THÈSE PRÉSENTÉE

POUR OBTENIR LE GRADE DE

DOCTEUR DE
L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

ÉCOLE DOCTORALE

DROIT

Par **Sylvain OUEDRAOGO**

LES COMPETENCES NATIONALES EN MATIERE FISCALE ET LA COMMUNAUTARISATION DES REGLES DANS L'ESPACE OUEST-AFRICAIN

Sous la direction de :

Monsieur Jean-Pierre DUPRAT
Professeur émérite de droit public, Université de Bordeaux

Soutenue le 25 novembre 2015

Membres du jury :

Président : Professeur **Alioune Badra FALL,** Université de Bordeaux

Rapporteurs :

Professeur **Michel BOUVIER,** Université Paris I

Professeur **Eloi DIARRA,** Université de Rouen

L'Université de Bordeaux n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

A ma très chère mère, femme vertueuse et courageuse ;

A mon père pour m'avoir inculqué le courage et le goût du travail bien fait ;

A mon épouse ;

A mes frères et sœurs pour leur soutien quotidien et leur solidarité ;

A tous les agents des finances, dont la tâche ô combien noble au quotidien consiste à pourvoir les caisses de l'Etat de ressources nécessaires et qui, de ce fait, sont souvent maltraités, incompris, l'objet de mépris de la part de personnes malveillantes qui veulent, soit se soustraire à leurs obligations soit détourner le bien public.

Toute notre reconnaissance va naturellement et avant tout à notre directeur de thèse, le professeur DUPRAT, dont la contribution a été énorme à la réalisation de ce travail. Sa disponibilité fut sans condition malgré ses multiples occupations. Nous lui sommes reconnaissants aussi pour toute la patience dont il a fait preuve durant la conduite de ce travail.

A Séni M. OUEDRAOGO pour tout le chemin que nous avons parcouru ensemble depuis nos années d'apprentissage en faculté de droit. Ses conseils et encouragements ont aidé à l'aboutissement du présent travail.

Nos remerciements vont également à notre famille professionnelle, la Direction Générale des Impôts et plus particulièrement la Direction de la Législation et du Contentieux pour les encouragements et les relations chaleureuses au travail.

A M. Barthélemy DABRE, le Directeur de la Législation et du Contentieux pour sa disponibilité et son grand sens de l'humanisme.

Au grand frère Badelson Léonard BADO pour ses encouragements et son soutien.

Nos remerciements s'adressent également aux membres du jury qui ont bien voulu sacrifier de leur précieux temps en nous faisant des observations en vue de l'amélioration de ce travail.

Nous remercions toute l'équipe scientifique et administrative du CERDARE et ses doctorants.

Au petit frère Djibrihina OUEDRAOGO pour sa disponibilité et ses encouragements.

A M. Luc Marius IBRIGA pour nous avoir encouragé et prodigué des conseils précieux.

A Appolinaire et Jean YAMEOGO pour leur soutien inconditionnel et leurs encouragements.

À toutes ces personnes qui nous ont apporté leur soutien directement ou indirectement. Qu'elles trouvent à travers ce travail l'expression de leur contribution.

Nous remercions toute la grande famille OUEDRAOGO à Godin Oualgtinga et plus particulièrement nos parents qui ont cru bon de nous conduire sur le chemin de l'Ecole, bien qu'ils ne sussent ni lire, ni écrire.

RÉSUMÉ ET MOTS-CLÉS – SUMMARY AND KEYWORDS

Résumé en français

Les Etats d'Afrique de l'Ouest, après une expérience non réussie à travers la CEAO, se sont engagés dans un processus d'intégration, à l'image de l'Union européenne, avec la signature du traité de l'UEMOA le 1er janvier 1994.
Ce processus qui a pour objectif d'harmoniser les règles fiscales implique que désormais des compétences fiscales soient dévolues aux organes communautaires et remettent en cause les compétences exclusives des Etats membres prônées par les constitutions nationales en la matière. Ainsi donc, pour accompagner la politique monétaire commune et celle commerciale, l'UEMOA s'est évertuée à encadrer les compétences fiscales des Etats membres en légiférant dans le domaine fiscal, tantôt en encadrant les pouvoirs des Etats, tantôt en confisquant entièrement ces pouvoirs.

Cette étude se donne pour objectif de faire le bilan de l'intégration en Afrique de l'Ouest en faisant ressortir les forces et les faiblesses après une vingtaine d'années d'expérience de l'intégration.

Mots-clés en français : communautarisation, Union, marché commun, souveraineté étatique, harmonisation, uniformisation, intégration, compétence fiscale, politique fiscale, impôt, taxation, imposition, assiette, liquidation, recouvrement, budget, prélèvement, fraude fiscale, évasion fiscale, Union douanière.

Summary

West African states, after an unsuccessful experience through ECWA, engaged in a process of integration in the image of the European Union with the signing of the UEMOA Treaty on 1st January 1994. This process, which aims to harmonize tax rules mean that now powers of taxation are assigned to Community institutions and challenge the exclusive competence of the Member States advocated by national constitutions in the matter. Therefore, to accompany the common monetary policy and the commercial, UEMOA has strived to frame the fiscal powers of the Member States through legislation in the tax area, sometimes bordering the powers of States, now fully taking these powers. After twenty years of experience, the study's objective is to take stock of integration in West Africa, highlighting the strengths and weaknesses.

KEYWORDS:communitarization, Union, common market, state sovereignty, harmonization, integration, standardization, tax jurisdiction, fiscal policy, tax, taxation, plate, liquidation, recovery, budget, collection.

SOMMAIRE

RÉSUMÉ ET MOTS-CLÉS – SUMMARY AND KEYWORDS **9**

SOMMAIRE **13**

LISTE DES ABREVIATIONS **17**

INTRODUCTION **24**

PARTIE I. UN PARTAGE DESEQUILIBRE DES COMPETENCES FISCALES EN FAVEUR DE L'UNION **63**

TITRE I. LES FONDEMENTS DU PARTAGE DES COMPETENCES FISCALES 67
Chapitre I. LES FONDEMENTS JURIDIQUES DU PARTAGE DES COMPETENCES FISCALES ENTRE L'UNION ET LES ETATS 70
Section I. DES COMPETENCES FISCALES COMMUNAUTAIRES TRES ETENDUES 72
Section II. UNE ARTICULATION DES COMPETENCES FISCALES EN FAVEUR DE L'UNION 96
Chapitre II. LES FONDEMENTS ECONOMIQUES DU PARTAGE DES COMPETENCES FISCALES ENTRE L'UNION ET LES ETATS 125
Section I. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales 128
Section II. LA PROHIBITION DES PRATIQUES DISCRIMINATOIRES 166
TITRE II. LES DETERMINANTS DES COMPETENCES FISCALES DANS L'ESPACE UEMOA 195
Chapitre I. LES DETERMINANTS EXTERIEURS DES COMPETENCES FISCALES DANS L'ESPACE UEMOA 198
Section I. L'INFLUENCE DES RELATIONS ECONOMIQUES INTERNATIONALES 200
Section II. L'EPREUVE DE LA PRATIQUE INTERNATIONALE DES AFFAIRES 230
Chapitre II. LES DETERMINANTS INTERNES DES COMPETENCES FISCALES DANS L'ESPACE UEMOA 266
Section I. LES CONTRAINTES LIEES A L'ENVIRONNEMENT ECONOMIQUE 269
Section II. LES CONTRAINTES LIEES A L'ENVIRONNEMENT INSTITUTIONNEL 285
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE. 309

PARTIE II. UNE COMMUNAUTARISATION DES REGLES FISCALES PERFECTIBLE **311**

TITRE I. LA TENTATIVE DE RAPPROCHEMENT DES REGLES FISCALES NATIONALES 314
Chapitre I.L'UNIFORMISATION DE LA FISCALITE DE PORTE 316
Section I. LES FONDEMENTS THEORIQUES D'UNE UNION DOUANIERE 318
Section II. LA PROTECTION DU TERRITOIRE DOUANIER COMMUNAUTAIRE DE L'UEMOA 337
Chapitre II. LA CONVERGENCE DE LA FISCALITE DES AFFAIRES 364
Section I. L'HARMONISATION DE LA FISCALITE INDIRECTE 366
Section II. L'HARMONISATION DE LA FISCALITE DIRECTE 387
TITRE II. LES CONTRAINTES DE L'HARMONISATION FISCALE DANS L'UEMOA 423
Chapitre I. UN DISPOSITIF DE CONTRÔLE DES POLITIQUES FISCALES PEU CONVAINCANT 426
Section I. UN DISPOSITIF INSTITUTIONNEL DE CONTROLE LIMITE 428
Section II. UNE POLITIQUE D'EVALUATION A EFFICACITE INCERTAINE 447
CHAPITRE II. UNE HARMONISATION FISCALE INCOMPLETE 464
SECTION I. LA MISE EN PLACE INACHEVEE DE L'UNION DOUANIERE 466
Section II. UN CADRE INSTITUTIONNEL ET DECISIONNEL EN QUETE DE RENFORCEMENT 487
CONCLUSION PARTIE II. 511

CONCLUSION GENERALE **513**

LISTE DES ABREVIATIONS

SIGLE ..... …….Libellé

I-Institutions administratives

AAI	Autorité administrative indépendante
ASCE	Autorité supérieure de contrôle d'État
CASPF	Cellule d'analyse et de suivi de la politique fiscale
CNF	Commission nationale de fiscalité
CNPE	Comité national de politique économique
CERDARE	Centre de recherche sur le droit administratif et la réforme de l'Etat
CNSS	Caisse nationale de sécurité sociale
CNSPTF	Comité national de suivi du programme de transition fiscale
DGI	Direction générale des impôts
DGD	Direction générale des douanes
DGTCP	Direction générale du Trésor et de la comptabilité publique
IGF	Inspection générale des finances
LONAB	Loterie Nationale du Burkina
MEF	Ministère de l'Economie et des Finances
SFDI	Société française de droit international

I- Institutions juridictionnelles

C.Const	Conseil constitutionnel
C. Cass	Cour de cassation
CDBF	Cour de discipline budgétaire et financière
CE	Conseil d'État
CCJA	Cour commune de justice et d'arbitrage (OHADA)
CJCEDEAO	Cour de justice de la CEDEAO
CJUEMOA	Cour de justice de l'UEMOA
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales
CIJ	Cour Internationale de justice
CPJI	Cour permanente de justice Internationale
CPA	Cour permanente d'arbitrage

II-Organisations internationales gouvernementales et non gouvernementales

AA-AHJ	Association africaine des hautes juridictions francophones
ACP	Afrique, caraïbes et pacifique
ACP/UE	Afrique, Caraïbes et Pacifique/Union européenne
AFD	Agence française de développement
ALENA	Accord de libre-échange nord-américain
APE	Accord de partenariat économique
AOF	Afrique occidentale française
ATAF	African Tax Administration Forum
BAD	Banque africaine de développement
BCEAO	Banque centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest
BCE	Banque centrale européenne
BOAD	Banque ouest-africaine pour le développement
CASPF	Cellule d'analyse et de suivi de la politique fiscale
CEAO	Communauté économique de l'Afrique de l'Ouest
CEDEAO	Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest
CECA	Communauté européenne du charbon et de l'acier

CEMAC	Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale
CFA	Communauté financière africaine
CIMA	Conférence interafricaine des marchés d'assurance
CNF	Commission nationale de fiscalité
CNUCED	Conférence des Nations unies pour le commerce et le développement
CILSS	Comité permanent inter Etats de lutte contre la sécheresse dans le Sahel
CREDAF	Centre de rencontre et d'étude des dirigeants des administrations fiscales
CRPPTF	Comité régional de pilotage du programme de transition fiscale
FAFOA	Forum des administrations fiscales ouest-africaines
FMI	Fonds monétaire international
IIDD	Institut international du développement durable
OCAM	Organisation commune africaine et malgache
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
OIF	Organisation Internationale de la francophonie
OHADA	Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires
PTF	Partenaire technique et financier
REN-LAC	Réseau national de lutte anti-corruption (Burkina Faso)
UA	Union africaine
UDAO	Union douanière de l'Afrique de l'Ouest
UDEAO	Union douanière et économique de l'Afrique de l'Ouest
UE	Union européenne
USAID	Agence américaine pour le développement international
UEMOA	Union économique et monétaire ouest-africaine
UMOA	Union monétaire ouest-africaine
OMD	Organisation mondiale des douanes
ONU	Organisation des Nations unies

IV-Outils budgétaires

CSLP	Cadre stratégique de lutte contre la pauvreté
OMD	Objectif du millénaire pour le développement
PAP	Programme d'action prioritaire
RAP	Rapport annuel de performance

II- Revues scientifiques

AADI	Annuaire africain de droit international
AJDA	Actualité juridique de droit administratif
BJCL	Bulletin juridique des collectivités territoriales
DA	(Revue) Droit administratif
EDJA	Revue des éditions juridiques africaines
GAJF	Grands arrêts de la jurisprudence financière
JCPA	La Semaine juridique- Administrations et collectivités territoriales
LPA	Les Petites Affiches
NEA	Nouvelles éditions africaines
Penant/RDPA	Revue des droits des pays d'Afrique
PA	Petites affiches
PUAM	Presse universitaires d'Aix –Marseille

RA	Revue administrative
RBD	Revue burkinabè de droit
RBDI	Revue belge de droit international
RCADI	Recueil des cours de l'académie de droit international de la Haye
RCAIDC	Recueil des cours de l'académie international de droit constitutionnel de Tunis
RDP	Revue de droit public
RDF	Revue de droit fiscal
RGDIP	Revue générale de droit international public
RFAP	Revue française d'administration publique
RFDA	Revue française de droit administratif
RFDC	Revue française de droit constitutionnel
RISS	Revue internationale de sciences sociales
RMCUE	Revue du Marché commun et de l'Union européenne
RFFP	Revue française de finances publiques
RIDC	Revue internationale de droit comparé
RJPAF	Revue juridique et politique d'Afrique francophone
RSLF	Revue de science et de législation financière
RSF	Revue de science financière
RTDEu	Revue trimestrielle de droit européen

III- Textes juridiques

CADHP	Charte africaine des droits de l'homme et des peuples
CEDH	Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales
Const.	Constitutions
Conv. EDH	Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales
JO	Journal officiel
JOCE	Journal officiel de la communauté européenne
JOUE	Journal officiel de l'Union européenne
PCSCS	Pacte de convergence, de surveillance, de croissance et de stabilité
PPTE	Pays pauvre très endetté
SCADD	Stratégie de croissance accélérée et de développement durable
TCI	Taxe conjoncturelle à l'importation
TEC	Tarif extérieur commun
TUE	Traité sur l'Union européenne
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

IV- Autres sigles

Al.	Alinéa
Art.	Article
Ed.	Edition
Coll.	Collection
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
Op.cit.	Opere citato
p.	Page
PUAM	Presses Universitaires d'Aix-Marseille
PUF	Presses universitaires de France

Svts	Suivants
t.	Tome
V.	Voir
Voy	voyez

INTRODUCTION

« Peu d'institutions ont, autant que l'impôt, marqué la vie des hommes, leurs relations et leurs progrès »[1]**.**

[1]Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt,* I, Tome I, Paris, Fayard, 1971.

§ 1. CONTEXTE DE L'ETUDE

1. Nous sommes dans un monde où le vecteur de la gouvernance s'appelle *mondialisation,* marqué par le libéralisme économique très poussé avec une lutte acharnée de positionnement des entreprises multinationales, parfois aidées par leurs Etats d'origine. Ce libéralisme économique, qui veut que les personnes, les biens, les services et les capitaux circulent librement, est accompagné d'un arsenal juridique dont la portée réside dans l'ouverture des frontières étatiques aux activités humaines, sans cesse croissantes.

2. Parallèlement à cette philosophie d'internationalisation à la fois de l'économie et du droit, on assiste à des regroupements régionaux d'Etats dont le but est d'établir des relations privilégiées entre Etats membres, des zones de traitements préférentiels qui sont variées[2]. Vitrine de ces formes de regroupement, dite *intégration,* la construction européenne[3] s'est faite dans un contexte d'après-guerre marqué par le souci de développer une solidarité autour d'un projet commun, tel qu'il ressort de la vision des pères fondateurs pour éviter de retomber dans les erreurs qui ont conduit aux conflits mondiaux aux conséquences incalculables. Inspirée par ce type de solidarité étatique, l'Afrique de l'Ouest a vu la nécessité d'instituer une organisation sous-régionale à vocation supranationale pour construire son destin commun à l'aube de l'amplification du phénomène de la mondialisation autour des maximes de solidarité et d'interdépendance.

3. On aurait, cependant, tort de penser que cette sous-région ouest-africaine ne connaissait pas déjà des formes similaires de coopération entre les peuples qui y vivaient dans un passé lointain. En effet, il faut noter l'existence permanente de liens économiques, monétaires, politiques, culturels et sociaux anciens entre ce qu'il convient d'appeler les membres de l'UEMOA depuis l'époque précoloniale, coloniale et postcoloniale, et qui caractérise en quelque sorte ce regroupement sous régional.

---

[2] On distingue plusieurs formes de coopération entre Etats qui tiennent surtout au degré de pénétration de la collaboration : zone de libre-échange, union douanière, union monétaire, zone commerciale unique, marché commun et l'Union économique qui semble être la forme la plus avancée.

[3] La Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier (CECA), dont la convention a été conclue à Paris en avril 1951 pour cinquante ans et qui a disparu en 2002 fut adoptée par six Etats dont la France, l'Italie, l'Allemagne et le Benelux (Belgique, Pays-Bas et Luxembourg). Par la suite, c'est-à-dire le 25 mars 1957, ont été signés les traités sur la Communauté Européenne de l'Energie Atomique et sur la Communauté Economique Européenne.

4. En effet, de vastes empires stables ont existé dans cette sous-région de l'Afrique[4] entre le IXe et le XVIIe siècle. La stabilité de ces empires a permis un véritable brassage socio-économique et culturel. Ce brassage va être renforcé par la colonisation à travers la création de l'Afrique occidentale française (AOF) en 1895, condition d'une véritable union économique[5].Parmi ces tentatives de regroupement, on peut citer de façon non exhaustive : l'Union Douanière de l'Afrique de l'Ouest (UDAO) de 1956-1966, l'Union Douanière et Economique de l'Afrique de l'Ouest (UDEAO), le Conseil de l'Entente créé le 30 mai 1959, l'Union Monétaire Ouest-Africaine (UMOA) de 1962, la Communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest (CEAO) qui a fonctionné de 1973 à 1994 et la Communauté Economique Des Etats de l'Afrique de l'Ouestv (CEDEAO) créée en 1975[6] laquelle est toujours fonctionnelle. Tous, traduisent des tentatives de regroupements qui ont connu des fortunes diverses, à l'exception de la CEDEAO qui est toujours en vigueur et tente de se donner du souffle, conformément au rôle à elle assigné au moment de sa création, cela après une longue période de disette.

5. Cette sous-région du continent est, au dire de certains observateurs un véritable laboratoire d'intégration, tant les organisations de ce type se sont succédé depuis l'indépendance pendant que d'autres coexistent et poursuivent le même but parfois. En dehors des organisations ci-dessus citées, dont les membres sont exclusivement les Etats ouest-africains, on peut identifier d'autres organisations auxquelles appartiennent ces mêmes Etats, au point que la sous-région ouest-africaine s'illustre comme la région africaine qui abrite une pléthore d'organisations d'intégration[7] au nombre desquelles la CIMA et l'OHADA.

---

[4] Les grands empires de la boucle du Niger en sont une illustration parfaite : l'empire du Ghana fondé vers l'an 300 après notre ère jusqu'en 1077 par des Noirs africains , plus précisément par les tout premiers hommes des vagues migratoires qui fuyaient l'Egypte, lors de l'invasion de la grande métropole noire par les Perses ; l'empire du Mali fondé, en 1235 par Soundjata KEITA et dont le déclin est intervenu vers 1480 et l'empire Songhaï fondé par Soni Ali BER vers 1325 et tombé en déclin vers 1591.

[5] Alain Roger COEFE, *La mondialisation, trente ans après,* imprimerie Agora Print, Ouagadougou, décembre 2012, p.16.

[6] (L.M.) IBRIGA, « L'UEMOA, une nouvelle approche de l'intégration régionale en Afrique de l'Ouest », *Annuaire africain de droit international*, vol. 6, 1998, pp 23-64.On pourrait citer d'autres organisations comme l'OHADA, la CIMA, le CEN-SAD et le CILSS qui sont des organisations dont la compétence va au-delà de l'Afrique de l'Ouest.

[7] Voir à ce propos le document du CEA intitulé « Proposition en vue du renforcement de l'intégration en Afrique de l'ouest », CEA- MULPOC, 1984, pp.15-42.

6. L'UEMOA[8], qui a succédé à la CEAO, et qui fait figure pour le moment, d'exemple de réussite en matière d'intégration si l'on se réfère à son œuvre d'harmonisation des politiques économiques et à la léthargie dans laquelle la CEDEAO est restée pendant longtemps, au dire de Naceur BOURENANE. Selon lui *« au niveau de la CEDEAO, le mode de construction des institutions chargées de la promotion de l'intégration s'est fondée sur une démarche partiellement mimétique à l'égard de l'Union européenne par la mise en place d'organes formellement apparentés mais n'ayant ni les mêmes attributs, ni les mêmes pouvoirs[9]».*

7. Instituée par le traité de Dakar du 10 janvier 1994, l'UEMOA est née sur les cendres de la CEAO et regroupe les pays francophones de l'Afrique de l'Ouest, au nombre de sept et un pays lusophone[10]. Le traité originaire de l'UEMOA, adopté le 10 janvier 1994, a été révisé en 2003 pour prendre en compte les acquis de l'Union Monétaire de l'Afrique de l'Ouest (UMOA). En effet, l'UMOA, créée le 14 novembre 1973, ne visait que l'harmonisation des législations monétaires et bancaires pour l'atteinte de son objectif monétaire dont la mission a été confiée à la BCEAO. A ce propos, les compétences de l'UMOA couvraient deux domaines essentiels sur lesquels il convient d'apporter quelques précisions. Premièrement, il s'agit du monopole dans la conduite de la politique monétaire dans la zone. De ce fait, l'espace UMOA se distinguait par l'adoption d'une même unité monétaire, le franc CFA[11], dont l'émission est confiée à un institut commun, la BCEAO. Cet institut bénéficie du pouvoir exclusif d'émettre les signes monétaires que nul autre

---

[8] L'espace UEMOA, au plan géographique, couvre une superficie de 3 509 600 km² en Afrique de l'Ouest pour une population de 80 340 000 habitants. Son PIB réel croît de 4,3% avec un taux de pression fiscale relativement supérieur à 17% en 2013. www.uemoa.int.

[9] N. BOURENANE, « La construction communautaire », *in Réal LAVERGNE, Intégration et coopération régionales en Afrique de l'Ouest,* Paris, Karthala-CRDI, 1996, p.70.

[10] On peut noter que les sept pays francophones sont membres originaires à l'exception de la Guinée-Bissau qui a adhéré en 1997 par un acte additionnel. www.uemoa.int/Documents/Actes/ActesAdditionnel.pdf. L'UEMOA est composée du Bénin, du Burkina Faso, de la Côte d'Ivoire, du Mali, du Niger, du Sénégal et du Togo, en plus de la Guinée-Bissau, ex-colonie portugaise qui est devenue membre le 02 mai 1997.

[11] Il s'agit du franc de la Communauté Financière d'Afrique. Il faut noter que le franc CFA a été arrimé à l'euro le 1er janvier 1999 après accord de la Banque centrale européenne obtenu par l'UE. Pour plus de détails, voir www.bce.int/

organisme ne possède. La monnaie ainsi émise est la seule ayant cours légal et pouvoir libératoire dans la zone[12].

8. Dans un second temps, l'UMOA a eu pour rôle l'harmonisation et le contrôle des réglementations bancaires, financières et monétaires. Dans la sous-région ouest-africaine et même au-delà, l'UMOA s'illustre comme un laboratoire institutionnel d'intégration monétaire et sa réussite est intimement liée « aux pouvoirs conférés à la banque centrale supranationale, qui doivent prévaloir sur ceux des autorités nationales en matière monétaire et financière [13]», même si le pouvoir de battre monnaie est du domaine de la loi, aux termes des constitutions nationales[14]**.** Elle visait comme objectif la promotion d'une politique commune en matière monétaire, financière et bancaire. Cette mission a été confiée à une structure communautaire dénommée « Commission bancaire ». La Commission bancaire, entre autres attributions, a un pouvoir de contrôle sur les banques et établissements financiers de l'Union et de sanction sur ces banques et établissements financiers et sur leurs dirigeants.[15]

9. Cette commission créée par une convention du 24 avril 1990 édicte les règles concernant l'exercice de la profession bancaire, la répression de la falsification des signes monétaires, la collecte et l'affectation de l'épargne financière ainsi que le régime des changes.[16] L'UEMOA, qui l'englobe désormais, a un objectif plus large, à savoir créer entre les Etats membres un marché commun basé sur la libre circulation des personnes, des biens, des capitaux[17] . Evidemment, la mise en place d'un édifice pareil entre Etats impliquant une internationalisation du droit et de l'économie ne saurait passer sous silence certaines questions essentielles, eu égard aux domaines sur lesquels les membres se sont entendus pour exercer des prérogatives communes. Au nombre des politiques sectorielles

---

[12] Article 5 du traité UMOA et article 6 des statuts de la BCEAO.

[13] Rohinton MEDHORA, « Les leçons de l'UMOA » *in R. LAVERGNE, Intégration et coopération régionales en Afrique de l'Ouest,* op. cit., p.251.

[14] Voir article 101 au Burkina, article 70 au Mali, article 67 au Sénégal, article 98 au Bénin, article 71 en Côte d'Ivoire, article 84 au Togo.

[15] CJ UEMOA, arrêt n°04/2013 du 18 décembre 2013, *Toïdi MOUTAIROU c/ CM et Commission bancaire.*

[16] La Convention créant la Commission bancaire a été révisée par la convention régissant la Commission bancaire de l'UMOA en date du 03 avril 2007 signée à Cotonou au Bénin.*www.uemoa.int.*

[17] Article 4, C. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Actes/TraitéModifié.pdf.*

communes à mettre en œuvre figure la politique fiscale, dont les disparités peuvent conduire à un dumping fiscal susceptible de provoquer une concurrence dommageable à certains Etats, d'où l'idée d'une harmonisation de la législation fiscale[18].

10. Le traité UEMOA n'a fait aucune distinction entre fiscalité directe et fiscalité indirecte ; ce qui a laissé toute la latitude à la Commission de réaliser le niveau d'harmonisation atteint de nos jours et qui est satisfaisant, même si des efforts restent à faire. La construction communautaire dans l'UEMOA est devenue si importante que l'on peut aujourd'hui parler d'un véritable ordre juridique propre doté des pouvoirs de secréter des normes, des organes pour les interpréter et prononcer des sanctions en cas de violation, comme l'a bien fait remarquer le Professeur Issa SAYEGH qui a écrit qu'*« A sa mission d'intégration, l'UEMOA a ajouté une fonction d'intégration juridique* [19]*»*.

11. Il est donc clair que la réalisation du marché commun nécessite une harmonisation des législations et une organisation plus complète, et complexe à l'image de celle de l'Union Européenne[20]. Il est important de noter que les Etats membres qui partageaient déjà cet héritage colonial de la monnaie unique, qui existe depuis 1962, ont vu une nécessité de mise en cohérence des traités UMOA et UEMOA pour donner plus de dynamisme au dernier[21]. Aussi peut-on remarquer que le traité constitutif affirme de façon expresse que la réalisation du marché commun passe par un tarif extérieur commun et une union douanière[22].

---

[18] Article 4, e) « harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des Etats membres et particulièrement le régime de la fiscalité ». www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[19] Voir Joseph Issa SAYEGH, « L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique africaine », in *Les dynamiques du droit européen en début de siècle, Etudes en l'honneur de Jean Claude GAUTRON*, Edition Pedone, Paris, 2004, p.664.

[20] Cette intégration appelle « La nécessité de favoriser le développement économique et social, grâce à l'harmonisation de leurs législations, à l'unification de leurs marchés intérieurs et à la mise en œuvre de politiques sectorielles communes dans les secteurs essentiels de leurs économies.

[21] Cette mise en cohérence s'est matérialisée par la révision du traité constitutif en 2003 dont le préambule affirme clairement au 7e point que les Etats membres sont : « Désireux de compléter à cet effet l'Union Monétaire Ouest-Africaine (UMOA) par de nouveaux transferts de souveraineté et de transformer cette Union en Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA), dotée de compétences nouvelles ».Voir www.uemoa.int/Documents/Actes/Actes/TraitéModifié.pdf.

[22] Le TEC, qui a connu un début progressif de mise en œuvre, est entré en vigueur depuis le 1er janvier 2000. Voir à ce propos (L.M.) IBRIGA, « L'état de mise en œuvre de l'Union douanière dans l'espace UEMOA » *in sensibilisation au droit communautaire UEMOA,* Actes du séminaire sous-régional, Ouagadougou Burkina Faso du 6 au 10 octobre 2003.

12. La vocation supranationale[23] de l'UEMOA n'est guère contestable non plus puisqu'elle est affirmée dans le traité. Depuis la révision de 2003, le processus d'intégration a également pris une dimension à la fois économique et monétaire. Cette révision fait suite à une décision des Etats membres, dont le souci est de rompre avec le passé, pour doter l'Union de nouvelles compétences[24]. Vu sous cet angle, il était difficile pour les juristes de passer sous silence un concept vieux de l'ère Westphalien, à savoir la souveraineté, même si sa définition et même son contenu n'ont jamais fait l'unanimité au sein de la communauté des savants.

13. Ainsi, l'harmonisation, qui conduit nécessairement à une intervention des pouvoirs communautaires dans un domaine régalien de l'Etat, implique une érosion de la souveraineté, voire un transfert de cette souveraineté, même si ce transfert est constitutionnellement autorisé. Ce lien si étroit qu'entretient la fiscalité avec la souveraineté de l'Etat a bien été perçu par le doyen GEST qui affirme *: « Le pouvoir de lever l'impôt est communément présenté comme le pouvoir régalien par excellence, trouvant sa légitimité dans l'idée même de souveraineté* [25]*».*

La corrélation entre pouvoir fiscal et souveraineté est l'objet d'un vieux débat qui est alimenté par les crises de souveraineté imputables aux processus d'intégration26.

---

[23] Voir article 6 du traité révisé de 2003. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[24] Voir le préambule du traité révisé de 2003 qui affirme que les Etats décident de compléter : « L'union monétaire (UMOA) par de nouveaux transferts de souveraineté et de transformer cette union en union monétaire et économique (UEMOA), dotées de compétences nouvelles ».www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[25] G. GEST, « Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale », *in Mélanges Paul AMSELEK, Bruxelles,* Bruylant, 2005, p.332.

[26] Voir Arnaud HAQUET, « La (re)définition du principe de souveraineté », *Pouvoirs n°94,* 2000, pp.141-142. Egalement Henri OBERDOFF, « Les incidences de l'Union européenne sur les institutions françaises », *Pouvoirs n°69,* 1994, p.98. Cette corrélation entre la souveraineté et l'intégration avait été soulevée par le Conseil constitutionnel français à travers sa décision du 9 avril 1992 qui avait également vu dans le traité de Maastricht plusieurs atteintes graves au noyau dur de la souveraineté (DC 92-308 DC, 9-4-1992, Rec., p.55). Depuis cette décision, le Conseil constitutionnel emploie la même formule selon laquelle « La République participe aux Communautés européennes et à l'Union européenne, constituées d'États qui ont choisi librement, en vertu des traités qui les ont instituées, d'exercer en commun certaines de leurs compétences », pour signifier que le constituant a bien voulu consacrer l'existence d'un ordre juridique communautaire intégré à l'ordre juridique interne et distinct de l'ordre juridique international. A ce propos, voir aussi le considérant 11 de la décision n° 2004-505 DC du 19 novembre 2004 relatif au traité établissant une Constitution pour l'Europe, Rec., p.173, DC 2007-560 DC du 20 décembre 2007 relatif au Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, Rec., p.459. Voir également les

Mais avant d'entrer dans le vif du sujet, il semble nécessaire d'analyser les approches théoriques établissant un lien entre pouvoir fiscal et souveraineté de l'Etat.

§ 2. APPROCHE THEORIQUE DE L'ETUDE : le lien entre la fiscalité et la souveraineté étatique

14. Pour comprendre la notion de souveraineté, il faut reconnaître à Jean BODIN le mérite d'avoir posé les jalons d'une théorie sur ce concept polysémique dans la pensée politique moderne de l'Etat. Sa conception de la souveraineté, considérée comme celle la plus proche de la réalité à cette époque, saisit cette notion sous l'angle de la puissance absolue ; puissance qui ne connaît pas de limites. La souveraineté serait pour lui *la puissance absolue et perpétuelle d'une République. La souveraineté, c'est la puissance de donner loi à tous en général et à chacun en particulier sans le consentement de plus grand ni pareil ni de moindre que soi*[27]. Telle est la doctrine classique de la souveraineté dégagée par les auteurs allemands à la suite de BODIN, tels que JELLINEK, et qui se résume en ces termes : *« L'Etat a la compétence de sa compétence »*[28].

15. A la suite de BODIN, CARRE DE MALBERG y a consacré ses travaux en tentant d'opérer une distinction entre souveraineté nationale et souveraineté populaire. Avec une approche beaucoup plus achevée de la notion de souveraineté, CARRE DE MALBERG[29] distinguait dans son célèbre ouvrage sur la Théorie générale de l'Etat trois sens possibles de la notion même de souveraineté. Premièrement, et c'est là le sens originaire du mot, le concept renvoie au caractère suprême d'une puissance pleinement indépendante, notamment la puissance publique. Deuxièmement, il désigne l'ensemble des pouvoirs compris dans la puissance d'Etat et, enfin, il peut être rattaché à la position

---

considérants 8 et 9 de la décision n°2012-653 DC du 09 août 2012 relatif au traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire, Rec., p.453.

[27] Voir Jean BODIN, *Les six livres de la République,* publié en 1576, Librairie générale française, Ed. 1993 de Gérard MAIRET, Livre VI, Chap. VIII, pp.498-511. Voir aussi *Les Petites Affiches,* n°102, 1989, p.4.

[28] Sur cette question, voir les analyses d'Olivier BEAUD, *La puissance de l'Etat,* Léviathan PUF, 1994, p.139 et svtes.

[29] Raymond CARRE DE MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'Etat,* Paris, Dalloz, 2004, pp.79-85. Voir également Olivier BEAUD, *La puissance de l'Etat,* op.cit., 1994, p.14-17.

occupée par le titulaire suprême de la puissance étatique[30]. Mais cette distinction entre ces deux concepts semble bien loin aujourd'hui, puisque la dynamique de la société est telle qu'elle *« ne correspond plus aux réalités juridiques actuelles et que cette œuvre de CARRE DE MALBERG ne constitue guère à ce sujet qu'un monument véritable de notre patrimoine culturel »*[31].

16. En France, la question de la souveraineté étatique est apparue avec la notion de souveraineté nationale en 1789[32] à travers l'article 3 de DDHC qui proclame que *: « Le principe de toute souveraineté réside essentiellement dans la Nation. Nul corps, nul individu qui n'en émane expressément ne peut exercer d'autorité ».*

Mais il a fallu, pour que cette identité entre souveraineté populaire et souveraineté nationale soit reconnue, attendre la Constitution de 1946 qui consacra à l'article 3 que : *« La souveraineté nationale appartient au peuple français. Aucune section du peuple ni aucun individu ne peut s'en attribuer l'exercice.*

Le peuple l'exerce, en matière constitutionnelle, par le vote de ses représentants et par le référendum.

En toutes autres matières, il l'exerce par ses députés à l'Assemblée nationale, élus au suffrage universel, égal, direct et secret ».

17. Les deux concepts de nation et de peuple venaient d'être assimilés, au point que le professeur DUPRAT a parlé de constitutionnalisation de la notion de peuple[33]. Le constituant de la Ve république française a repris cette conception de la souveraineté étatique qui reste d'actualité. C'est même cette conception qui a inspiré le Conseil constitutionnel français dans son exercice de protection des droits et libertés des citoyens, depuis sa décision du 16 juillet 1971, dans la logique d'une souveraineté qui ne peut

---

30 Voir (J.) COMBACAU, « Pas une puissance, une liberté : la souveraineté internationale de l'Etat *», in la souveraineté*, *Pouvoirs,* 1993, n°67, pp.47 et suivants.

31 Guillaume BACOT, *CARRE DE MALBERG et l'origine de la distinction entre souveraineté du peuple et souveraineté nationale*, CNRS Editions, Paris, 2001, p.8.

32 Jean-Daniel PARISET, « La naissance de la souveraineté nationale », *LPA* n°102, 1989, pp.5-7.

33 J.P. DUPRAT, « La constitutionnalisation de la notion de peuple », *LPA* n°102, 1989, pp.9-25.

qu'être nationale et donc intransférable pour quelque raison que ce soit à des organisations internationales[34.]

18. Par ailleurs, cette perception française de la souveraineté a fortement inspiré les Etats africains francophones au sud du Sahara, qui ont repris des formulations quasi identiques et systématiques dans leur Constitution respective au moment de leur accession à l'indépendance. Par exemple, au Burkina Faso c'est l'article 32 qui dispose que : *« La souveraineté nationale appartient au peuple qui l'exerce dans les conditions prévues par la présente Constitution et par la loi »*[35].

Dans ces conditions, si on admet que la souveraineté est un élément de la puissance de l'Etat, et le peuple titulaire de cette puissance, comment pourrait-elle ignorer l'impôt, qui est un moyen d'exercice de cette puissance ? En outre, est-ce le peuple qui est investi des compétences et plus précisément du pouvoir de lever l'impôt, élément nécessaire à l'exercice de la souveraineté ? Partant de là, le professeur Guy GEST a pu définir la souveraineté fiscale comme *« la compétence de la compétence fiscale dans l'ordre interne comme international*[36]*».*

19. Les penseurs de la philosophie politique ont également porté des analyses sur la question fiscale et sa corrélation avec le pouvoir d'Etat. C'est ainsi que HOBBES a vu dans le devoir fiscal un devoir absolu et un pouvoir naturel du prince. La loi fiscale, pour lui, est un commandement qui tient lieu de raison suffisante pour mériter obéissance[37.] Pour LOCKE, en revanche, l'impôt a un caractère bilatéral et commutatif. Il ne devient légitime qu'à partir du moment où il a été consenti et constitue la contrepartie de la

---

[34] Cons. const. Fr., Décision n°71-44 du 16 juillet 1971, *Journal officiel* du 18 juillet 1971, p.7114, Rec., p. 29. Voir également Décision n° 73-51 DC du 27 décembre 1973, Loi de finances pour 1974, Rec., p.25. Décision n° 76-71 DC du 30 décembre 1976, Rec., p.15 : le Conseil constitutionnel reconnaît que la souveraineté ne saurait être partagée dans le considérant 2 en ces termes : « *Considérant que si le préambule de la Constitution de 1946, confirmé par celui de la Constitution de 1958, dispose que, sous réserve de réciprocité, la France consent aux limitations de souveraineté nécessaires à l'organisation et à la défense de la paix, aucune disposition de nature constitutionnelle n'autorise des transferts de tout ou partie de la souveraineté nationale à quelque organisation internationale que ce soit ».*Lire aussi, GUTMANN Daniel, « regard sur la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel », *Pouvoirs* n°151-2014, p.130.

[35] Voir article au Bénin, article 3 au Sénégal, article 26 au Mali, article 4 au Togo, article 31 en Côte d'Ivoire, article 4 au Niger.

[36] (G.) GEST, « Considérations générale sur la notion de souveraineté fiscale » *in Mélanges Paul AMSELEK,* Bruxelles, Bruylant, 2005, p.334.

[37] Hobbes, *Léviathan,* livre II, Chap.19, Gallimard, Folio/Essais, 2000, pp.305-306.

protection des biens et des libertés de ceux qui y contribuent[38.] Montesquieu, lui estime que *: « L'impôt est une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement*[39]*».*

20. Quant à Jacques BUISSON, il a conclu que l'impôt est avant tout un contrat spécial, tant par sa formation que par son contenu, même s'il est imposé par la volonté souveraine de l'autorité et procède d'un acte unilatéral.[40] Toutefois, on peut s'accorder avec Christophe DE LA MARDIERE pour reconnaître que toutes ces théories qui tentent de légitimer l'impôt pèchent par leur insuffisance ou leur fausseté, parce que la question *fiscale constitue une exigence sociale manifeste qui n'a pas à être démontrée*[41.]

21. Cette nécessité a bien été perçue par les révolutionnaires de 1789 en France à travers la DDHC, qui vise respectivement le caractère "indispensable" de la contribution commune et la "nécessité" de la contribution publique[42]. La corrélation entre souveraineté étatique et pouvoir fiscal est donc étroitement liée à la nécessité de l'impôt pour l'Etat

22. Plus tard, et curieusement, même la conception marxiste qui a considéré l'impôt comme une technique de l'Etat libéral, consistant pour celui-ci à piller les classes opprimées, n'a pas ignoré la question fiscale. Ainsi, des Etats socialistes ont été obligés d'instituer des prélèvements fiscaux. Le Professeur DUVERGER, traitant de la fiscalité des pays socialistes, est arrivé à la conclusion que l'impôt fut un instrument de la planification économique[43.] Pour G. ARDANT également *« si les mécanismes fiscaux sont indispensables, c'est parce que l'Etat collectiviste n'est pas un Etat d'où l'on peut écarter*

---

[38] (J.) LOCKE, *Traité du gouvernement civil,* Chap.VI, Ed. Flammarion, 1984, trad., David MAZEL, p.288.

[39] MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Livre XIII, CHAP.I, Paris, 1989, Flammarion, p.355.

[40] Jacques BUISSON, « Réflexion sur l'impôt et le contrat *», in Perspectives du droit public, Etudes en l'honneur à Jean-Claude HELIN*, Paris, LITEC, 2004, pp.133-141.

[41] Ch. DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général,* Champs universités Flammarion, Paris, 2012, p.69.

[42] Articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Voir aussi Cons. const., 29 déc. 1993, n°93-330 DC : Dr. Fisc.1994, comm.3 et Cons. Const. 6 mars 1998, n°98-397 DC, Rec., p.186 ou JORF du 08 mars 1998, p.3558, Cons. Const., 2014-436 QPC, 15 janvier 2015, cons.8 JORF n°0014 du 17 janvier 2015, p.805, texte n°70, Cons. Const., 2014-456 QPC 6 mars 2015, cons 10, JORF n°0019 du 23 janvier 2015 p.1025, texte n°81, Cons. Const. 2014-460 QPC du 26 mars 2015, cons 12-15, JORF n°0075 du 29 mars 2015, p.5775, texte n°78.

[43] (M.) DUVERGER, *Finances Publiques,* PUF, Paris, 1971, p.510.

les techniques libérales [44]*».* On a pu donc constater que des pays communistes[45,] comme l'URSS, la Chine ou le Viêt-Nam, ont consacré l'impôt dans leur Constitution respective, alors que la théorie marxiste voit dans cette question un instrument de pillage du prolétariat.

23. La constitutionnalisation de l'impôt s'illustre comme un phénomène quasi universel, tant il ressort, à notre connaissance, ou du moins de toutes les Constitutions que nous avons pu consulter ou dont on a entendu parler, qu'aucune n'ignore la question de la contribution publique pour le fonctionnement de l'Etat, qu'il soit issu d'un système laïc ou théocratique. La constitutionnalisation du phénomène fiscal est compréhensible car, comme l'a déjà affirmé J. BODIN, *« le droit d'imposer est basé sur la théorie générale de la souveraineté*[46]*».* Pour GEST et TIXIER, *« pouvoir fiscal et pouvoir politique vont de pair. D'autre part, l'impôt a toujours été un aspect essentiel de la souveraineté de l'Etat. Il est l'un des droits régaliens qui expriment la puissance du prince ».* C'est pourquoi concluaient-ils, *« maîtriser l'impôt, c'est maîtriser l'Etat »*[47]. Du reste, la doctrine contemporaine continue de rattacher l'acte de prélèvement à la souveraineté de l'Etat qui fonde donc l'obligation de contribuer pour tous[48.]

24. Cependant, l'expression souveraineté fiscale doit être bien comprise et ne doit pas être assimilée à celle de souveraineté budgétaire, notion plus connue sous le concept de principe d'autorisation budgétaire et qui désigne le droit reconnu au Parlement de donner au gouvernement "l'autorisation de percevoir les recettes" nécessaires en vue d'assurer le bon fonctionnement des services publics[49,] bien que cette conception , qui continue de

---

[44] (G.) ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt,* Ed. Sevpen, Paris, 1965, p.117. Pour plus de détails sur cette question, voir également (N.) DELALANDE, *Les batailles de l'impôt, Consentement et résistances de 1789 à nos jours,* Ed. Seuil, Paris, 2011, pp. 8-11.*www.seuil.com.*

[45] Voir les articles 14 et 73 de la Constitution soviétique de 1936, l'article 56 de la Constitution chinoise de 1982 et article 80 de la Constitution de la république socialiste du Viêt-Nam de 1992.

[46] (J.) BODIN, *Les six livres de la république,* op.cit., p.508.

[47] G. GEST et G. TIXIER, *Manuel de droit fiscal,* LGDJ, Paris, 1986, p.32.

[48] Lire (A.) BARILARI, « Des rapports compliqués de la liberté et de l'impôt à travers des théories de l'impôt (Victor RIQUETTI, marquis de MIRABEAU, Pierre Joseph PROUDHON ; Clémence Auguste ROYER) *in Réformes des finances publiques & Modernisation de l'administration-Mélanges en l'honneur du Professeur (R.) HERTZOG*, Paris, Economica, 2010, p.17 et svtes. Voir aussi (M.) BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,* LGDJ, 11e éd. 2012, p.13 et également Christophe de la MARDIERE, op.cit., p.66.

[49] Voir Dakor DA, *Cours de Technique budgétaire,* ENAREF Cycle A, 2014.

prospérer dans la conscience collective en science des finances publiques, ait été remise en cause par une partie de la doctrine, comme P. AMSELEK, qui estime *qu'« en dépit de sa consécration officielle et de son enracinement dans les esprits, cette conception des budgets publics est, et a toujours été, inexacte*[50]*».*

25. L'expression ne doit pas non plus être confondue avec une notion voisine qu'est l'autonomie fiscale. En effet, selon André BARILARI[51], *« tandis que l'autonomie est une question de degré, la souveraineté, elle, est une question de nature ».* L'autonomie fiscale est la capacité d'une collectivité non souveraine d'ajuster ses recettes à ses dépenses, dit-il. En fait, elle suppose le pouvoir de définir la nature et les modalités de ses ressources fiscales et d'avoir la légitimité et le pouvoir nécessaire pour les percevoir. Une telle conception a conduit A. BARILARI à conclure que *: « Entendue dans ce sens large, l'autonomie fiscale est un attribut de la souveraineté »*[52].

26. En revanche, pour G. TIXIER[53], une entité territoriale déterminée, bénéficiant ou non de la souveraineté politique, est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques essentielles : d'une part une autonomie technique, et d'autre part, une exclusivité d'application. L'exclusivité d'application signifie que le système fiscal s'applique à l'exclusion de tout système concurrent, dans un territoire géographique[54] déterminé où il est l'unique pourvoyeur de ressources fiscales d'un budget. A ce propos, M. CHRETIEN considère la territorialité de la loi fiscale comme quasi absolue[55] et n'hésite pas à établir un lien entre cette territorialité normative et l'exclusivité territoriale en droit international public puisque, pense-t-il, c'est

---

[50] Pour plus de détails sur cette question, lire P. AMSELEK, « Pour en finir avec l'idée de budget-acte d'autorisation de recettes » *in Mélanges offert au professeur R. HERTZOG,* op.cit., p.2.

[51] (A.) BARILARI, « La question de l'autonomie fiscale », op. cit. p.78.

[52] Ibidem. Voir également Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Le consentement à l'impôt », *Pouvoirs* n°151, 2014, p.5.

[53] (G.)TIXIER et (G.) GEST, *Droit fiscal international,* Paris, PUF, 1990, p.16.Voir également B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale,* PUF, coll. Fiscalité, 2013, p.189 et suivantes.

[54] Éric ROBERT, *Éléments d'une théorie de la frontière appliqués au droit fiscal,* Thèse, Université Panthéon-Assas, Paris, 2011, p.275-276.

[55] (M.) CHRETIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun,* Sirey, 1955, p.64.

dans sa *« souveraineté territoriale que l'Etat trouve son unique source d'imposition*[56]*».* Dans cette même logique, Louis CARTOU considère que la loi fiscale est strictement territoriale, parce que *« sur le territoire du "souverain fiscal", le pouvoir des autorités nationales est exclusif*[57]*».*

27. L'autonomie technique suppose un système fiscal complet, c'est-à-dire qui contient toutes les règles d'assiette, de taux, de liquidation et de recouvrement nécessaires à sa mise en œuvre, même si son contenu a été élaboré sous l'influence d'un autre système[58.] Mais on trouve là aussi des situations qui, somme toute, invitent à relativiser cette vision des choses, dans la mesure où l'obligation fiscale peut découler de la nationalité et non de la résidence comme critère d'imposition.

28. La souveraineté fiscale peut être ainsi définie comme la liberté dont dispose une entité pour déterminer les règles applicables au prélèvement fiscal ainsi que le pouvoir de contrainte pour l'appliquer. Elle est, la plupart du temps, indissociable de la souveraineté tout court de l'Etat mais il faut admettre que, de nos jours, elle n'est plus réservée exclusivement à l'Etat et qu'elle peut être exercée par d'autres entités, infraétatiques59 ou interétatiques[60.]

29. La CEDH a même enteriné cette conception qui lie l'impôt à la puissance étatique dans l'arrêt Ferrazini. En effet, la Cour estime que la matière fiscale relève

---

[56] (M.) CHRETIEN, « Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers Etats », *RCADI.,* t. 86, 1954/II, p.15.

[57] (L.) CARTOU, *Droit fiscal international et européen,* 1re éd., Dalloz, 1981, pp.15-16.

[58] (A.) BARILARI, « La question de l'autonomie fiscale », op.cit., p.79. Pour plus de détails sur la notion de frontière en droit fiscal, lire Éric ROBERT, *Elément d'une théorie de la frontière appliqué au droit fiscal,* op. cit., 2011, 580 pages.

[59] La question de la souveraineté partagée en France a également été évoquée dans le préambule de l'Accord de Nouméa du 5 mai 1998 en ce qui concerne les articles 76 et 77 depuis la réforme constitutionnelle du 20 juillet 1998 relative à la Nouvelle-Calédonie (confer, colloque Nouméa, 17 -19 décembre 1999, *La souveraineté partagée en Nouvelle-Calédonie et en droit comparé,* « dir. » de J.Y. FABERON et G. AGNIEL, *La documentation française,* 2000, pp.9-38. Voir également l'étendue des compétences transférées à cette collectivité par la loi organique du 3 août 2009 : droit fiscal, droit du travail, état civil, sécurité civile, droit civil et commercial.

[60] Il en est ainsi des organisations supranationales dotées de compétences en matière fiscale comme l'UE ou l'UEMOA spécifiquement, où l'organe communautaire est souverain déjà en matière de fiscalité douanière, de commerce extérieur, de politique commerciale, de politique monétaire, de la politique de concurrence. Confer pour des détails, F. LEMAIRE, « Propos sur la notion de "souveraineté partagée" ou sur l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté », op.cit., pp.838-839.

toujours des noyaux durs des prérogatives de puissance publique. Pour la Cour, même si le contentieux fiscal a des effets quant à la situation des contribuables, il échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en ce que le rapport public reste prédominant dans le rapport entre la collectivité et le contribuable.[61]

30. Pour notre part, cette conception qui se démarque de l'opinion communément répandue qui est fondée sur l'indissociabilité entre souveraineté étatique et souveraineté fiscale semble correspondre aux évolutions récentes de la théorie juridique, notamment en ce qui concerne l'émergence des ordres juridiques communautaires, dérogatoires au droit international classique et marqués par la pénétration de ce droit dans les ordres juridiques étatiques. D'ailleurs, elle rencontre l'assentiment de certains auteurs, et pas des moindres, dont l'expertise en matière fiscale n'est plus à démontrer.

31. Cependant, A. MAÏTROT DE LA MOTTE fournit des éléments de dissociation entre souveraineté de l'Etat et souveraineté fiscale sur un double point de vue tenant non seulement au contenu des deux notions, mais encore sur le plan matériel. La différence qu'il faut établir entre les deux notions tient au fait que *la souveraineté fiscale regroupe une compétence et un pouvoir* alors que dit-il, *la souveraineté de l'Etat désigne la compétence de la compétence et le pouvoir du pouvoir, c'est-à-dire d'une part, la compétence d'exercer des compétences normatives ou de les attribuer librement à une autorité et les lui reprendre, et d'autre part, la puissance permettant d'exercer des pouvoirs ou de les conférer à une autorité ou les lui reprendre.*

32. En revanche, sur un plan matériel, *et contrairement à la souveraineté qui n'appartient qu'à l'Etat dont il est incontestable qu'elle est indivisible, la souveraineté fiscale peut, par ailleurs, être partagée entre l'Etat et une autre entité, voire être transférée à cette autre entité, de sorte que le titulaire de la souveraineté (politique) et celui de la souveraineté fiscale ne coïncident pas nécessairement*[62]. Abondant dans le même sens, le professeur Louis CARTOU pense *que la souveraineté fiscale ne se confond pas nécessairement avec la souveraineté de l'Etat. Sans entrer dans les subtilités liées à la*

---

[61] CEDH, arrêt du 12 juillet 2011, *Ferrazini/Italie*, n°4459/98, *Revue droit fiscal* n°10-2012, comm.187, p.438.

[62] A. MAÏTROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2012, p.1, note 1.

discussion sur les rapports entre les deux notions, il constate à ce props, qu'elles sont parfois dissociées[63.] Et Félicien LEMAIRE de conclure qu'on peut désormais parler de souveraineté partagée, qui existe bel et bien et est une notion autonome par rapport au principe de souveraineté classiquement envisagée[64.] R. Daniel KELEMAN en réaction aux idées pessismistes sur l'avenir de la construction européenne résumait la situation en ces termes : « En 2012, l'Union européenne a une fois de plus déconcerté les croquemorts. L'euro a obstinément refusé de mourir et l'Union ne s'est pas défaite. Bien au contraire, l'Union a pris des mesures significatives dans le sens d'un approfondissement du projet d'intégration en accordant aux institutions centrales un plus grand contrôle sur la politique fiscale des États membres et en trouvant un accord sur le projet d'union bancaire. La Banque centrale européenne (BCE) a renouvelé son engagement à "faire tout ce qui était nécessaire" pour sauver la devise commune, et les craintes de voir la Grèce ou d'autres États périphériques quitter l'Union se sont estompées ».[65]

Ainsi, la réalité leur donne raison puisque l'exemple des entités fédérées dans un Etat fédéral et certains territoires autonomes qui ne jouissent pas de la souveraineté politique viennent conforter cette opinion. De même les collectivités décentralisées ne bénéficient-elles pas d'un pouvoir fiscal dans la limite de leur pouvoir géographique si résiduel soit-il. Plus important encore est l'exemple des organisations internationales d'intégration à caractère supranational à qui les Etats ont transféré des compétences en matière fiscale sans pour autant avoir abandonné ou renoncé à une quelconque souveraineté comme c'est le cas de l'UEMOA, objet de la présente étude, ou bien de l'Union européenne.

33. Cette conception de la souveraineté semble d'ailleurs correspondre à l'approche actuelle adoptée par le Conseil constitutionnel français, qui emploie l'expression *« conditions essentielles d'exercice de la souveraineté »,* pour dire que les transferts de souveraineté sont plutôt des transferts de compétences qui nécessitent au préalable une

---

[63] (L.) CARTOU, *Droit fiscal international et européen,* Paris, op.cit., pp.14-15. Voir également Dominique BERLIN*, Droit fiscal communautaire,* Paris, Presses universitaires de France, 1988, p.55

[64] Félicien LEMAIRE, « Propos sur la notion de "souveraineté partagée" ou l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté », *RFDC,* n°92, 2012, p.824. Voir aussi DELAUNEY Benoît, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *RFFP* n°126-2014, pp.54-55.

[65] R. Daniel KELEMAN, « Une gouvernance fédérale : mort ou résurrection », *Pouvoirs* n°149-2014, pp.134-149.

révision de la Constitution avant la procédure de ratification par le Parlement dans l'appréciation de la constitutionnalité des engagements internationaux[66]. Evidemment, les juridictions constitutionnelles ouest-africaines ont tenu les mêmes raisonnements à chaque fois qu'elles ont été amenées à trancher les questions de constitutionnalité des actes de droit communautaire. Ainsi, la logique inhérente à l'appartenance à un espace d'intégration veut que toute cession partielle de souveraineté soit regardée non pas comme une violation de la Constitution, mais un consentement de l'Etat à autoriser les organes communautaires à exercer ladite compétence en ses lieu et place[67].

34. On assiste donc à un effritement, sinon de la souveraineté du moins, des prérogatives souveraines de l'Etat face à l'accroissement des activités humaines au-delà des frontières étatiques. Dans les questions d'ordres monétaire et commercial, déjà, on se trouvait en face d'érosion sinon de pertes de souveraineté notoires des Etats. Le FMI, par exemple, use de son puissant pouvoir monétaire pour imposer des conditions aux Etats en crise qui ont besoin de financement pour redresser leur économie. A cela s'ajoute le

---

[66] Conseil Const. Fr. 92-308 DC, 9-4-1992, Rec., p.55, et 97-394 DC, 31-12-1997, Rec., p.344. Voir également CC. 9 août 2012 relatif au traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union Economique et Monétaire, Rec., p.453, Dans le prolongement du TSCG et de la décision voir Conseil const. Décision n°2012-658 DC du 13 décembre 2012 à propos de la loi organique relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques, JORF du 18 décembre 2012, page, 19856, texte n°3 ou Rec., p.667 : le Conseil valide la loi organique en estimant qu'elle vient compléter le traité et permet de rendre effective dans l'ordre juridique national la règle de la stabilité des finances des administrations nationales posée par le traité. Voir les commentaires d'Eric OLIVA, « La loi organique relative à programmation et à la gouvernance des finances publiques : l'inclusion dans l'ordre juridique national de la règle d'équilibre des administrations publiques ou la montagne qui accoucha d'une souris », *RFDA* n°2, 2013, p.440.www.Dalloz.fr et. « La Cour constitutionnelle et l'équilibre des finances publiques : l'exemple français », in Le juge constitutionnel et l'équilibre des finances publiques-Constitution et mécanismes d'intégration régionale, *AIJC,* 2012, pp.265-306., Louis FAVOREU et alii., *Droit constitutionnel,* 15e éd., Dalloz, Paris, 2013, p.379 qui pense que : non seulement la loi organique a vocation à toucher l'ensemble des administrations publiques, mais est réputée aussi toucher la division verticale du pouvoir financier entre et les collectivité alors que la Constitution reconnait l'autonomie financières de ces dernières.

[67] Voir C.const. Bénin, Décision DCC 19-94 du 30 juin 1994 : La Cour considère à propos du traité OHADA qu'en conférant « des compétences à la Cour commune de Justice et d'Arbitrage, le Traité de Port-Louis réduit d'autant les attributions des juridictions nationales telles qu'elles sont définies par la loi; qu'il n'en résulte pas cependant changement du statut international du Bénin en tant qu'État souverain et indépendant; que le dessaisissement de certaines de ses institutions telles que les juridictions et l'Assemblée nationale, n'est ni total, ni unilatéral; qu'il s'agit, en l'espèce, d'un abandon partiel de souveraineté, voulu et accepté par les États parties qu'implique tout engagement international, en particulier celui relatif à l'intégration régionale ou sous-régionale ». Voir également avis n°3/C/93 du 16 décembre 1993 du Conseil constitutionnel au Sénégal sur la compatibilité du traité OHADA avec la Constitution publiée dans la revue *Pénant* n°827, p.225, note Alioune SALL.

phénomène de la mondialisation dont la pression va dans le sens d'une harmonisation et parfois même d'une suppression de la taxation des échanges internationaux. En effet, en la matière, les règles de l'OMC sont quasiment imposées aux Etats, candidats à l'adhésion. L'illustration la plus parfaite est la juridiction obligatoire de l'organe de règlement des différends qui déroge au principe classique, en droit international, de l'acceptation préalable de cette juridiction par l'Etat.

35. Plus encore est le phénomène de l'internet qui a transformé le monde en un village planétaire, eu égard à son influence sur le pouvoir étatique à travers la liberté de circulation de l'information, à telle enseigne que depuis une décennie la question de la confrontation des souverainetés étatiques avec les effets de la globalisation, compte tenu de la nouveauté du phénomène, amène à percevoir la souveraineté sous un nouvel angle. Ainsi, le phénomène « de déterritorialisation encouragé par Internet contribue à accélérer la remise en cause des frontières physiques qui délimitaient classiquement l'espace d'exercice de la souveraineté étatique »68.

36. Même en droit international classique, le concept de domaine réservé de l'Etat a connu une certaine évolution qui a porté un coup au concept de souveraineté. Cette notion de domaine réservé qui tire son fondement de l'article 2, paragraphe VII, de la Charte des Nations unies avait été, à l'origine conçue comme le palliatif à l'interventionnisme de l'Organisation dans les affaires qui constituent, selon l'expression de M. CHEMILLIER GENDREAU, *« le fond intouchable de la compétence nationale »*[69.]

De nos jours, cependant, très souvent l'argument de l'impérieuse nécessité pour la sécurité collective[70] est invoquée souvent à tort ou à raison pour la contourner ou du moins pour

---

[68] Pauline TÜRK, « La souveraineté des Etats à l'épreuve d'internet », *RDP,* 2013-6, p.1494.

[69] Monique CHEMILLIER-GENDREAU, « Le concept de souveraineté a-t-il encore un avenir ? », *RDP,* 2014-5, p.1292.

[70] La structuration de l'organisation des Nations unies est en elle-même révélatrice dans la mesure où les cinq membres permanents, vu les pouvoirs qu'ils ont, contreviennent au principe de l'égalité souveraine des Etats. Sans entrer dans les détails, on sait que le droit véto détenu par ces membres permanents n'est pas souvent utilisé pour défendre de bonnes causes. Voir également résolution 39 de l'Assemblée générale du 12 décembre 1946 ainsi que sous-comité du Conseil de sécurité, documents S/75.Voir également D.KOKOROKO, « La nécessité devant le Conseil de sécurité des Nations unies », *www.afrilex.u-bordeaux4.fr*, publié en janvier 2013. Voir aussi Nuri ALBALA, « La souveraineté des Etats et des peuples », *Le Monde Diplomatique,* septembre 2005.

réduire cette compétence exclusive pourtant proclamée dans la Charte des Nations unies à travers le principe du droit des peuples à disposer d'eux-mêmes.[71]

37. D'autres facteurs vont dans le même sens, à savoir les conventions bilatérales ayant pour objet de lutter contre la double imposition, qui ne sont rien d'autre que des arrangements en vue de régler les questions de chevauchement des souverainetés[72.] On pourrait aussi noter les nombreux travaux de l'OCDE[73] sur la coopération internationale en matière fiscale et qui aboutissent à des conventions multilatérales. A ce propos, le Burkina Faso a adhéré au forum mondial, un cadre d'échange de renseignements à des fins fiscales. Dans la réalité, cette adhésion s'est traduite par l'insertion d'une disposition dans le dispositif fiscal national pour permettre à l'administration des Impôts d'échanger des renseignements à des fins fiscales avec des administrations étrangères, témoignage de cet engagement[74.] Cette adhésion implique aussi pour l'Etat de se soumettre à une évaluation par les pairs en ce qui conecerne les standards en matière de transparence. La première phase d'évluation qui porte sur les aspects théoriques, à savoir l'existence des textes juridiques et des mécanismes répondant aux standards fixés par l'OCDE, vient d'être

---

[71] Ce droit qui est prévu à l'article premier de la charte de l'ONU apparaît également dans la résolution 2625(XXV) du 24 octobre 1970 appelée « Déclaration relative aux principes du droit international touchant les relations internationales et la coopération entre Etats ». On le retrouve aussi dans la résolution 1514(XV) du 14 décembre 1960 dite « Déclaration sur l'octroi aux pays et aux peuples colonisés ». Il en est de même des pactes universels sur les droits civils et politiques de 1966. La CIJ a reconnu le 30 juin 1995 dans l'affaire Timor orientale contre Australie que le droit des peuples à disposer d'eux-mêmes était un droit « *erga omnes* » et par conséquent un des principes essentiels du droit international contemporain. Pour plus de détails, Jean-Claude ZARKA, *Institutions internationale*s, 6e éd., Ellipses, Paris, 2014, pp.17-18. KOKOROKO, « Souveraineté étatique et légitimité démocratique », *Revue québécoise de droit international*, n°1-2003, pp.39-42.

[72] Dans l'espace UEMOA, les questions de double imposition sont réglées par le règlement n°08-2008/CM/UEMOA du 28 septembre 2008 relatif aux règles complété par le Règlement d'exécution n°005/2010/COM/UEMOA du 17/11/2010. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Règlements.PDF*.

[73] Les résultats des travaux de l'OCDE sur la coopération internationale en matière fiscale sont disponibles sur *www.oecd.org.*

[74] Cette modification est intervenue à travers la loi de finances, gestion 2014, en son article 29 modifiant l'article 64 de la loi n°004-2010/AN du 28 janvier 2010 portant institution d'un livre de procédures fiscales : « La direction générale des Impôts peut échanger des renseignements avec la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest et les organes de contrôle de l'Etat.

La direction générale des Impôts peut échanger des renseignements avec les administrations fiscales des Etats avec lesquels le Burkina Faso a conclu une convention d'assistance réciproque en matière d'assiette, de contrôle et de recouvrement de l'impôt ou une convention bilatérale ou multilatérale d'échange de renseignement à des fins fiscales.

Toutefois, elle ne peut fournir des renseignements qui révèleraient un secret commercial, industriel, ou dont la divulgation porterait atteinte à la sécurité ou à l'ordre public ».

franchie par le Burkina avec succès lors d'un examen qui a eu lieu du 29 juin au 02 juillet 2015 à Paris.

38. En outre, sous l'impulsion des Pays les moins avancés, l'ONU[75] a également effectué des travaux sur la coopération internationale en matière fiscale. A ce titre, à l'instar des modèles de conventions fiscales OCDE, le Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale[76] propose aussi des modèles onusiens de conventions fiscales internationales.

39. Dans la vision du droit communautaire, la question de la souveraineté fiscale est également posée, dans la mesure où cette souveraineté peut être conjointement exercée par l'Etat et les organes d'intégration ou alors aboutir à une souveraineté partagée. Cette vision renvoie tout de même aux limitations librement consenties par les Etats membres qui sont réglées dans les Constitutions nationales des Etats de l'espace UEMOA.

Cette logique implacable du droit international classique qui élève les engagements internationaux au-dessus du droit interne est compréhensible et légitime dans la mesure où la réussite du processus d'intégration en dépend énormément. Elle est d'autant plus légitime que le Professeur GEST affirme que sa source se trouve dans les traités constitutifs à travers lesquels les Etats membres ont consenti, conjointement, avec les organes communautaires, à l'exercice de la souveraineté fiscale[77].

40. Dans cette optique, la conception nouvelle de la souveraineté étatique semble se caractériser par deux traits : le premier, propre au droit interne, veut que le peuple et ses représentants exercent seuls le pouvoir politique ; quant au second, il autorise, en droit international, la translation du pouvoir à des institutions extérieures à l'État. Cette ambivalence qui caractérise la souveraineté, de nos jours, semble être partagée par le

---

[75] Le Comité est un organe subsidiaire du Conseil économique et social des Nations unies. Son mandat est d'assurer le suivi et la mise à jour du modèle de convention fiscale entre les pays développés et les pays en développement, ainsi qu'un manuel pour les négociateurs de conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement. Il constitue par ailleurs un forum pour le renforcement de la coopération fiscale internationale, toujours avec une attention particulière envers les économies en développement et en transition. Voir par exemple Caroline SILBERZTEIN, « Nations Unies : 10e session du Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale », *Droit fiscal* n° 47, 20 novembre 2014, act. 582.*www.lexisnexis.fr.*

[76] Pour des détails sur cette question, on peut consulter le site *www.un.org/convention-sur-les-doubles-impositions.htlm.*

[77] (G.) GEST, « Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale », op cit, p.338.

Professeur Jean-Arnaud MAZERES lorsqu'il affirme que *: « En réalité, la souveraineté semble aujourd'hui caractérisée par deux traits contradictoires. A l'échelle nationale, elle est effectivement une et suprême, la logique hiérarchique maintenant une unité qui englobe un pluralisme demeuré ainsi second. A l'échelle internationale, et plus encore supranationale, la souveraineté est aujourd'hui irréversiblement partagée au sein d'un nouvel équilibre pluraliste institué par la mondialisation*[78]*».*

41. Avec l'évolution du droit international et surtout l'apparition des processus d'intégration dans différentes parties du monde, le concept de souveraineté n'a cessé de subir des mutations profondes, donnant ainsi lieu à une querelle doctrinale entre souverainistes et fédéralistes.

42. Les transferts de compétences issus des engagements des Etats membres ont conduit certains à penser que la notion de souveraineté ne pouvait plus être définie rigoureusement. Aussi Arnaud Haquet s'est-il demandé si les critères d'inaliénabilité, d'imprescriptibilité et d'invisibilité qui caractérisent la souveraineté étaient toujours opérants.[79] Ce débat fait apparaître deux tendances dont la première est celle qui estime que ces critères qui caractérisaient la souveraineté, dans son sens originaire, peuvent être redéfinis de façon souple. Une autre tendance estime que le principe fondateur de la souveraineté basée sur la toute-puissance de l'Etat a volé en éclat parce que cette souveraineté n'existe plus[80], au point que M. CHEMILLIER GENDREAU affirme que *« la souveraineté est donc bien réduite dans ce qu'elle avait de plus emblématique ».*[81]

43. L'évolution des processus d'intégration avec l'approfondissement de la construction du marché commun impliquant le transfert de certaines compétences au niveau des organes communautaires a fini par convaincre la majeure partie de la doctrine, de nos jours, qu'il y a véritablement partage de souveraineté entre les Etats et l'institution.

---

[78] (J.-A.) MAZERES, « Quelques réflexions sur la puissance publique », Discours prononcé lors de la rentrée solennelle du tribunal administratif de Toulouse à l'Université de Toulouse I Capitol le 14 septembre 2012.*www.http%3A%2F%2Ftoulouse.tribunaladministratif.fr%2FMedia%2FTACAA%2FToulouse%.*

[79] Arnaud HAQUET, « La (re)définition du principe de souveraineté », op.cit., p.141.

[80] Pour plus de détails sur cette question concernant notamment les transferts de souveraineté, voir François LUCHAIRE, « La souveraineté », *RFDC 2000 n°43*, pp.457-458.

[81] Monique CHEMILLIER-GENDREAU, « Le concept de souveraineté a-t-il encore un avenir ? *»,* op.cit., p.1293.

Les amputations des compétences régaliennes des Etats dans le développement des organisations internationales régionales, comme l'UEMOA ou l'UE, sont si profondes et si nombreuses que certains auteurs parlent de *« souveraineté partagée ou solidaire, parfois même de souveraineté fragmentée »*[82].

44. Par ailleurs, tout processus d'intégration implique pour chaque État partie au traité constitutif, un transfert de compétences à l'organe communautaire pour atteindre les buts et objectifs fixés par ceux-ci. Or en matière de compétences, il existe des prérogatives régaliennes de l'État, communément appelées domaines réservés, telles la diplomatie, la sécurité et la fiscalité, objet de notre étude. Pour mener à bien cette étude, il s'avère important que nous apportions des justifications, afin d'étayer au mieux ce qui nous a motivé à trouver en ce thème matière à réflexion.

§ 3. OBJET DE L'ETUDE : les difficultes de l'integration fiscale en zone UEMOA et la résolution des contradictions

45. Le fait que la souveraineté des Etats au sens du droit constitutionnel interne s'oppose à toute idée de limitation, tandis que les organes communautaires édictent des règles qui s'imposent aux Etats, pose certains problèmes aux administrations[83] ainsi qu'aux particuliers, de même que sur le plan théorique, et mérite donc que l'on s'y attarde.

Pour les particuliers, les textes communautaires créent à leur profit des droits auxquels les Etats risquent de porter atteinte à travers leurs réglementations fiscales, surtout lorsque ces textes sont destinés à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, de même que la double imposition. Se pose alors à ces particuliers la question du respect des droits individuels.

46. Pour les administrations financières, elles sont amenées à proposer au législateur des textes en vue d'adapter les systèmes fiscaux nationaux. En outre, c'est à elles que

---

82 Ibidem. Voir également SCHMIDT Anne Vivien, « La neutralisation de la question de la souveraineté. Stratégie de compromis dans l'argumentation constitutionnelle sur le concept de souveraineté pour l'intégration européenne », *Politique étrangère* n°3-2007, p.518 : Pour lui, l'UE peut être qualifiée d'Etat-région qui se caractérise par une souveraineté partagée au lieu d'une souveraineté indivisible, comme dans un État-nation. L'Europe dépend, pour sa souveraineté, d'une reconnaissance qui doit venir aussi bien de l'intérieur des États membres que de l'extérieur. Dans certains domaines, l'UE est déjà reconnue comme une région souveraine – par exemple dans le domaine du commerce extérieur, de la politique de la concurrence, ou de la gestion de la zone euro.

83 Il s'agit essentiellement des administrations financières qui doivent internaliser les actes communautaires.

revient la tâche de proposer des textes réglementaires pour appliquer les lois fiscales nationales. Se pose alors à elles la question de savoir jusqu'où elles peuvent aller en matière de réglementation fiscale sans enfreindre de règles communautaires[84], ou de savoir quelle règle elles doivent appliquer, en cas de contradiction entre une norme législative ou constitutionnelle interne et une norme communautaire, surtout lorsque l'application des normes communautaires risque de porter atteinte à la cohérence générale de leurs systèmes fiscaux ou de fausser leurs objectifs de lutte contre l'évasion fiscale internationale[85].

47. L'intégration régionale constitue donc une forme d'atteinte à l'exercice de la souveraineté quand les attributs qui sont au cœur des prérogatives régaliennes de l'Etat, sont transférés à une organisation internationale. L'exemple le plus achevé à ce propos est celui de l'Union européenne, à laquelle les Etats membres ont transféré des compétences très significatives au fur et à mesure de l'évolution du processus, surtout ces deux dernières décennies. Deux des traités modifiant le traité de Rome, à savoir celui de Maastricht, d'une part, et celui d'Amsterdam, d'autre part, avaient d'ailleurs conduit le Conseil constitutionnel français à décider que leur ratification supposait une modification préalable de la Constitution, notamment parce qu'ils *« affectaient les conditions essentielles d'exercice de la souveraineté nationale*[86]*»*.

48. Les dispositions visées par la haute juridiction portaient précisément sur le noyau dur des compétences de l'Etat, à savoir la monnaie[87] d'un côté et le maintien de l'ordre public de l'autre, notamment avec le transfert à la Communauté de toute une série de politiques communes dans le domaine de la libre circulation des personnes[88] : contrôle de

---

[84] Cette limitation à la faculté des organes étatiques de légiférer est critiquable. A ce propos, voir Maxime CHRETIEN pour qui "Un Etat ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement" *in* « Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers Etats », op. cit. p.15.

[85] La CJCE a admis que les Etats puissent évoquer la nécessité de sauvegarder la cohérence de leur système (arrêt Bachman) et l'efficacité des contrôles fiscaux (arrêt cassis de Dijon) pour justifier les atteintes aux règles fiscales communautaires. Voir également (A.M.) DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, Paris, LGDJ, 2005, p.123.

[86] Lire (Fl.) CHALTIEL, « Les bases constitutionnelles du droit communautaire » *in Mélanges en l'honneur de Pierre PACTET. L'esprit des institutions, l'équilibre des pouvoirs*, Dalloz, Paris, 2003, p.556.

[87] Voir désormais l'article 3 du TFUE qui donne compétence exclusive à l'Union en matière monétaire.

[88] Article 20 et suivants du TFUE qui institue la citoyenneté de l'Union et les droits et devoirs qui s'y rattachent. Voir aussi les commentaires de Ségolène BARBOU DES PLACES, « La cohérence du droit

l'immigration et du franchissement des frontières, asiles, visas[89]. Cette situation a conduit Florence CHALTIEL à affirmer que : *« la formule jadis employée par le juge constitutionnel, selon laquelle "la souveraineté, tant dans son fondement que dans son exercice, ne peut qu'être nationale" n'est plus acceptable. Certes, le fondement est national, car sans la volonté nationale, rien n'aurait été possible pour l'Union, mais l'exercice n'est désormais plus exclusivement national[90]».*

Plus récemment, le Conseil constitutionnel est resté dans sa logique dans sa décision du 09 août 2012 relative à la constitutionnalité du traité relatif au pacte de solidarité, de coordination et de gouvernance (TSCG), en réitérant : *« Considérant que, tout en confirmant la place de la Constitution au sommet de l'ordre juridique interne, ces dispositions constitutionnelles permettent à la France de participer à la création et au développement d'une organisation européenne permanente, dotée de la personnalité juridique et investie de pouvoirs de décision par l'effet de transferts de compétences consentis par les États membres »*[91].

49. Ce traité signé le 2 mars 2012 à Bruxelles, qui consacre la politique budgétaire commune, entrainaît du même coup pour les Etats membres un abandon de souveraineté en ce que: *« Elle va ronger la souveraineté des Etats membres de la zone euro puisque ces derniers, au travers de la signature du TSCG, ont accepté la soumission de leur budget à des obligations communautaires et en toute logique au contrôle de leur respect par les institutions européennes ».*[92] R. DEHOUSSE en a conclu que *« La remise en cause du primat de la souveraineté étatique constitue la clé de voûte du système européen d'intégration régionale*[93]».

50. Par ce processus d'intégration, et à travers la complexité et la richesse des textes fondateurs, on peut en percevoir l'incidence sur les institutions étatiques. Dorénavant, les

---

de la libre circulation des personnes à l'épreuve de la mobilité des indigents », *Cahiers de droit européen,* n°1-2015, pp.133-147.

[89] (R.) DEHOUSSE, « Naissance d'un constitutionnalisme transnational », *Pouvoirs n°96*, 2001, p.20.

[90] (Fl.) CHALTIEL, « Les bases constitutionnelles du droit communautaire », op.cit., p.562.

[91] C. const. fr. Décision n°2012-653 DC du 09 août 2012, *Journal officiel* du 11 août 2012, page 13283, texte n°70, Rec., p.453.

[92] Jim LAPIN, « L'équilibre des finances publiques : une exigence externe mettant en cause la souveraineté de l'Etat », *RDP,* 2014-3, p.743.

[93] (H.) OBERDOFF, « Les incidences de l'Union européenne sur les institutions françaises », op.cit., p.96.

exigences du marché intérieur et le développement des politiques communes conduisent les Etats à adapter leur système politico-administratif. Ce phénomène a fait dire à H. OBERDOFF *qu'« on assiste alors à une forme de communautarisation de nos institutions comme de nos politiques publiques*[94]».

51. En réalité, l'expression « communautarisation » renvoie au processus dynamique emprunté par le phénomène de l'intégration économique. Cette expression a été utilisée par J.P. JACQUE pour peindre la marche de l'intégration européenne, en mettant en exergue les conséquences de l'évolution de la réalisation du marché commun au niveau européen[95].

52. En droit européen, le terme de communautarisation, comme l'a bien cerné Claude BLUMANN[96], peut revêtir plusieurs sens. Il a vu dans le sens dit originaire de ce terme le processus de transfert de compétences des Etats membres vers la Communauté ou l'Union européenne. Il s'agissait donc pour lui d'une nouvelle dénomination du mouvement à la base de la construction européenne que le plan Schuman[97] avait établi en prévoyant la réalisation progressive de l'Europe par étapes successives. Cette conception semble être celle empruntée par le Conseil constitutionnel français dans sa décision relative au traité de Maastricht. En effet, le Conseil a reconnu la licéité des transferts de compétences à l'UE sans nécessairement passer par une révision constitutionnelle, pourvu que ce transfert n'affecte pas les conditions essentielles d'exercice de la souveraineté nationale[98].

53. Dans cette perspective, la communautarisation aura pour conséquences l'influence exercée sur les activités nationales, aussi bien publiques que privées, par le droit communautaire. C'est ainsi que des auteurs comme C. LEQUESNE y ont vu, par exemple,

---

[94] (J.P.) JACQUE, « Les communautarisations des politiques nationales », *Pouvoirs, n°48*, 1989, pp.29-38.

[95] (Cl.) BLUMANN, « Quelques réflexions sur la notion de communautarisation dans le cadre de l'Union européenne », *Droit et politique à la croisée des chemins, Mélanges en l'honneur de Philippe ARDANT*, Paris, LGDJ, 1999, p.61.

[96] Aujourd'hui toutes ces questions sont réglées dans les traités de Lisbonne sur l'Union Européenne (TUE) et celui sur le fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE).

[97]La déclaration Schumann du 09 mai 1950 préconisait la mise en commun des intérêts économiques en créant des « solidarités de fait » qui plus tard devaient aboutir progressivement à une union économique. Pour plus de détails, voir (F.) HERVOUET (dir.), *Démarche communautaire et construction européenne,* colloque CEDECE de Poitiers, doc, fr. 2002.

[98]Voir décision n°92-308 du 9 avril 1992, JORF du 11 avril 1992. Pour plus de détails, voir Martin QUESNEL, *La protection de l'identité constitutionnelle de la France,* Paris, Dalloz, 2015, pp.100-132.

la communautarisation des administrations nationales qui se traduit par l'institution de nouvelles structures au sein des ministères et des collectivités pour prendre en charge les questions européennes[99].

54. Dans un autre sens, la notion de communautarisation est vue sous un angle beaucoup plus formel et se traduirait par un changement de nature juridique, dépassant ainsi le stade de coopération intergouvernementale, pour aboutir au stade de droit communautaire[100]. Cette mutation, à la fois constitutionnelle et institutionnelle, est qualifiée d'*Européanisation* par Anne LEVADE, pour qui l'illustration découle non seulement des nombreuses révisions en vue d'adapter la constitution à la construction européenne, mais également des conditions d'exercice des compétences étatiques, dont plusieurs sont transférées au niveau communautaire.[101]

55. La communautarisation correspondrait alors au processus de transfert de compétences des Etats membres vers la Communauté ou l'Union, comme c'est le cas de l'Union européenne ou de l'UEMOA. La souveraineté qui est au cœur de cette mutation revêt un aspect particulier, surtout quand il s'agit de la fiscalité dans la mesure où, non seulement les États sont très réticents et sensibles aux questions qui touchent les recettes fiscales à cause de la rareté des ressources financières, mais aussi parce que la base de l'impôt est éminemment constitutionnelle. Dans l'UE, l'entrée en vigueur du traité de Maastrisch a jeté les bases s'il ne l'a déclenché, le mouvement à la base de cette césure de la souveraineté toute-puissance dont F. LINDICHT avait perçu des faisceaux d'indices en 1993.

---

[99] (C.) LEQUESNE, « Paris-Bruxelles. Comment se fait la politique européenne de la France », Paris, Presses de la Fondation Nationale des Sciences Politiques, 1993, p.122. Voir également Charles DEBBACH, « L'influence du processus d'intégration communautaire sur les administrations fiscales nationales », *in L'Europe et le droit, Mélanges en hommage à Jean BOULOUIS,* Paris, Dalloz, 1991, pp. 113-136 et Jean Pierre MAUBLANC, « Les stratégies communautaires de l'administration fiscale », *in Les dynamiques du droit européen en début de siècle, Etude en l'honneur de Jean-Claude GAUTRON,* Pedone, Paris, 2004, pp.177-187.

[100] Voir (Cl.) BLUMANN, « Quelques réflexions sur la notion de communautarisation », op.cit., p.62. Pour lui, cette conception correspondait aux second et troisième piliers après l'adoption des traités de Maastricht et d'Amsterdam.

[101] Anne LEVADE, « La construction européenne et son incidence sur les compétences étatiques et la hiérarchie des normes », *RFDC* n°102, 2015, pp.287-305. Voir également Fabien TERPAN, « Le constitutionnalisme européen : penser la Constitution au-delà de l'Etat », *in Mélanges en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* Paris, LGDJ, 2015, p.183.

56. Dans le processus d'intégration, cette dualité de la notion de souveraineté conserve toute sa pertinence. Elle permet de faire apparaître deux conséquences de l'intégration sur les institutions financières nationales. Il s'agit en premier lieu de la remise en cause des compétences réservées par la Constitution aux Parlements nationaux et, à travers elle, de l'éviction du principe du consentement du peuple à l'impôt.[102] En second lieu, la notion de souveraineté conduit à mettre en évidence les risques d'une dépossession du pouvoir fiscal national au profit des instances communautaires. En cela, les faits sont têtus dans l'UEMOA, tant il clair que les organes communautaires exercent une certaine domination sur les autorités étatiques en matière fiscale. Ce constat est d'autant plus convaincant pour nous que même si la doctrine, actuellement, semble converger vers l'idée de souveraineté partagée entre l'Etat et les organisations d'intégration partage qui résulterait de la volonté étatique à travers les traités constitutifs, la pratique révèle un déséquilibre total des compétences en faveur des structures d'intégration : la souveraineté est donc mise à rude épreuve. Dans un processus d'intégration, ce sont les organes communautaires, émanation des Etats, du fait de l'adhésion volontaire au traité constitutif, qui deviennent dépositaires de certaines compétences qui, avant leur existence, étaient exercées par les Etats eux-mêmes.[103]

57. En réalité, la présente étude a pour ambition d'examiner la question de la compétence nationale en matière fiscale compte tenu du processus de communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain, avec pour champ d'étude l'espace UEMOA. Traiter d'un tel sujet revêt un intérêt certain à plus d'un titre. D'abord, sur un plan scientifique, il se pose la question de la cohabitation des ordres juridiques, avec comme corollaire les questions relatives à la hiérarchie des normes et aux risques de conflit de normes qui peuvent en résulter.

58. Ensuite, au plan théorique, cette réflexion qui porte sur la matière fiscale dans un espace d'intégration économique soulève évidemment des questions à la fois juridiques et

---

[102] Florian LINDITCH, « La souveraineté budgétaire et l'Europe. De quelques contraintes communautaires sur les finances publiques françaises », *RDP* 1992, p.1672. Voir également Vincent DUSSART, « Le Parlement et l'impôt », *Pouvoirs,* 151- 2014, pp.65-67.

[103] A propos des sources externes du droit fiscal, confer Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général,* 3e éd., Paris, LexisNexis, 2014, pp.185 et svtes. Voir aussi Martin COLLET, *Droit fiscal,* Thémis droit, Paris, PUF, 2015, p.52 et svtes.

politiques. Ainsi, au plan juridique il convient de tenter de donner des solutions à des questions inévitables dont l'examen s'avère utile dans ce type d'étude : il s'agit de la cohabitation des différents ordres juridiques puisque les questions fiscales connaissent un double degré dans l'exercice de la compétence. Il s'agira enfin de porter un regard sur la compatibilité des compétences communautaires avec les règles constitutionnelles étatiques.

59. Cette question est particulièrement importante dans le cadre de l'UEMOA du fait de l'existence de plusieurs schémas d'intégration en Afrique de l'Ouest, dont la cohabitation peut soulever des questions de compatibilité de normes. En effet, dans le même espace cohabitent l'UEMOA, la CEDEAO et l'OHADA, toutes trois étant des organisations d'intégration à vocation supranationale. Cette coexistence est pour le moment pacifique avec l'OHADA dans la mesure où celle-ci, à laquelle appartiennent également les Etats de la CEMAC, entend harmoniser le droit des affaires, à l'exclusion du droit fiscal si l'on s'en tient à l'article 2 du traité constitutif signé à Port Louis le 17 octobre 1993[104]. L'existence de risques de contrariété à ce niveau semble être marginale comparativement au droit CEDEAO. Cependant, il sera parfois fait appel à ces règles pour argumenter des questions particulières non moins importantes qui n'intéressent pas nécessairement la question centrale de l'étude, si nécessaire.

60. S'agissant de la CEDEAO, il est important de noter que l'UEMOA en est un sous-groupe parce qu'elle est formée par ces Etats membres et des Etats non membres de l'UEMOA. Du point de vue géographique, l'UEMOA est comprise dans l'espace CEDEAO et au plan institutionnel, les deux organisations poursuivent le même but, même si parfois sur certains aspects l'approche est un peu différente. Dans la cohabitation de ces deux organisations, on a pu constater non pas une guerre froide mais une sorte de concurrence plutôt préjudiciable aux opérateurs économiques résidents de l'UEMOA puisque ceux-ci évoluent au sein de deux schémas de libéralisation.

---

[104] Aux termes de l'article 2 du traité : « Pour l'application du présent traité, entrent dans le domaine du droit des affaires l'ensemble des règles relatives aux sociétés et au statut juridique des commerçants, au recouvrement des créances, aux sûretés et aux voies d'exécution, au régime du redressement des entreprises et de la liquidation judiciaire, au droit de l'arbitrage, au droit du travail, au droit comptable, au droit de la vente et du transport, et toute autre matière que le Conseil des ministres déciderait, à l'unanimité, d'y inclure, (…)».

61. Comment gérer non seulement les conflits de règles qui naîtraient entre le droit national et le droit de l'UEMOA ou de la CEDEAO, mais aussi les conflits qui pourraient dériver entre des normes communautaires entre elles ? Les Etats membres des deux organisations, après quelques années d'hésitation, ont pris conscience d'une mise en cohérence des pratiques au point qu'il en a résulté des voies de résolution et un début de dialogue entre les deux organisations.

62. Sur le plan politique, il y a lieu d'examiner cette construction communautaire au regard de principes fondamentaux de la matière fiscale tel le consentement à l'impôt et le rôle du Parlement, représentant du peuple et investi d'un mandat populaire pour exprimer sa volonté. Il s'agit également de la compréhension des véritables enjeux de l'intégration. Pour les administrations nationales, il s'agit de comprendre les mécanismes de fonctionnement et la force contraignante des règles régissant la fiscalité dans cet espace d'intégration pour des fonctionnaires chargés de l'application des règles.

63. Cela provient de ce que l'UEMOA est, elle-même, source d'un droit auquel sont reconnus les caractères de l'applicabilité immédiate, de l'effet direct, ainsi que de la primauté sur le droit interne[105]; ce qui, inévitablement, conduit à restreindre la fonction normative traditionnellement détenue par les autorités nationales. L'exemple actuel de l'harmonisation fiscale et de l'adoption d'une politique de transition fiscale communautaire dans l'UEMOA témoigne de cette évolution dans le domaine des finances publiques[106]. Il s'agit pour nous de mettre en évidence les implications de la communautarisation des règles fiscales dans l'exercice des compétences nationales en la matière.

64. Il apparaît, dès lors, que l'émergence du processus de communautarisation aura pour conséquence de rendre plus difficile la mise en place d'une politique fiscale cohérente dans la mesure où les pôles de décisions proviennent de sources différentes. Désormais,

---

[105] Pour une analyse des incidences des caractères du droit communautaire sur les pouvoirs des Parlements nationaux, voir (D.) QUINTY et (G.) JOLY, « Le rôle des Parlements européens et nationaux dans la fonction législative », *RDP,* 1991, 2, p.412 et S., disponible sur *www.forum-scpo.com/union-europeenne/role-parlements.*, et Christiane GUILLARD, « Le rôle des parlements nationaux dans le traité de Lisbonne ».Disponible sur *www.traite-de-lisbonne.fr/Traite_de_Lisbonne.php?Traite=4*. Voir également Vincent DUSSART, « Le Parlement et l'impôt », *Pouvoirs,* op. cit. , pp.66.

[106]Décision n°34/2009/CM/UEMOA portant adoption des critères et indicateurs de la transition fiscale au sein de l'UEMOA.*www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

toute politique fiscale doit prendre en compte le facteur intégration, du fait de la diversité de corps de règles qui entendent régir la matière. Tel est précisément le cas du traité UEMOA. Ce traité n'est pas d'une complexité assez poussée. Il poursuit des buts politiques qui sont inscrits dans son préambule en ces termes : *« (...) Soulignant que leur démarche s'inscrit dans la logique des efforts d'intégration régionale en cours en Afrique, et appelant les autres Etats de l'Afrique de l'Ouest qui partagent leurs objectifs à se joindre à leurs efforts, (...) ».* Les moyens pour y parvenir sont essentiellement économiques. A cet effet, le traité prévoit deux orientations. Il envisage d'abord la création d'un marché commun, c'est-à-dire d'un marché unique ou encore d'un marché intérieur ; ce marché, étendu à l'ensemble des territoires des Etats membres, doit présenter les mêmes caractéristiques qu'un marché national. Cela implique, d'une part, la création d'une Union douanière, avec la libre circulation interne des marchandises et, corrélativement, la protection externe de ces mêmes marchandises par un tarif douanier commun, d'autre part la libre circulation des facteurs de production (biens, entreprises, services, capitaux), ainsi qu'une protection de la libre concurrence. Le traité envisage ensuite la mise en œuvre de politiques sectorielles communes (agriculture, transports, relations commerciales avec l'étranger…)[107], ainsi que la coordination des cadres macro-économiques[108].

65. C'est dans le cadre des politiques générales que figurent les dispositions fiscales du traité[109]. Leur objet est d'harmoniser non seulement les impôts frappant la dépense[110] ou la consommation, afin d'assurer leur parfaite neutralité économique, mais aussi les impôts directs, ceux qui frappent les revenus, les bénéfices ou le capital. D'ailleurs, l'évolution récente du processus d'harmonisation de la fiscalité est encourageante dans la mesure où, même si l'on a pu redouter des craintes, quant à une résistance des Etats en ce qui concerne la fiscalité directe, cet obstacle a été franchi sans difficulté.

---

[107] Voir article 101 du traité UEMOA révisé de 2003 et protocole additionnel n°II. Disponible sur www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[108] Voir articles 62 à 75 du traité révisé de 2003. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[109] Voir les articles 4, 25, 76 et 77 du traité UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/TraitéréviséUEMOA.pdf.

[110] Il s'agit essentiellement de la TVA et des droits d'accises qui ont déjà fait l'objet de directives communautaires. Voir aussi Thierry LAMBERT, « L'impôt sur la dépense peut-il fonder une politique fiscale ? », *RFFP,* n°126-2014, pp.39-49.

66. A ce sujet, l'UEMOA peut s'enorgueillir d'être la zone d'intégration en passe de réussir le pari d'une harmonisation de la fiscalité directe,[111] même si des correctifs doivent être apportés. A titre illustratif, pendant que l'UE a tenté sans succès, depuis les années 1970, de mettre en place une harmonisation de l'impôt sur les sociétés, l'UEMOA a, par trois directives, défini les modalités de détermination du bénéfice imposable des personnes morales, c'est-à-dire l'assiette et le taux d'imposition dans une fourchette comprise entre 25% et 30%[112], de même que les modalités d'un prélèvement à titre d'acompte.

67. Sur le fondement de ces dispositions, le Conseil des Ministres a adopté un certain nombre de directives qui ont été tant bien que mal transposées dans l'ordre juridique national. Compte tenu de la technicité de la matière, ainsi que des conditions de leur adoption, avec la participation active des administrations fiscales, les lois fiscales de transposition sont généralement conformes aux textes communautaires. Cette transposition de directives dans l'ordre juridique interne révèle, à l'évidence, que la souveraineté fiscale nationale n'est plus ce qu'elle était. Il est donc permis de dire, si l'on se refère à ces dispositions du traité de l'UEMOA, cette souveraineté fiscale a subi une véritable érosion.

68. L'harmonisation de la fiscalité dans l'UEMOA a été facilitée également par un élément très important lié à l'histoire politique de ces pays, qui sont d'anciennes colonies françaises dont les systèmes fiscaux sont les mêmes, du moins dans le fond, puisque hérités de ce passé colonial. Cette harmonisation a, en outre, été facilitée par les efforts de la Commission de l'UEMOA.

---

[111] On peut noter quelques actes concernant la fiscalité directe : la Décision n° 16/2006/CM/UEMOA du 16 décembre 2006, portant adoption du Programme d'harmonisation de la fiscalité directe au sein de l'UEMOA ; Directive n°07/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001, portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices au sein de l'UEMOA, Règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale, Directive n° 01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA, Directive n° 08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf*.

[112] Pour plus de détails, voir Mario MANSUR et Grégoire ROTA-GRAZIOSI, « Coordination fiscale dans l'Union Economique et Monétaire ouest-Africaine », *Revue d'Economie du développement,* numéro spécial septembre 2012, pp.9-34.

69. Toutefois, il ne s'agira pas de confronter la souveraineté fiscale des Etats membres à celle de l'UEMOA[113], qui n'est rien d'autre qu'une organisation internationale, mais plutôt d'étudier les conditions de l'exercice des compétences fiscales nationales dans le contexte de la communautarisation des règles. Il s'agira souvent de préciser les règles de partage des compétences en matière de réglementation fiscale entre les organes communautaires et les autorités nationales. Il s'agira quelquefois d'indiquer dans quelle mesure cette souveraineté fiscale subit une certaine érosion du fait de l'intégration sous-régionale et, subsidiairement, de traiter des questions relatives à la souveraineté fiscale propre de l'UEMOA, prise en tant qu'institution[114].

70. Il ne nous semble donc pas nécessaire de confronter la question de la souveraineté de l'UEMOA à celle des Etats, compte tenu du fait que le stade actuel de l'intégration ne s'y prête pas. Pour le moment, l'UEMOA n'a pas vocation à aller vers un Etat de type fédéral, puisqu'au sens du droit international classique, le traité de l'UEMOA a toutes les caractéristiques d'une convention internationale[115], à la lumière de la convention sur les traités[116].

71. La réponse aux nombreuses interrogations que suscite la question de la communautarisation passe par la formulation de deux hypothèses. La première consiste à démontrer que l'exercice des compétences nationales en matière fiscale signifie que les

---

[113] Dans la mesure où l'Union n'est pas une fédération au sens d'un Etat, il est inconcevable qu'une confrontation de souveraineté avec celle des Etats membres puisse exister. Au regard de l'article 9 du traité concernant son statut juridique, il n'est point fait référence à sa nature, mais il est clair qu'elle demeure une organisation internationale. Pour plus de détails sur cette question, lire Florence CHALTIEL, « Les bases constitutionnelles du droit communautaire », op.cit., p.567.

[114] Voir à cet effet l'article 55 du traité UEMOA qui précise que l'Union fonctionne sur la base de ressources propres provenant du prélèvement communautaire de solidarité (PCS) et éventuellement de la TVA communautaire. Elle perçoit directement ces taxes et peut, au besoin, et ce après consultation du Parlement, introduire d'autres taxes. Disponible sur *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[115] Le droit de dénonciation du traité est prévu à l'article 107 aux termes duquel : « Le présent Traité peut être dénoncé par tout Etat membre. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

Sauf dispositions spéciales adoptées par la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, il cesse d'avoir effet à l'égard de l'Etat en question le dernier jour du sixième mois suivant la date de réception de la dénonciation par l'Etat dépositaire.

En cas de dénonciation, la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement apporte par voie d'acte additionnel les adaptations aux dispositions du présent Traité découlant de cette dénonciation». *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[116] Il s'agit de la convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités qui prévoit le régime juridique des traités au sens du droit international.

autorités nationales ont plein pouvoir dans la détermination des politiques fiscales, alors que la communautarisation, elle, entraîne une érosion du pouvoir fiscal des Etats au profit des instances communautaires. En effet, l'analyse de la coexistence des ordres juridiques nationaux avec l'ordre communautaire nous permet d'avoir une idée nette du degré d'imbrication de chaque ordre juridique dans l'autre.

72. Dans un tel cas, l'affirmation selon laquelle la souveraineté étatique n'existe plus est assez présomptueuse. Les techniques d'harmonisation de la fiscalité sont assez illustratives du souci d'aménager les souverainetés des Etats. Par ailleurs, de nombreux actes ont été pris par voie de directives qui concilient, au mieux, la souveraineté nationale avec les objectifs de l'intégration économique. Parfois, l'UEMOA a usé du système d'uniformisation qui consiste, selon A. MAITROT DE LA MOTTE, au fait que : *« Tous les Etats ont la même législation fiscale et ne possèdent plus la moindre compétence quant aux impôts uniformisés*[117]». L'examen des matières fiscales sur lesquelles l'UEMOA a légiféré montre qu'en dehors de la fiscalité de porte et des questions de lutte contre la double imposition, toutes l'ont été par voie de directives.

73. Des raisons économiques peuvent aussi expliquer la construction de l'espace d'intégration économique en ce que le phénomène de la mondialisation, avec la chute des barrières ou du moins leur réduction considérables conduit à un regroupement, à l'instar d'autres sous-régions du monde. Pour faire face à des contraintes d'ordres externe, mais aussi interne, les Etats membres de l'UEMOA ont vu en l'intégration une voie pour mieux supporter les chocs économiques, le développement d'un espace de solidarité ayant des liens à la fois historiques, et surtout géographiques. C'est d'ailleurs cette marque de solidarité qu'appelle de tous ses vœux une partie de la doctrine, examinant les implications fiscales dans le cadre de la construction européenne.[118]

74. La seconde hypothèse tient au fait que la volonté exprimée à travers les textes ne reflète pas nécessairement les réalités de la construction communautaire dans l'espace UEMOA. Certes, on peut affirmer que le processus est long et difficile, puisqu'en se

---

[117] (A.) MAITROT DE LA MOTTE, « Harmonisation fiscale européenne », *in Mélanges en l'honneur de (J-P) LASSALE, (G.) MONTAGNIER et (L.) SAIDJ, Figures lyonnaises des finances publiques,* L'harmattan, 2010, p.245.

[118] Voir par exemple Eloi DIARRA, « Les politiques fiscales en France », *RFFP* n°129-2015, p.256.

référant à l'Union européenne on se rend compte que le niveau actuel de l'intégration est le résultat d'un cheminement de plusieurs décennies qui remonte aux années 1950[119]. Mais, le contexte de l'Afrique de l'Ouest et celui de l'Union européenne étant assez différents, le rythme de l'intégration devrait être plus rapide dans la première. L'UEMOA souffre malheureusement des mêmes maux qui ont plombé les autres tentatives d'intégration à l'aube de l'accession des pays africains à la souveraineté internationale. Le système institutionnel reste grippé par le centralisme qui a toujours prévalu dans les sociétés africaines. A l'inverse de l'UE, le droit n'est pas souvent la solution aux difficultés que rencontre la mise en œuvre de projets communs bâtis par les Etats.

75. Un grand déficit démocratique caractérise la vie des OIG en Afrique, doublé souvent d'une mauvaise gestion des ressources qui conduit à un manque de confiance entre les peuples et les dirigeants. Aussi, de nombreux défis restent à relever au niveau de l'UEMOA pour réduire les contradictions constatées. Par ailleurs, même s'il est connu que les organisations d'intégration en Afrique souffrent d'un déficit de démocratie, en raison de la non-implication des peuples à travers des organes parlementaires élus au suffrage universel, convenons que la complexité de la matière fiscale est telle qu'il n'est pas sûr que les parlementaires aient la compétence technique nécessaire pour débattre de ces questions, vu généralement la configuration des Parlements notamment au plan intellectuel. Même dans les grandes démocraties, où les parlementaires sont d'ordinaire très biens instruits, les débats sur les questions fiscales ne sont pas à la portée de tous.

§ 4. METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE ET PROBLEMATIQUE

76. L'idée ici, en définitive, c'est un fédéralisme financier mieux élaboré au sein de l'UEMOA à travers une construction juridique substantiellement renforcée. Mais comme l'a fait remarquer Pauline TÜRK, pour résoudre un cas pratique, il faut *« la maîtrise de la documentation. Il faut non seulement la connaître, mais surtout savoir l'utiliser au service d'un raisonnement permettant de répondre aux questions soulevées ».*[120]

---

[119] D'ailleurs, on constate la montée en puissance dans presque toute l'Europe de partis qui ne sont pas très favorables à la construction européenne certainement à cause de la crise économique qui dure depuis 2008.

[120] Pauline TÙRK, Serge DAËL et Johanne SAISON, « Documentation, Recherches et Méthode » *in Exercices pratiques du contentieux administratif,* PUF, 2006, p 1 s.

77. En effet, le contenu des hypothèses que nous avons posées, mais surtout la technicité et la complexité de la matière fiscale, nous oblige à adopter une démarche classique qui a consisté à nous inspirer des opinions d'auteurs émises à travers des ouvrages, des thèses ; monographies et articles doctrinaux ainsi que des textes législatifs et de la jurisprudence pour bâtir notre travail. Pour la doctrine, elle a été surtout inspirée du droit comparé, notamment européen, en raison du fait que les écrits en matière fiscale ne sont pas abondants pour ce qui est de la littérature juridique francophone africaine.

78. En outre, la non-abondance de la littérature sur cette question nous a poussé à avoir recours à des sources informatiques qui ont pu contribuer à étayer certaines réflexions. L'UEMOA, objet de notre étude, ne dispose pas d'un site informatique à jour qui permette d'avoir l'information en temps réel en cas de besoin. Ainsi, certaines données sont quelque peu anciennes de quelques années. L'inventaire de ces difficultés techniques ne nous a pas semblé pertinent dans l'analyse qui suit. Nous avons préféré nous soumettre à un examen critique du système d'intégration, aussi bien sur le plan institutionnel que sur le plan matériel pour tirer les conclusions qui s'imposent.

79. Une double méthode analytique et comparative sera adoptée pour la conduite de l'étude. Il s'agira de mener l'analyse à partir des éléments de la théorie du droit pour mettre en évidence les imbrications des ordres juridiques, mais aussi de partir des processus en vigueur pour apprécier les incidences de la communautarisation sur les systèmes en cours en Afrique de l'Ouest. Cette comparaison sera axée sur le système de l'Union européenne, qui a largement inspiré l'UEMOA. Parfois, il sera également fait référence au droit d'autres zones d'intégration africaine, notamment l'institution sœur de l'UEMOA qu'est la CEMAC, en cas de besoin pour étayer certaines réflexions.

80. En outre, comme l'UEMOA fait partie d'un espace plus large qui est la CEDEAO, il n'y a pas de doute que le droit de la CEDEAO a nécessairement des conséquences sur le processus d'intégration au niveau dans l'UEMOA. Cette influence est d'autant plus réelle que la CEDEAO poursuit le même schéma d'intégration que l'UEMOA et par conséquent constitue un ordre juridique concurrent dans le même espace géographique. Compte tenu de ce que la matière fiscale fait appel à d'autres disciplines comme l'économie, la comptabilité, la sociologie, son étude nécessite que l'on ait recours à ces disciplines de temps à autre pour mieux étayer certaines réflexions. Il sera nécessaire, par exemple,

d'illustrer certaines informations par des tableaux statistiques. La question de la communautarisation des règles fiscales soulève un certain nombre de problèmes qu'il convient de tirer au clair.

81. En théorie, il est difficilement contestable que la communautarisation des règles fiscales a des incidences sur les compétences fiscales nationales. L'encadrement de la fiscalité par des actes communautaires contribue à limiter, à n'en pas douter, le pouvoir fiscal des Etats[121]. Désormais, l'impôt n'est plus de la compétence exclusive du Parlement, comme il est inscrit dans les Constitutions nationales des Etats membres de l'UEMOA. La règle fiscale est également dictée de l'extérieur par une superstructure, même si l'on convient que cela résulte de la volonté des Etats membres. On peut alors se demander si le processus de communautarisation ne modifie pas fondamentalement la souveraineté fiscale. Est-elle compatible avec l'exercice des compétences nationales en matière fiscale ?

82. La communautarisation est un phénomène à la fois complexe et dynamique qui tient à une difficile conciliation entre la souveraineté des Etats membres et l'exercice par les organes communautaires d'un pouvoir fiscal. C'est fort de ce constat que nous pouvons mettre réellement en valeur la question de l'aménagement de la souveraineté étatique, ou du moins la mutation subie par la conception classique du concept de souveraineté. La souveraineté de l'Etat a, sans nul doute, subi une métamorphose du fait de l'intégration économique avec les exigences de la construction d'un marché commun qui ont entraîné son partage entre les Etats et les organes communautaires. On pourrait alors s'accorder avec Y. OUEDRAOGO pour dire qu'on assiste à une à une sorte de subordination de la souveraineté fiscale des Etats par le processus d'intégration dans l'UEMOA.[122]

83. Par ailleurs, si nous sommes d'accord avec A. GADILLAT pour définir l'intégration économique comme toutes les *« opérations liées et complémentaires, consistant à établir et aménager au mieux toutes les relations économiques souhaitables pour les échanges, à rendre progressivement plus compatibles les éléments composant l'ensemble et à faire converger de plus en plus ces projets vers un optimum pour*

---

[121] Voir (F.)VANISTENDAEL, « Marché interne et souveraineté fiscale » *in regard sur le droit communautaire*, op.cit., p.255.

[122] Yakouba OUEDRAOGO, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des Etats membres de l'UEMOA,* Thèse, Université de Rouen, 2015, pp.74-79.

l'ensemble[123]*»,* alors, nous pouvons conclure que tout processus d'intégration est un phénomène dynamique, qui se réalise progressivement entre Etats originairement souverains.[124]

84. On peut toutefois s'interroger sur le degré de communautarisation des règles en matière fiscale dans l'espace UEMOA et même sur l'incidence du processus de communautarisation sur les compétences nationales en matière fiscale.

L'intégration économique implique, entre autres, un rapprochement des fiscalités des Etats membres, comme il est prévu dans le traité UEMOA à l'article 4, C), parce qu'à défaut, une concurrence fiscale peut s'installer entre les Etats membres. Or, cette concurrence fiscale risque d'avoir des effets dommageables sur l'aboutissement du processus. Certes, dans la conception anglo-saxonne, la concurrence fiscale est souvent prônée au motif qu'elle permet « la suppression des discriminations introduites par les prélèvements fiscaux, mais elle risque de conduire à une fiscalité minimale, *le « moins-disant fiscal »,* susceptible de menacer à terme le financement normal des services publics indispensables, en privilégiant essentiellement les grands contribuables, en mesure d'exploiter les aubaines fiscales suscitées par cette compétition fiscale[125] .

85. En outre, il a souvent été démontré, contrairement à une opinion assez répandue, que la concurrence fiscale réduit la souveraineté fiscale des Etats, qui se trouvent dans ce cas de figure soumis au jeu des forces du marché[126]. D'autre part, on doit dans un processus d'intégration économique éviter le dumping fiscal, qui fausse le libre jeu de la concurrence. Il faut donc, pour annihiler ces velléités, encadrer la fiscalité en aménageant

---

[123] (A.) GADILLAT et (E.) RIMBAUX, « Impôts directs et politique fiscale européenne », *Revue d'économie politique,* mars-avril 1997, p.257. Voir également, Sabine SAURUGGER, « Théoriser l'État dans l'Union Européenne ou la souveraineté au concret », *Juspoliticum* n°8, 2012. Disponible sur www.juspoliticum.com/IMG/pdf/

[124] Jacques CHEVALLIER, *L'Etat postmoderne,* 4e éd., Paris, LGDJ, 2014, pp.48-52. Pour lui, la construction européenne qui s'est traduite par la mise en place d'institutions supranationales dont les décisions s'imposent aux Etats eux-mêmes pose deux problèmes essentiels, à savoir que d'une part, la construction européenne s'étend à de très larges domaines de l'action publique, et d'autre part, celui de la nature de l'Union et de l'avenir de l'Etat.

[125] (P.) BELTRAME et (G.) MONTAGNIER, « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », *RFFP n°68,* 1999, p.130.

[126] Voir le Mémorandum Monti sur la fiscalité : « Une mise en commun délibérée et limitée de la souveraineté fiscale en vue de la prise de décision collective aurait permis d'éviter un transfert involontaire de souveraineté de chacun des Etats membres aux forces du marché », *Bulletin Quotidien Europe* n°1981 du 03 avril 1996.

les règles d'assiette, les taux d'imposition de certains impôts, afin de mettre un terme aux obstacles à la libre circulation des personnes et aux facteurs de production. A. MAITROT DE LA MOTTE soulignait à cet sujet que le processus d'harmonisation, *« s'il était mené à son terme, pourrait aboutir à une neutralité fiscale bienvenue, dès lors que les distorsions de concurrence se produisent lorsque, d'un Etat à l'autre, les opérateurs économiques sont taxés différemment*[127]».

86. Par ailleurs, l'objectif de tout système fiscal est de fournir des ressources suffisantes pour le financement des dépenses publiques. Or, dans un espace communautaire, si les Etats membres disposent du droit de déterminer librement leur fiscalité nationale, quand bien même cela serait dicté par des exigences d'intérêt national, on peut craindre que la pression exercée par la mondialisation des activités des entreprises et des particuliers conduise à une compétitivité malsaine entre les différents systèmes fiscaux. Il appartient donc, dans un souci de coordination des systèmes fiscaux nationaux, aux Etats membres de gérer l'interaction de ces systèmes fiscaux.

87. Dans l'espace UEMOA, il faut rappeler que l'avantage réside dans le fait que les Etats membres ont un système fiscal comparable dans le fond, car hérité du passé colonial avec la France. Mais il n'en demeure pas moins que des difficultés liées aux disparités de niveau de développement entre Etats membres subsistent. Les prélèvements fiscaux opérés dans les Etats, sans tenir compte des buts et des objectifs de l'intégration économique, peuvent inéluctablement conduire à un traitement fiscal discriminatoire lorsqu'ils le sont dans une situation transfrontalière.

88. A ce sujet, une entreprise ou un particulier qui exerce des activités transfrontalières peut subir des traitements discriminatoires ou se retrouver dans une situation de double ou multiple imposition. Ces situations peuvent conduire les entreprises à rechercher les localisations fiscales favorables à leurs investissements[128]. De même, les entreprises seront confrontées à des difficultés d'exercice d'activités transfrontalières[129]. Il

---

[127] (A.) MAITROT DE LA MOTTE, « Harmonisation fiscale européenne », op.cit., p.246. Voir aussi Karim BERTHE, *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe-USA,* Paris, Larcier, 2015, p.39.

[128] Voir Jean Luc ALBERT et Luc SAIDJ, *Finances publiques,* Dalloz, 8e éd., Paris 2013, pp.55-57.

[129] Pour plus de détails, lire la communication de la Commission de l'UE au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, « Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur », Bruxelles (COM), 2006.

se pose alors la question de la lutte contre les pratiques discriminatoires et la résolution des problèmes de double imposition ou même souvent la double non-imposition. A cela, on peut ajouter la maîtrise des flux financiers et économiques imposables et qui sont nécessaires pour une mobilisation optimale des ressources publiques.

89. En marge de ces questions liées aux incidences de l'intégration sur la charge fiscale des contribuables et ses incidences sur l'activité économique, on peut s'interroger sur les faiblesses de ce processus ou les difficultés que rencontre l'ancrage du processus d'intégration économique. On peut dire à ce propos que la réglementation n'est pas en adéquation avec les réalités, en l'état actuel du droit communautaire dans l'UEMOA. Pour tenter de répondre aux différentes interrogations suscitées par cette question de la communautarisation, nous avons choisi d'adopter un plan dynamique autour de deux grands axes de réflexion.

90. L'examen du processus de communautarisation des règles fiscales nationales nous conduit, dans un premier temps, à aborder cette question à travers le partage des compétences entre l'Union et les Etats membres. L'examen de cette partie nous permet de passer en revue les fondements à la fois juridiques et économiques du partage des compétences entre l'Union et les Etats membres. En outre, il nous semble judicieux de visiter les déterminants du partage des compétences pour voir, aussi bien au plan national qu'au plan extérieur, les facteurs qui influencent les acteurs dans leurs décisions.

91. L'examen du système d'intégration nous permet de conclure à un transfert déséquilibré des compétences au profit de l'UEMOA, dans la mesure où l'Union dispose de larges pouvoirs en matière fiscale **(Première partie).** Dans un second temps, l'analyse portera sur l'incidence de la communautarisation des règles sur l'exercice des compétences fiscales nationales. Ici, nous serons amenés à faire le bilan et à voir le degré d'harmonisation de la politique fiscale dans l'UEMOA. A ce props, on a pu constater que le bilan du processus laisse transparaître des écueils à corriger ; ce qui conduit à conclure que la communautarisation des règles dans l'espace UEMOA est un processus à parfaire **(Deuxième partie).**

PARTIE I.
UN PARTAGE DESEQUILIBRE DES COMPETENCES FISCALES EN FAVEUR DE L'UNION

92. Dans le préambule du traité de l'UEMOA[130], il est affirmé la nécessité de favoriser le développement économique et social des Etats membres, grâce à l'harmonisation de leur législation, à l'unification de leur marché intérieur et à la mise en œuvre de politiques sectorielles communes dans les secteurs essentiels de leur économie. La naissance de l'UEMOA en janvier 1994 à Dakar, au Sénégal, illustre la volonté des Etats membres de se regrouper afin de surmonter les obstacles potentiels et, surtout, de faire face aux nombreux défis d'une mondialisation sans cesse croissante.

93. Même si le traité de l'UEMOA fait référence à la matière fiscale, en dehors des prélèvements destinés à alimenter le budget de l'Union, aucun impôt communautaire n'est envisagé. Il peut alors sembler étonnant de vouloir consacrer une étude à l'exercice de compétences fiscales par l'Union. Le traité et ses actes dérivés consacrent pourtant de nombreux actes relatifs à la fiscalité. De ce point de vue, il nous paraît intéressant d'analyser le socle, sinon les fondements, du partage des compétences fiscales (**titre I**) avant de nous attarder sur les déterminants des compétences fiscales (**titre II**).

---

130 Voir le préambule du traité UEMOA modifié de 2003. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

TITRE I.
LES FONDEMENTS DU PARTAGE DES COMPETENCES FISCALES

94. Au lendemain des indépendances en 1960, l'appartenance à la communauté française a permis de conduire une politique monétaire commune à travers la monnaie unique : le franc de la Communauté Financière Africaine (CFA). Pour cela, les Etats se sont donné les moyens de la réussite du processus d'intégration en confiant à l'Union le pouvoir de conduire une politique monétaire commune[131]**.** L'UEMOA a donc été bâtie non seulement sur les ruines de la CEAO[132], de laquelle les Etats membres ont tiré des leçons des difficultés qui ont émaillé sa réussite, mais également de l'expérience réussie de l'UMOA. Le défi était de corriger les erreurs et de capitaliser les acquis de cette défunte institution pour bâtir une union plus forte.

95. Un examen de l'armature normative communautaire conduit à penser que l'UEMOA dispose de pouvoirs importants dans la détermination de la politique fiscale ; ce qui, tout naturellement constitue les fondements juridiques de la communautarisation des règles fiscales (**Chapitre I**). Cependant, il ne faut pas perdre de vue que ce besoin de communautarisation peut trouver ses fondements dans des raisons économiques (**Chapitre II**).

---

[131] Il convient ici de faire une distinction entre la monnaie unique et la monnaie commune pour dissiper toute confusion. L'union monétaire est la forme la plus achevée et pratiquement irréversible de zone monétaire. Dans une zone monétaire, la monnaie commune sert de référence et d'instrument international aux autres monnaies. Ainsi, la zone dollar, la zone euro, la zone franc rassemblent des monnaies intégralement convertibles à taux de change fixes mais qui subsistent en tant que telles. La monnaie unique, soubassement de l'union monétaire, signifie absence ou disparition des monnaies particulières et, par conséquent, l'abolition de politiques monétaires nationales. Pour plus de détails, voir (J.P) PATAT, *L'Europe monétaire,* Paris, La découverte, 1990, pp.47-48.

[132] La CEAO a été créée en 1972 pour accompagner l'Union monétaire.

CHAPITRE I.
LES FONDEMENTS JURIDIQUES DU PARTAGE DES COMPETENCES FISCALES ENTRE L'UNION ET LES ETATS

96. Dans un processus d'intégration, plusieurs techniques permettent de communautariser le droit matériel commun. L'harmonisation des législations nationales en est une parmi tant d'autres, sans oublier les systèmes dits d'alerte rapide ou d'information[133].L'analyse qui suit vise à mettre en exergue les compétences dont disposent les autorités communautaires dans la détermination des règles fiscales à travers le droit même de l'Union. Il s'agit de savoir si désormais les compétences fiscales sont exercées en concurrence avec les Etats ou si l'exclusivité de ces compétences incombe au législateur communautaire. Le traité de l'UEMOA a délimité les compétences entre les Etats membres et les organes communautaires en prévoyant les domaines dans lesquels l'exercice de ces compétences est soit concurrent, soit exclusif ou parfois partagé.

97. L'examen de la consistance des pouvoirs de l'Union en matière fiscale permet de se situer sur la question en se penchant sur l'étendue des compétences fiscales de l'Union (**Section 1**) mais aussi sur l'articulation des compétences fiscales dont la balance penche en faveur de l'Union (**Section 2**).

---

[133] Voir (L.) DUBOUIS et (Cl.) BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, 6e édition, 2012, pp.361-363. Dans l'UE, le système d'information mis en place par la directive 2679/98 du 28 mars 1983 (JOCE L 109, 26 avril 1983) et le système d'alerte rapide à travers le règlement n°2679/98 du 7 décembre 1998 permettent de déceler précocement et d'étouffer dans l'œuf les divergences potentielles des législations nationales. Pour de plus amples informations, il convient de jeter un regard sur les articles 114 à 119 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne(TFUE) qui fixe le régime juridique du rapprochement des législations des Etats membres avec la possibilité pour le Conseil et la Commission de légiférer par directive si nécessaire.

SECTION I.
DES COMPETENCES FISCALES COMMUNAUTAIRES TRES ETENDUES

98. En matière fiscale, c'est la souveraineté tout entière de l'Etat qui est concernée dans la mesure où l'acte d'imposer est traditionnellement un acte de souveraineté par excellence. La souveraineté fiscale, pour Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, est la liberté dont dispose une entité pour déterminer les règles applicables au prélèvement fiscal ainsi que le pouvoir de contrainte pour l'appliquer. Elle est, la plupart du temps, indissociable de la souveraineté tout court de l'Etat, même si l'on admet souvent qu'elle n'est pas réservée exclusivement à l'Etat et qu'elle peut être exercée par d'autres entités, infraétatiques ou interétatiques[134]**.** Dans cette hypothèse, il convient d'examiner le transfert des compétences fiscales à l'Union (**§1**) et l'érosion des compétences fiscales étatiques (**§2**).

§ 1. DES COMPETENCES FISCALES TRANSFEREES A L'UNION

99. L'UEMOA représente l'une des expériences d'intégration plus ou moins réussies en Afrique. A travers ce processus d'intégration, les Etats membres ont entendu s'écarter du repli sur soi, au nom d'une certaine conception de la souveraineté, en adoptant une conception souple de celle-ci, contrairement à l'expérience européenne où il a fallu ménager les souverainetés pour accueillir le droit communautaire[135].

---

[134] Pour Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, la souveraineté fiscale ne se confond pas exactement avec la souveraineté politique. Ainsi, un Etat membre d'une fédération ou un Etat protégé peut exercer une souveraineté fiscale sans être politiquement souverain. Pour plus de détails, voir Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire: recherche sur les impôts directs*, LGDJ, Paris, 2005, pp. 33-34. Voir aussi les développements de Aaron Logmo MBELEK, « La souveraineté fiscale des Etats africains au sud du Sahara (face aux enjeux du développement) : l'exemple du Cameroun », *Revue EDJA*, n°3, 2008, pp.45-46.

[135] Le Conseil constitutionnel français a rendu trois décisions en 1993 à propos du traité de Maastricht. Voir Louis FAVOREU, « Le contrôle de constitutionnalité du traité de Maastricht et le développement du « droit constitutionnel international », *RGDIP,* 1993/1, pp.39-65. Voir également Hugo J. HAHN, « La Cour constitutionnelle fédérale d'Allemagne et le traité de Maastricht », *RGDIP,* 1994/1, pp.107-126. Voir D. HANF, « L'encadrement constitutionnel de l'appartenance de l'Allemagne à l'Union européenne, l'apport de l'arrêt "Lisbonne" de la Cour constitutionnelle fédérale », *Cahiers de droit européen,* 2009, p.643.

100. Pour la réussite de l'intégration, la mise en place de politiques communes a été affirmée par le traité constitutif et les actes dérivés. Les Etats ont alors concédé certaines compétences à l'UEMOA pour la construction de l'intégration. Si en droit international le principe est admis, il est accueilli et aménagé de multiples façons selon les règles constitutionnelles de chaque Etat. Dans la zone UEMOA, le transfert de compétences à l'Union est constitutionnellement autorisé[136](**A**) ; ce qui confère désormais à l'Union une compétence de principe (**B**).

A. Un transfert de compétences autorisé par les Constitutions nationales

101. La souveraineté fiscale reconnue aux Etats par le droit international n'a pas véritablement été exercée pendant longtemps par les Etats membres de la zone, parce que, dès 1972, une volonté commune de gérer la question avait été matérialisée par le traité CEAO, avant la création de l'UEMOA le 10 janvier 1994, dont le traité a été révisé en 2003, en vue d'intégrer la question monétaire qui était régie par le traité UMOA de 1962.

102. Entendue au sens originaire comme le processus de transfert de compétences des Etats membres vers la communauté ou l'Union, la communautarisation des règles dans l'UEMOA n'a pas nécessité de révision constitutionnelle, comme ce fut le cas dans l'Union européenne, même si le traité UEMOA a établi une communauté économique assez originale, similaire à l'Union Européenne. C'est dire que dans un processus d'intégration qui se traduit par le rapprochement des législations, les Etats doivent avoir de façon expresse attribué la compétence à l'Union.

103. Dans un premier temps, les lois fondamentales des Etats concernés avalisent le principe selon lequel la faculté d'imposer est une prérogative des pouvoirs publics nationaux. Les Constitutions des Etats membres[137] font relever le régime de l'impôt du domaine de la loi qui englobe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature. De cette même manière, il revient au Parlement en tant que représentation nationale, de consentir l'impôt. Cette compétence du

---

[136] Cour constitutionnelle du Bénin, Décision DCC 12-128 du 12 juin 2012, Disponible sur *www.cour-constitutionnelle-benin.org/doss_decisions/12128.pdf*. Décision DCC 19-94 du 30 juin 1994, Rec.1994, p.73. Voir aussi l'article de (D.) ABARCHI, « La supranationalité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du droit des Affaires(OHADA)», op. cit., p.15.

[137] Il s'agit des Constitutions burkinabè (art.101) nigérienne (art. 81), togolaise (art.84), béninoise (art.98), sénégalaise (art.67), ivoirienne (art.71), malienne (art.70), bissau-guinéenne (art. 56).

Parlement englobe non seulement la création, la modification mais aussi la suppression de l'impôt[138].

104. Dans un second temps, parce que *« la faculté de contracter des engagements internationaux est précisément un attribut de la souveraineté de l'Etat[139]»,* ces Constitutions reconnaissent à l'exécutif la capacité de conclure des accords et traités, y compris sur des matières relevant du domaine de la loi, sous réserve, pour leur ratification ou leur approbation, d'une autorisation parlementaire[140].

105. Toutefois, dans la mesure où ils interfèrent avec un attribut essentiel de la souveraineté étatique, les engagements ayant pour finalité l'abandon de pouvoirs dans un domaine réservé posent l'épineux problème du transfert de compétences. Sauf qu'à travers l'article 146 de la Constitution burkinabè, l'on peut conclure que ce transfert est bel et bien permis dans la mesure où, aux termes de cette disposition, l'Etat peut consentir un abandon total ou partiel de souveraineté en vue de participer à un organisme d'intégration[141]. Ainsi, on peut dire avec Emilie CHEVALIER que l'émergence d'un ordre communautaire, dans l'UEMOA, a un fondement essentiellement constitutionnel, dans la mesure où les limitations et transferts de souveraineté sont possibles parce que l'acte fondateur de l'ordre national y consent[142].

106. En outre, Narcisse MOUELLE KOMBI[143] a pu remarquer qu'au contraire de la CEMAC, il existe dans l'UEMOA des dispositions semblables à celles des articles 23 et 24 de la loi fondamentale allemande, qui prévoient la possibilité, pour la RFA, de transférer des droits de souveraineté à l'Union européenne ou à des institutions

---

138 Voir Cour constitutionnel du Bénin, DCC 06-108 du 11 août 2006, Rec.2006, p.567 qui précise que « la création d'un nouvel impôt doit être soumise à la représentation nationale pour vote et adoption ».

139 CPJI, Arrêt du 17 août 1923 sur l'affaire du vapeur Wimbledon, série A, n° 1 p.25.

140 Notamment les dispositions suivantes : Burkina Faso (art.101), Bénin (art.145), Côte d'Ivoire (art.85), Mali (art.115), Niger (art.130), Sénégal (art.89), Togo (art.81).

141 Aux termes de l'article 146 de la Constitution burkinabè du 02 juin 1991 : « Le Burkina Faso peut conclure avec tout Etat africain des accords d'association ou de communauté impliquant un abandon total ou partiel de souveraineté ».

142 Emilie CHEVALIER, « La déclinaison du principe de primauté dans les ordres communautaires : l'exemple de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », *Cahiers de droit européen*, 2006, p.343.

143 Narcisse MOUELLE KOMBI, « Les aspects juridiques d'une union monétaire : l'exemple de l'union monétaire d'Afrique centrale », *RGDIP*, 2001-3, p.544.

internationales[144]même si très souvent cela n'apparaît pas clairement. Cela vaut aussi pour l'article 88, alinéa 1, de la Constitution française issue de la révision constitutionnelle du 25 juin 1992, qui dispose expressément que *« la France consent aux transferts de compétences nécessaires à l'établissement de l'union économique et monétaire européenne*[145]».

107. Au demeurant, le préambule du traité UEMOA laisse apparaître que les Etats membres affirment *« la nécessité de favoriser leur développement économique et social… grâce à l'harmonisation de leurs législations, à l'unification de leurs marchés intérieurs et à la mise en œuvre de politiques sectorielles communes dans les secteurs essentiels de leur économie »*, et leur désir de compléter l'UMOA *« par de nouveaux transferts de souverainetés »* et de la transformer en une union économique et monétaire *« dotée de compétences nouvelles ».* Cela traduit l'idée que les Etats membres se réservent le droit de procéder, en tant que de besoin et en fonction des nécessités, à de nouveaux transferts de souveraineté.

---

144 Par ailleurs, l'article 88 de la loi fondamentale allemande affirme que les missions et les pouvoirs de la Bundesbank peuvent être transférés à la Banque centrale européenne. Voir l'arrêt du BVerG dans les affaires 2 BvG2/08 du 30 juin 2009 « Lisbonne ».Disponible sur *http://www.bundesverfassungsgereicht.de/entscheidung/*.Voir également Dominik HANF, « L'encadrement constitutionnel de l'appartenance de l'Allemagne à l'Union européenne, l'apport de l'arrêt « Lisbonne » de la Cour constitutionnelle fédérale, *Cahiers de droit européen*, 2009 n°s1-2, pp.639-710 et « Vers une précision de la *Europareichtsfreundlichkeit* de la loi fondamentale, l'apport de l'arrêt « rétention des données » et de la décision Honeywell du BVerfG », *Cahiers de droit européen*, 2010, n°s 1-2, pp.515-549. Voir aussi, Anne LEVADE, « La construction européenne et son incidence sur les compétences étatiques et la hiérarchie des normes », *RFDC,* 2015-102, pp.297 et svts.

145 Voir la révision introduite par la loi constitutionnelle n°99-49 du 25 janvier 1999 à travers l'article 88 alinéa 1 de la Constitution française de 1958, la loi n°2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Vè République dont la révision touche les alinéas 4 et 5 de l'article 88, JORF n°0166 du 18 juillet 2008, p.11483. En matière de jurisprudence ouest-africaine, voir également Conseil constitutionnel du Sénégal, 16 décembre 1993, *Pénant,* mai-août 1998, p.231, Cour constitutionnelle du Bénin DCC 19-94 du 30 juin 1994, rec. p.73. Voir également Conseil Constitutionnel français, Décision 2007-560 DC du 20 décembre 2007 relatif au Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, rec.p.459, Cons. Const. DCC n°2009-585 DC, 3 décembre 2009, Loi organique relative à l'application à l'article 61-1 de la Constitution, JORF, 11 décembre 2009, p.21381, cons.14. Cons. décembre 2010, p.22373, cons.3, Cons.const n°2012-653 DC, 9 août 2012, Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance de l'union économique et monétaire, JORF, 11 août 2012, p.13283. , Cons.const. n°2012-658 DC du 13 décembre 2012, Rec.667. Cons. Const. n°2014-373 DC, 4 avril 2014, *Société Sephora* (conditions de recours au travail de nuit), JORF, 5 avril 2014, p.6477, cons.6.

108. Il est donc clair que le fondement constitutionnel de l'intégration sous-régionale en Afrique de l'Ouest apparaît, ne serait-ce qu'implicitement[146]**.** Cet état de choses trouve son explication dans l'expérience vécue déjà avec l'unification monétaire depuis 1962, à travers le traité UMOA. L'intégration s'est donc imposée comme une évidence à des Etats qui exerçaient en commun un autre droit régalien qui est le pouvoir monétaire, sans perdre de vue que la CEAO s'était penchée sur les questions fiscales depuis la décennie 1970[147]**.** L'accord du 10 janvier 1994 instituant l'UEMOA n'est donc qu'une façon de bonifier un acquis historique.

109. A la différence des pays européens, où le droit constitutionnel a été confronté aux incertitudes juridiques inhérentes au phénomène de la construction communautaire, le constituant dans aucun des pays concernés ne s'est véritablement soucié de savoir comment pouvaient être conciliés le principe de souveraineté nationale, pourtant fortement affirmé, et les limitations de souveraineté procédant notamment du dessaisissement, par les Etats, de leurs compétences fiscales au profit d'une organisation internationale[148]. Sauf si l'on part du postulat que l'UEMOA participe plus de l'exercice en commun de leurs compétences fiscales par les Etats membres que de l'éviction de ceux-ci d'un domaine où sont en cause les conditions essentielles d'exercice de leur souveraineté nationale. Il y a une réelle perte de souveraineté dans la mesure où la compétence nationale affirmée dans

---

[146] L'article 149 de la Constitution du Bénin dispose que : « La République du Bénin, soucieuse de réaliser l'Unité Africaine, peut conclure tout accord d'intégration sous régionale ou régionale conformément à l'article 145. Voir aussi article 117(Mali), article 89 alinéa 3(Sénégal), articles 122 et 123(Côte d'Ivoire), article 133 (Niger), article 146 (Burkina Faso) et article 11(Guinée Bissau).

[147] Plus exactement à partir de 1972 puisque la CEAO regroupait les Etats de l'Afrique de l'Ouest qui en 1972 à Bamako et en 1973 à Abidjan, ont signé respectivement les protocoles d'application instituant une zone harmonisée d'échanges commerciaux et d'intégration économique. C'était un regroupement de six Etats liés par l'histoire, la géographie, la langue officielle et la monnaie, à savoir la Côte d'Ivoire, la Haute Volta actuel Burkina Faso, le Mali, la Mauritanie, le Niger et le Sénégal. Le traité de la CEAO, signé le 17 avril 1973 et entré en vigueur le 1er Janvier 1974, était fondé d'une part sur une « volonté politique consciente et réfléchie des chefs d'Etats qui se sont engagés dans une solidarité de destin et d'autre part, une organisation bien structurée, caractérisée par des instances bien fonctionnelles et permanentes ». Il a existé aussi la convention fiscale des pays de la CEAO signée le 29 octobre 1984 et entrée en vigueur le 1er janvier 1985.

[148] Pour la Cour constitutionnelle du Bénin, la compatibilité du traité OHADA avec la Constitution est claire puisqu'elle estime qu' « Un abandon partiel de souveraineté dans le cadre d'un traité ne saurait constituer une violation de la Constitution dans la mesure où celle-ci, à l'article 144, a prévu que le président de la République négocie et ratifie les traités et accords internationaux, et que ledit traité se justifie, au surplus, par la nécessité de l'intégration régionale ou sous-régionale affirmée par le Préambule et l'article 149 de la Constitution » (DCC 19-94 du 30 juin 1994).

les lois fondamentales des Etats est désormais mise à rude épreuve, même si la pratique peut en limiter la portée.[149]

B.Une compétence de principe désormais dévolue à l'Union en matière fiscale

110. En rappel, la dévaluation du franc CFA de 50% par rapport au franc français, intervenue le 11 janvier 1994, visait, semble-t-il, à rétablir la compétitivité externe des pays de la zone franc, à réduire les déficits budgétaires et à favoriser la croissance économique[150]**.** En outre, la décennie des années 1980 a été marquée par une dépréciation du dollar et la baisse des cours des principales matières premières d'exportation des pays de la zone et paradoxalement une flambée des produits manufacturés importés, avec pour effet des perturbations sur l'équilibre des économies nationales[151]**.** Or, les Etats membres de l'UEMOA, qui sont des pays en développement, connaissaient une dépendance budgétaire à l'égard de ce commerce, surtout pour les recettes douanières qui constituaient à cette époque en moyenne entre 38 et 56%[152] de ces recettes budgétaires.

111. C'est dans ce contexte de crise économique que l'UEMOA est née, avec pour objectif la coordination des politiques nationales en matière fiscale. Cette coordination devait créer un cadre fiscal propice à l'intégration économique régionale en favorisant le transfert des pertes de recettes douanières, provoquées par la baisse des tarifs douaniers, vers la fiscalité intérieure : la transition fiscale[153]**.** Il est défini comme *le transfert progressif de la pression de la fiscalité de porte vers la fiscalité intérieure, tout en consolidant le marché commun dans son fonctionnement, tout en veillant à soutenir la*

---

[149] La création d'une juridiction autonome chargée du contrôle des finances publiques se fait toujours attendre après une tentative échouée de modification de la Constitution par voie référendaire.

[150] (M.) MANSOUR et (G.) ROTA-GRAZIOSI, « Coordination fiscale dans l'Union économique et monétaire ouest-africaine », *Revue d'économie du développement,* septembre 2012, p.11. Pour des détails sur les raisons de la dévaluation et ses enjeux, voir (G.) NOUPOYO, *Les banques centrales africaines et la conduite de la politique budgétaire nationale : les exemples de la BCEAO et de la BEAC (aspects juridiques et financiers),* thèse, Université Bordeaux IV, 2004, pp.52-57.

[151] Les termes de l'échange s'étaient dégradés de 45% entre 1985 et 1992. Voir M. MANSOUR et G. ROTA-GRAZIOSI, « Coordination fiscale dans l'Union économique et monétaire ouest-africaine », op.cit., p.11.

[152] Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », *Revue burkinabè de droit,* n°45, septembre 2004, p.37.

[153] C'est la transition fiscale qui consiste à mobiliser plus de ressources fiscales intérieures dans l'élargissement de l'assiette de l'impôt et la rationalisation des incitations fiscales. Cette transition a fait l'objet d'une politique à travers des actions de surveillance sur laquelle nous allons porter un regard plus loin dans nos développements.

croissance par un allègement des prélèvements fiscaux sur le capital et le travail, et à promouvoir le financement du développement sur ressources propres.[154]

112. Dans le droit communautaire UEMOA en vigueur, les fondements de la compétence de l'Union en vue de conduire la politique fiscale se retrouvent non seulement dans le traité constitutif, mais aussi dans le protocole additionnel n°II qui y est annexé. S'agissant du traité constitutif, les dispositions qui organisent le droit communautaire fiscal ne sont pas nombreuses : articles 4, 60, 76, 77 et 78. On peut facilement faire une distinction entre ces dispositions selon qu'il s'agit de fiscalité de porte ou de fiscalité intérieure. Ce qui est bien remarquable, c'est qu'en ce qui concerne la fiscalité intérieure aucune distinction n'est faite entre fiscalité directe et fiscalité indirecte.

113. Les fondements des compétences communautaires en matière de fiscalité, en général, figurent à l'article 60 (de l'harmonisation des législations). En ce qui concerne la fiscalité de porte, il faut se reporter aux articles 76 et 78, relatifs à l'élimination des droits, taxes et mesures d'effets équivalents et à l'établissement du TEC, ainsi qu'à l'article 77 qui traite de la libre circulation des marchandises.

114. En effet, l'article 60 précise que *« dans le cadre des orientations prévues à l'article 8, la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement établit des principes directeurs pour l'harmonisation des législations des Etats membres. Elle identifie les domaines prioritaires dans lesquels, conformément aux dispositions du présent Traité, un rapprochement des législations des Etats membres est nécessaire pour atteindre les objectifs de l'Union. Elle détermine également les buts à atteindre dans ces domaines et les principes généraux à respecter. Dans l'exercice de ces fonctions, la Conférence tient compte des progrès réalisés en matière de rapprochement des législations des Etats de la région, dans le cadre d'organismes poursuivant les mêmes objectifs que l'Union ».* Pour la mise en place du marché commun, l'Union a, aux termes de l'article 76, compétence pour édicter les normes en vue de *« l'élimination, sur les échanges entre les pays membres, des droits de douane, des restrictions quantitatives à l'entrée et à la sortie, des taxes d'effet équivalent et de toutes autres mesures d'effet équivalent susceptibles d'affecter lesdites*

---

[154] Annexe à la décision n°10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006 portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA.

transactions, sous réserve du respect des règles d'origine de l'Union qui seront précisées par voie de protocole additionnel et l'établissement d'un tarif extérieur commun (TEC)[155]».

115. Pour l'atteinte de cet objectif, les Etats membres doivent s'abstenir de tous nouveaux droits de douane à l'importation et à l'exportation, ainsi que de toutes taxes d'effet équivalent et d'augmenter ceux qu'ils appliquent dans leurs relations commerciales mutuelles, d'introduire entre eux de nouvelles restrictions quantitatives à l'exportation ou à l'importation ou des mesures d'effet équivalent, ainsi que de rendre plus restrictifs les contingents, normes et toutes autres dispositions d'effet équivalent tout en prenant en compte le paragraphe XXIV (5) (a) du GATT[156].

116. A travers l'article 60 ci-dessus cité, c'est une déclaration de principe générale qui est posée par le traité et qui est renouvelée à chaque fois dans le corps du traité à propos, par exemple, de l'harmonisation des législations et des procédures budgétaires et des comptabilités nationales[157]; de l'institution de règles communes de concurrence applicables aux entreprises publiques et privées ainsi qu'aux aides publiques[158]; de l'harmonisation et de la reconnaissance mutuelle des normes techniques[159]**;** de l'harmonisation des politiques commerciales[160]; des politiques sectorielles[161]**,** des réglementations de l'exercice de certaines activités économiques et professionnelles[162].

117. Vu l'ensemble de ces dispositions, il n'y a pas de doute que l'Union se donne pour objectif d'harmoniser toutes les législations nécessaires à la réalisation du marché

---

[155] Voir le Protocole additionnel n°III/2001 du 19 décembre 2001, instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA et son modificatif qui est le Protocole additionnel n° I /2009/CCEG/UEMOA du 17 mars 2009.

[156] Confer l'article 77 du traité révisé de 2003. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.* En droit européen, c'est l'article 30 TFUE qui fonde cette interdiction en ces termes : « Les droits de douane à l'importation et à l'exportation ou taxes d'effet équivalent sont interdits entre les États membres. Cette interdiction s'applique également aux droits de douane à caractère fiscal ».

[157] Articles 67 et 69 du traité. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[158] Article 76 du traité. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[159] Article 76 et 79 du traité. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[160] Article 82 du traité. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[161] Voir le protocole additionnel n° II annexé au traité qui détermine ces secteurs. Il s'agit des secteurs du transport et télécommunications, du développement des ressources humaines, de l'agencement du territoire, de l'environnement, de l'énergie, de l'industrie et des mines.

[162] Article 95 du traité. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

monétaire, mais aussi de l'union économique. Cette situation a fait dire au doyen Joseph Issa SAYEGH, analysant la liste des questions énumérées par le traité à propos des politiques monétaire[163], économique[164], sectorielles[165], ainsi que celles rattachées à la réalisation d'un marché commun[166], que c'est quasiment tout le droit des affaires qui risque d'être harmonisé par son entreprise si l'Union ne se fixe pas de limite, lesquelles seront soit difficiles à tracer, soit faciles à transgresser, selon les besoins de l'Union ou la volonté des organes[167].

118. Pour ce qui est du protocole additionnel n°II annexé au traité, de nombreux pouvoirs sont attribués à l'Union pour la réalisation de ces objectifs relatifs aux politiques sectorielles. Une définition des politiques sectorielles en ressort, mais il prévoit même que l'Union pourra instituer toute autre politique sectorielle nécessaire à la réalisation de ces objectifs[168].

119. Les fondements des compétences de l'Union en matière de fiscalité intérieure ne sont clairement établis ni dans le traité ni dans le protocole additionnel n°II. Il ressort tout simplement à travers l'article 4, e)que l'Union a entendu : *« harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des Etats membres et particulièrement le régime de la fiscalité ».*

120. L'Union ne s'est donc pas fixée de limite de champ d'action, puisqu'elle peut décider à n'importe quel moment que tel ou tel aspect de la vie économique doit faire l'objet d'une réglementation commune. Sans doute cela procède-t-il, comme l'a souligné B. SARR, du fait que le traité de l'UEMOA se présente comme une Constitution traduisant la volonté de mettre en place une communauté de droit[169].

---

[163] Article 62 du traité. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[164] Articles 63 à 75 du traité. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[165] Article 101 et 102 et protocole n°II

[166] Article 76 à 100 du traité. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[167] Joseph Issa SAYEGH, « L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique africaine », op. cit., p.666.

[168] Voir article 24 du protocole additionnel n°II.

[169] Babacar SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte constitutionnel fédératif », *Revue, EDJA,* 4e trimestre 1999, p.77.

121. Mais ce mécanisme semble quelque peu atténué dans la mesure où une certaine prudence a guidé le législateur communautaire qui, dans l'entreprise d'harmonisation telle qu'affirmée dans les dispositions de l'article 5, prescrit que : *« Dans l'exercice des pouvoirs normatifs que le présent Traité leur attribue et dans la mesure compatible avec les objectifs de celui-ci, les organes de l'Union favorisent l'édiction de prescriptions minimales et de réglementations-cadres qu'il appartient aux Etats membres de compléter en tant que de besoin, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives*[170]». Cette affirmation, comme pour ménager la souveraineté des Etats, vient traduire une certaine retenue dans le champ d'action de l'Union sauf que la réalité n'a pas toujours fonctionné conformément à ces principes.

122. En droit européen, par contre, le droit primaire a toujours été réticent à s'exprimer de façon expresse sur la matière fiscale avant le traité de Lisbonne. Depuis l'entrée en vigueur de ce traité, il s'appesantit plus sur la fiscalité de porte qui en raison de l'Union douanière relève de la compétence exclusive de l'Union[171]. Pour ce qui concerne la fiscalité intérieure, elle traite plus de la fiscalité indirecte[172]**.** En effet, si l'harmonisation de la fiscalité indirecte est un succès, celle de la fiscalité directe reste un grand défi à relever malgré plusieurs tentatives[173]**.**

123. En somme, on peut retenir, compte tenu de la construction communautaire dans l'UEMOA, que le pouvoir fiscal national connaît désormais une certaine érosion, puisque vu la réalité de la poursuite de la construction de l'édifice communautaire, apparaissent trop souvent des actes dont la portée juridique transcende, les objectifs clairement affichés d'harmonisation, quand elle y contrvient pas tout simplement.

§ 2. UNE EROSION DES COMPETENCES FISCALES ETATIQUES

124. Dans toute construction communautaire, il faut une délimitation de frontières d'action entre les pouvoirs nationaux et les organes communautaires. Pour que l'action de l'Union ne soit pas mise en échec par les Etats membres, qui peuvent revendiquer la

---

[170] Article 5 du traité révisé de 2003.Disponible www.uemoa.int/Documents/Actes/TraitéréviséUEMOA.pdf.

[171] Voir les articles 3 et 30 à 32 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

[172] Articles 110 à 113 qui traitent des taxes sur le chiffre d'affaires et des droits d'accises.

[173] A ce propos, voir (A.) MAITROT DE LA MOTTE, « L'harmonisation fiscale européenne », op.cit., pp.252-258.

compétence en cas de silence du droit communautaire, le traité a clairement établi les domaines respectifs relevant soit des Etats, soit de l'Union.

125. Elle consiste en l'existence d'un système institutionnel relativement autonome permettant de privilégier le bien commun, par rapport aux intérêts nationaux et capables d'édicter des normes qui s'imposent aux Etats. Pourtant, dans la pratique on peut se rendre compte de l'amenuisement progressif des compétences étatiques **(A),** de même que d'une remise en cause de l'édiction par l'Union de prescriptions minimales **(B).**

A. Un amenuisement progressif de la compétence étatique

126. L'UEMOA est un produit de la volonté consensuelle des Etats exprimée par l'adhésion au traité constitutif. Elle a pour source primordiale la volonté de ses membres fondateurs[174]. Ce volontarisme doit commander ainsi le principe de la compétence étatique. Or, l'intégration comme, il a été précédemment montré, implique le transfert de compétences au profit des organes communautaires, affectant ainsi les droits souverains des Etats membres. Cependant, il reste des domaines non transférés pour lesquels les Etats conservent leur pleine souveraineté[175] et des domaines où le transfert n'est pas possible, au risque de faire disparaître l'Etat[176].

127. Cependant, la prudence semble avoir guidé le législateur communautaire qui, à travers l'article 4, e) a entendu : *« harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des Etats membres et particulièrement le régime de la fiscalité ».* L'intention d'harmonisation telle qu'affirmée dans la disposition précitée s'inscrit en droite ligne dans le prolongement de l'article 5 qui précise que : *« Dans l'exercice des pouvoirs que le présent traité leur attribue et dans la mesure compatible avec les objectifs de celui-ci, les organes de l'Union favorisent l'édiction de prescriptions minimales et de réglementation-cadre qu'il appartient aux Etats membres de compléter en tant que de besoin, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives».* On perçoit ici que désormais, l'action des Etats est encadrée par les normes communautaires, qui fixent les objectifs à atteindre en laissant le choix aux Etats d'utiliser

---

[174] Voir Narcisse MOUELLE KOMBI, « Les aspects juridiques d'une Union monétaire : l'exemple de l'union monétaire d'Afrique centrale », op. cit., p. 527.

[175] Il s'agit des domaines dans lesquels l'Etat conserve une compétence exclusive.

[176] Cela fait référence au domaine réservé de l'Etat.

les moyens juridiques pour y aboutir. Or, il arrive que le choix ne soit pas laissé aux Etats, surtout quand l'Union légifère par voie de règlement.

128. Mais, tant que l'Union n'a pas exercé ses compétences, les Etats sont autorisés à maintenir ou à prendre dans le cadre national des mesures appropriées. La compétence étatique est liée tout d'abord aux stipulations générales du traité, comme par les principes généraux du droit communautaire : ainsi, dans le domaine fiscal, tant qu'une organisation commune de marché n'a pas été mise en place, les Etats sont parfaitement en droit de maintenir ou même d'adopter des dispositions nationales dans ce sens, tout en veillant à ne pas porter atteinte aux règles de circulation[177] inscrites dans le traité. Aussi longtemps que l'Union laissera subsister un vide dans la réglementation, les Etats auront la possibilité de légiférer pour combler ces carences. On perçoit donc clairement que seul l'exercice effectif des compétences par l'Union exclut progressivement la compétence étatique[178].

129. L'action des Etats est toutefois subordonnée au respect *« des obligations de coopération »* résultant pour eux du traité et notamment de son article 7, en vertu duquel : *« Les Etats membres apportent leur concours à la réalisation des objectifs de l'Union en adoptant toutes mesures générales ou particulières, propres à assurer l'exécution des obligations découlant du présent Traité. A cet effet, ils s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de faire obstacle à l'application du présent Traité et des actes pris pour son application. Les Etats membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des mesures découlant des traités ou des actes des institutions de l'Union. Les Etats membres facilitent l'exécution par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union* [179]».

130. Cette disposition prescrit donc aux Etats membres à la fois des obligations de faire et de ne pas faire qui consistent, dans un premier temps, à éliminer tout ce qui pourrait constituer un obstacle ou une entrave à la réussite du processus par le

---

[177] Pour les libertés de circulation, l'on peut se référer aux articles 77, 91 à 100 du traité UEMOA.

[178] Dans l'avis n° 002/2000 relatif à l'interprétation de l'article 84 du traité, la Cour de justice de l'UEMOA a reconnu qu'à côté des compétences externes des Etats membres dont l'exercice est garanti par leur autonomie institutionnelle, il existe une compétence exclusive de l'Union, notamment dans le domaine de la politique commerciale commune.

[179] Voir en droit européen l'article 7 TUE.

fonctionnement des économies des Etats membres comme une seule entité et, dans un second temps en la prise de décision permesttant aux économies des Etats membres de fonctionner selon des règles égales[180].

131. Pour le doyen G. ISAAC, les Etats membres doivent éviter de gêner l'action de l'Union et de rendre plus difficile son intervention ultérieure, tant par la voie de mesures internes que conventionnelles. Ainsi, l'exercice de la compétence nationale ne doit pas rendre plus difficile, en créant une situation nouvelle, l'élaboration déjà laborieuse de la politique douanière commune.

132. Dans les traités qu'ils passent avec les Etats tiers, les Etats doivent prendre des précautions, notamment quant à la durée de leur engagement, afin de ne pas compromettre leur remplacement par des accords communautaires ultérieurs. Bien plus, à partir du moment où les institutions communautaires auraient ouvert la procédure tendant à l'exercice de leur compétence et notamment pour se substituer aux Etats membres dans les conventions internationales auxquelles ils sont parties ou les organisations internationales dont ils sont membres, les Etats ont l'obligation d'utiliser tous les moyens juridiques et politiques dont ils disposent pour les y aider[181]. L'instauration de la carte de séjour applicable aux ressortissants de l'Union en Côte d'Ivoire fut une illustration concrète des formes de résistances aux engagements communautaires pris par les Etats.[182]

133. Cette obligation qui incombe aux Etats membres est la seule solution compatible avec des attributions de compétences qui sont faites par catégorie d'actions à mener, laissant le choix de la date, de l'opportunité et de l'ampleur des interventions (notamment au titre du rapprochement des législations : article 4 UEMOA) ; elle est aussi seule de nature à écarter le risque du vide juridique qui, autrement, résulterait de la carence

---

[180] A. MAÏTROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne,* op.cit., pp.44-49.

[181] Voir Guy ISAAC et Marc BLANQUET, *Droit général de l'Union européenne,* Dalloz, Paris, 2012, p.71.

[182] Loi n°90-437 du 29 mai 1990 relative à l'entrée et au séjour des étrangers en Côte d'Ivoire. Cette loi a été adoptée, dit-on, au départ pour mobiliser des ressources afin d'équilibrer une balance de paiement en déficit. Plus tard, elle fut un moyen de stigmatisation et d'exclusion de l'étranger, y compris les ressortissants CEDEAO qui, en principe, devaient bénéficier du droit de circuler librement. Les discours politiques y ayant fortement contribué, l'exclusion s'est étendue à une partie du peuple ivoirien assimilée à des étrangers pour avoir des liens historiques avec certaines ethnies des pays voisins comme le Mali, le Burkina faso, la Guinée.

législative de l'Union. Toutefois, il faut retenir que le transfert de compétences à l'Union ne dessaisit pas l'Etat automatiquement de ses compétences, dans la mesure où il peut continuer de légiférer tant que les organes communautaires ne l'ont pas fait et que les mesures à prendre ne sont pas contraires aux prescriptions du traité[183].

134. L'étendue des compétences étatiques concerne aussi aux compétences communautaires lorsqu'elles sont partiellement exercées par les organes communautaires. Le plus souvent, on se trouve dans une situation où l'institution d'intégration a commencé à exercer sa compétence dans un certain domaine, mais se trouve loin de l'avoir épuisée. L'intervention des Etats, dans ce cas, reste possible, à charge pour eux de se conformer au traité, aux principes généraux ainsi qu'à l'obligation de coopération, mais en outre compatible avec les mesures déjà arrêtées par les instances communautaires ; c'est-à-dire à condition de ne pas mettre en danger les objectifs ou le fonctionnement du régime déjà mis en place.

135. Un des exemples est la politique agricole commune issue du protocole additionnel II, relatif aux politiques sectorielles de l'UEMOA. Ainsi, lorsque l'Union a mis en place une politique commune pour un produit déterminé, cette intervention n'aboutit pas de facto au dessaisissement pur et simple des Etats. Certes, ceux-ci sont tenus de s'abstenir de toutes mesures qui pourraient contrevenir à la politique de l'Union, mais rien ne les empêche, par exemple, d'intervenir dans la fixation des prix, pour laquelle ils conservent une compétence propre. Ils peuvent même intervenir unilatéralement dans le mécanisme des prix à la production, qui fait l'objet spécifique de l'organisation commune, tant qu'ils ne mettent pas en danger les objectifs ou le fonctionnement de celle-ci[184].

136. Le transfert de compétences fiscales des Etats membres vers l'UEMOA a des implications notables, tant sur le plan interne que sur le plan international. En effet, au plan interne, les sources formelles fondamentales du droit fiscal cessent d'être des sources nationales et revêtent un caractère régional ou communautaire. Si la Constitution intègre expressément les questions fiscales dans le domaine de la loi, en vérité il s'est opéré un dessaisissement de la compétence exclusive du législateur. Celui-ci, dans le principe, n'a

---

[183] L'article 5 prévoit en effet que les Etats membres peuvent compléter les actes pris par l'Union si le besoin s'en fait sentir.

[184] B. SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte constitutionnel fédératif », op.cit., p.78.

plus de pouvoir d'initiative absolu, il n'a plus la faculté de présenter une proposition de loi sur les matières transférées à l'Union. Il dispose simplement d'un droit de regard au second degré, dans le cadre du contrôle parlementaire des conventions internationales qui, interférant avec le domaine de la loi, nécessitent, avant ratification, son approbation[185]

Mais si, à l'instar du droit européen, le traité UEMOA n'a pas expressément énoncé et consacré des dispositions dans son corpus relatives au principe de subsidiarité, ce principe n'en est pas moins étranger dans les relations entre les Etats membres et l'Union.

B. Une remise en cause du « principe d'édiction de prescriptions minimales

137. C'est un principe consacré à l'article 5 du traité de l'UEMOA[186], selon lequel les organes de l'Union, dans l'exercice de leur pouvoir normatif, se doivent de favoriser *« l'édiction de prescriptions minimales et de réglementations-cadres qu'il appartient aux Etats membres de compléter en tant que de besoin, conformément à leurs règles constitutionnelles ».*

138. Ainsi, par la définition fonctionnelle des compétences communautaires, et la tentation permanente des institutions de tout régler dans les moindres détails, l'objectif est d'éviter que les différences législatives engendrent des distorsions de concurrence. En plus, le risque est grand que l'exhaustivité des interventions de l'Union fasse disparaître les compétences des Etats membres. Ainsi, la consécration du principe de « prescriptions minimales », dans le traité UEMOA, traduit le souci que les Etats membres ont eu de préserver leur souveraineté d'éventuels actes trop ambitieux des instances communautaires. Par ce principe, à la lecture du traité, les Etats n'ont en réalité concédé à l'Union que les compétences de prendre des mesures à caractère général, dont l'acte

---

[185] Voir les Constitutions des Etats membres : pour le Togo (article 139), pour le Mali (article 115), pour le Niger (article 132), pour le Benin (article 145), pour le Sénégal (article 89), pour la Côte d'Ivoire (article 85), pour le Burkina Faso (article 149) et l'article 56.8 pour la Guinée Bissau. Pour plus de détails sur la question, voir également Narcisse MOUELLE KOMBI, « Les aspects juridiques d'une union monétaire : l'exemple de l'union monétaire d'Afrique centrale », op. cit., p.543 et Ibrahim NDAM, « La coordination des souverainetés dans l'espace OHADA », *Pénant,* 2012, janvier-mars, p.54-55.

[186] Voir article 5 du traité UEMOA en vertu duquel : « Dans l'exercice des pouvoirs normatifs que le présent Traité leur attribue et dans la mesure compatible avec les objectifs de celui-ci, les organes de l'Union favorisent l'édiction de prescriptions minimales et de réglementations-cadres qu'il appartient aux Etats membres de compléter en tant que de besoin, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives ».

communautaire idéal en la matière devrait être la directive, acte par excellence qui ménage les souverainetés des Etats.

139. Dans ce sens, certains auteurs comme B. SARR[187] avaient même vu dans ce principe une sorte de subsidiarité, tel qu'il doit gouverner les relations entre l'Union et les Etats membres. Aussi celui-ci affirme-t-il que, par le biais du principe de subsidiarité, les institutions communautaires exercent leurs compétences en favorisant les réglementation-cadres qui laissent aux Etats leur liberté d'action, dans la mesure de ce qui est compatible avec les buts et objectifs fixés dans le traité et que les Etats membres se proposent d'atteindre.

140. La mise en œuvre concrète du principe de subsidiarité puise sa source dans la théorie du fédéralisme. En effet, la fédération suppose un partage matériel de la souveraineté, c'est-à-dire un partage de la puissance publique et non de la souveraineté elle-même. Par nature, elle s'oppose à l'idée d'une *omnicompétence* de l'une des composantes, que ce soit l'Etat fédéral ou une entité fédérée[188], même si dans la vision internationaliste les entités fédérées ne peuvent être considérées comme jouissant d'une souveraineté, puisque n'ayant pas de personnalité juridique[189].

141. En effet, le pacte constitutionnel conçoit la compétence de la fédération tantôt comme d'attribution dont l'étendue est clairement délimitée, tantôt comme de droit commun. Aussi, la souveraineté, qui implique à la fois l'indivisibilité et le principe de l'*omnicompétence*, apparaît-elle comme une notion induisant une dichotomie avec celle de

---

[187] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte fédératif constitutionnel », op.cit., p. 92.

[188] Voir l'article 72 de la loi fondamentale allemande relative à la compétence législative concurrente du Bund. Pour plus de détails, lire également Jean CHARPENTIER, « Quelle subsidiarité », *Pouvoirs n°69,* 1994, pp.50-51.Voir aussi Fabien TERPAN, « Le constitutionnalisme européen : penser la constitution au-delà de l'Etat », op.cit., p.182.

[189] Si cette conception est particulièrement vraie pour le fédéralisme américain où selon E. ZÖLLER : les Etats-Unis sont un Etat au sens du droit international mais pas au sens du droit constitutionnel qui réserve cette qualité aux Etats fédérés, « Aspects internationaux du droit constitutionnel. Contribution à une théorie de la fédération d'Etat », *RCADI,* 2002, pp.1-166. En revanche, elle ne saurait valoir dans d'autres régimes comme la fédération allemande où l'article 32 alinéa 3 reconnaît aux Länders le pouvoir de conclure des traités à condition qu'ils soient approuvés par le gouvernement fédéral. Il en est ainsi de la Suisse où sont garanties la souveraineté (article 3) des cantons et leurs Constitutions (article 51) par la Constitution du 18 avril 1999. Voir également Félicien LEMAIRE, « Propos sur la notion de souveraineté partagée ou sur l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté », *RFDC* 2012-92, pp.830-831.

la subsidiarité[190]**.** La transposition du principe de subsidiarité en matière fédérale rend compte, aujourd'hui, de la décentralisation en matière de gestion administrative. Selon la version en vigueur dans les Etats décentralisés, beaucoup plus proche du système anglo-saxon du *small is beautiful*, *« il ne faut pas remettre à une société plus grande ce qui peut être accompli par une société plus petite*[191]».

142. La signification spécifiquement juridique de la subsidiarité fait ressortir l'idée d'une limitation par principe de la compétence de l'Etat par celles transférées aux autorités infraétatiques, par le biais du traité instituant les rapports conventionnels. Ainsi, comme le souligne O. BEAUD, dans ses deux applications comme principe de répartition de compétences entre l'Etat et la société civile ou entre la Fédération et les Etats membres, la subsidiarité conduit à imposer à l'Etat un champ de compétences[192].

143. Pour prévenir donc les excès qui ont parfois accompagné l'inévitable accélération des interventions communautaires requises par la mise en place du marché intérieur, cette prise de conscience ne pouvait, bien évidemment, que dissuader les Etats de consentir trop de pouvoirs à l'Union. C'est pourquoi, conclut B. SARR, dans le cas particulier de l'UEMOA, l'on n'ignore pas la subsidiarité, même si c'est plutôt le principe de l'édiction de prescriptions minimales[193] qui est expressément retenu dans le traité[194]**.**

144. Dans le droit UEMOA, il n'y a aucune référence au principe de subsidiarité tel qu'il résulte du TFUE en ces termes: *« Dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, la Communauté n'intervient, conformément au principe de subsidiarité, que si, et dans la mesure, où les objectifs de l'action envisagée ne peuvent être réalisés de manière suffisante par les Etats membres et peuvent donc , en raison des*

---

190 Olivier BEAUD, *La puissance de l'Etat,* op.cit., pp.147-148. L'église sous inspiration hégélienne a défendu et repris à son compte la vieille construction organique du pluralisme juridique formulé par Althusius en réponse à la doctrine bodinienne de la souveraineté. On peut également avec certains auteurs faire remonter à Aristote, puis sans omettre la contribution de l'encyclique Quadragesimo Anno (1913), à certains philosophes modernes comme Alexis de Tocqueville pour qui, l'idée qui inspire la subsidiarité est de mettre en garde contre l'Etat « omnipotent et réducteur ».

191 Stéphane RIALS, *Destin du fédéralisme,* LGDJ, 1987, pp.22-23.

192 Olivier BEAUD, *La puissance de l'Etat,* op. cit., pp. 147-148.

193 Article 5 du traité UEMOA.

194 Voir également, N.SCANDAMIS, « L'Etat dans l'Union européenne. Passion d'un grand acteur », op.cit., pp.1368-1369.

dimensions ou des effets de l'action envisagée, être mieux réalisés au niveau communautaire[195]».

145. Ainsi, la Cour estime, en matière de TVA par exemple, que les obligations de calcul, de perception et de paiement de cette TVA due sur un produit, vendu dans le cadre d'une vente d'un bien immeuble par voie d'exécution forcée, peuvent être mises à la charge d'un opérateur, à savoir l'huissier de justice ayant procédé à la vente. En outre, une règle nationale prévoyant que l'huissier de justice doit répondre sur l'ensemble de ses biens du montant de la taxe dans le cas où il ne s'acquitterait pas de son obligation de perception et de versement de cette taxe, n'est pas contraire au principe de proportionnalité, dès lors que l'huissier de justice dispose de tout moyen juridique pour s'acquitter de cette obligation.[196]

146. Toutefois, même si dans l'UEMOA la subsidiarité n'est pas énoncée clairement comme un principe d'organisation des compétences, les autorités communautaires ont nécessairement une compétence d'attribution, qui exclut du champ de sa mise en œuvre les compétences que les Etats ont expressément transférées à l'Union. Ce domaine d'attribution expresse est nettement déterminé par le traité qui, selon B. SARR, a procédé lui-même à une sorte de délimitation du « territoire communautaire[197]».

147. Le traité a, en effet, très bien identifié les domaines dans lesquels les autorités étatiques permettent aux organes communautaires d'exercer des compétences explicites. Il ressort du traité de l'UEMOA que les matières qui font l'objet d'une compétence

---

[195] Voir la délimitation des compétences entre l'UE et les Etats membres, qui est traitée désormais au titre I du TFUE, relative aux catégories et domaines de compétences de l'Union dans les articles 2 à 6. Mais c'est plutôt à l'article 5.3 du TUE qu'a été repris de façon expresse que : « En vertu du principe de subsidiarité, dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les Etats membres, tant au niveau régional et local, mis peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union. Les institutions de l'Union appliquent le principe de subsidiarité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Les Parlements nationaux veillent au respect du principe de subsidiarité conformément à la procédure prévue dans ce protocole ».

[196] CJUE, 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13 : « la Cour déclare, en revanche, qu'une règle nationale selon laquelle le payeur désigné est tenu de calculer, de percevoir et de reverser le montant de la taxe sur la valeur ajoutée, sans pouvoir déduire le montant de la taxe sur la valeur ajoutée supportée en amont durant la période allant du début de la période imposable jusqu'à la date de la perception de la taxe auprès de l'assujetti, n'est pas contraire au principe de neutralité fiscale », *Journal de droit européen*, n°219-2015, Chr.p.221.

[197] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte fédératif constitutionnel », op.,cit., p.92.

d'attribution expresse des organes communautaires concernent : les politiques communes, les politiques sectorielles telles qu'elles sont prévues au protocole additionnel n°II, l'harmonisation des législations et la politique monétaire[198].

148. Aussi et de façon concrète, l'Union doit agir conformément au principe de subsidiarité, en vertu duquel ne sont traitées au niveau de l'Union que les matières pour lesquelles l'action communautaire est censée être plus efficace que les actions des Etats pris isolément. C'est dire qu'aucun organe ne doit faire ce qui peut être fait au niveau étatique de façon équivalente ou mieux. Toutefois, le principe ne saurait s'appliquer aux compétences exclusives de l'Union, puisque ce qui a inspiré et justifié sa création, c'est l'idée qu'elle est plus habilitée à atteindre des objectifs de manière plus déterminée et plus satisfaisante que les Etats pris de façon individuelle[199].

149. Une distinction doit être faite quant à la détermination du domaine de la subsidiarité. Les compétences sont tantôt exclusivement étatiques, tantôt communautaires ou partagées. La subsidiarité ne s'applique alors que dans la dernière hypothèse. Mais, comme l'a fait remarquer B. SARR, *« clairs en apparence, ces concepts ne sont pas toujours séparés, dans la réalité, par des frontières au tracé parfait. La difficulté tient à ce qu'il n'existe pas de compétence « partagée » ou « mixte », mais des domaines communs et des objectifs communautaires*[200]».

150. Dans la pratique cependant, le constat est que l'UEMOA exerce de très larges compétences au point qu'elle intervient parfois dans des domaines qui, normalement, doivent relever de la compétence étatique. Le mode d'action de l'UEMOA à travers les actes, et plus précisément la réglementation par voie de règlement[201], est attentatoire à la souveraineté fiscale. C'est pourtant par voie de règlement, par exemple, que l'UEMOA a

---

[198] Confer avis n°002/2000 du 02 février 2000 relative à l'interprétation de l'article 84 du traité. Dans cet arrêt, la Cour affirme que : « La politique commerciale commune, tant intérieure qu'extérieure de l'Union relève de la compétence exclusive de cette dernière ». Elle ajoute, en outre, que : « sous peine de violations de l'article 7 du traité, les Etats membres ne peuvent ni individuellement ni collectivement négocier ou conclure des accords internationaux en matière commerciale, sauf dans le cas prévu à l'article 85 ou dans celui d'accords dits mixtes couvrant à la fois des domaines relevant des compétences exclusives respectives de l'Union et des Etats membres ».

[199] B. SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte fédératif constitutionnel », op.cit., p.92.

[200] Ibid., p.93.

[201] Voir règlement n°08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

légiféré sur la non-double imposition et la coopération fiscale entre les Etats. Pour l'histoire, il est intéressant de noter que la première tentative de réglementer la double imposition a été faite par un projet de convention multilatérale, à l'image de la zone CEMAC, dont l'entrée en vigueur était subordonnée à la ratification par tous les Etats.

151. Mais le spectre de l'échec de la CEAO[202] a conduit les Etats à abandonner cette question aux mains de l'Union, qui a tout simplement pris un règlement directement applicable dans tous les Etats membres et s'imposant à la législation nationale, sans formalité particulière d'insertion dans l'ordonnancement juridique de chaque Etat. L'essentiel des impôts régis par le règlement sont des impôts sur le revenu et ceux sur le capital, qui peuvent être classés dans la catégorie des impôts directs.

152. On assiste alors en matière fiscale, à une sorte de renonciation des Etats à leur souveraineté au profit de l'Union qui, de plus en plus, devient l'instance qui a une compétence de principe en matière fiscale, contrairement à l'Union européenne où c'est le principe de subsidiarité qui gouverne les domaines de compétences entre le niveau communautaire et le niveau étatique. C'est peut-être par crainte de ne pas être pas à la hauteur de la tâche que les Etats membres, dans l'UEMOA, ont préféré s'en remettre à l'UEMOA qui a pu, pour ainsi dire, légiférer non seulement en matière de fiscalité indirecte, mais surtout de fiscalité directe.

153. On peut toutefois admettre que, par l'essence même de l'Union, les organes communautaires tiennent leurs compétences du transfert qui a été voulu par les Etats membres de l'UEMOA, comme l'affirmait Djibril ABARCHI, *« L'unité et l'intégration africaines commandent l'abandon de souveraineté*[203]». Dans le droit UEMOA, en dépit du principe de prescriptions minimales et de réglementations cadres, à compléter par les Etats, tel qu'affirmé dans le traité constitutif, se développe une législation communautaire très

---

[202] La Convention fiscale CEAO a été signée par le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, le Mali, la Mauritanie, le Niger et le Sénégal le 29 octobre 1984. Elle est entrée en vigueur le 1er janvier 1985. Il est mentionné à l'article 44 que : « La présente convention sera approuvée conformément à la réglementation en vigueur dans chacun des Etats membres ».

[203] A propos du transfert de souveraineté on peut se référer à Djibril ABARCHI, « La supranationalité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du droit des Affaires(OHADA) », *Revue internationale de droit africain EDJA,* n° 44, Janvier- Février-Mars 2000, p.7et s. Disponible également sur www.ohada.com/doctrine/

prolixe et parfois même très détaillée[204] qui en fait des actes immédiatement applicables sans ambiguïté aucune.

154. Cette subsidiarité en matière financière est traduite dans le modèle nord-américain du *fiscal federalism,* c'est-à-dire le fédéralisme financier tel que Manuel TIRARD l'a décrit pour montrer le fonctionnement du mécanisme de la gouvernance financière aux USA. Ce modèle se caractérise par un partage du pouvoir financier entre les entités fédérées et le niveau fédéral, chacun ayant des ressources propres provenant de l'exercice d'un pouvoir fiscal propre.

155. Ainsi, le niveau fédéral n'intervient que dans une fonction redistributive et stabilisatrice si nécessaire.[205] Ce fédéralisme financier est, par conséquent, caractérisé par deux traits, à savoir la coopération, mais surtout la solidarité. Tel n'est cependant pas le cas, par exemple de l'UE, où le modèle fédéral en construction semble reléguer au second plan la solidarité, pourtant incontournable dans un projet du genre. De ce fait, la mise en place d'une union monétaire sans politique budgétaire commune rigoureuse est en train de montrer ses limites actuellement. L'illustration est fournie par la situation économique et financière en Grèce.

156. En droit européen, la réticence des Etats à transférer les compétences à l'UE a conduit à un échec incontestable de l'harmonisation des impôts directs, selon un constat dressé par A. MAITROT DE LA MOTTE[206]**.** En effet, depuis le début de la construction européenne, toutes les tentatives d'harmonisation de la fiscalité directe ont connu des fortunes diverses, pour finalement aboutir à un rejet, puisque le 20 avril 1990, la Commission a reconnu que chaque Etat reste libre de déterminer son régime d'imposition[207]**.**

---

[204] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte constitutionnel fédératif »,op. cit., p. 94 et svts.

[205] Manuel TIRARD, « Le fédéralisme financier au chevet de l'Europe *», RFFP,* 2013-124, p.139-140.

[206] (A.) MAITROT DE LA MOTTE, « Harmonisation fiscale européenne *», in Mélanges offerts à J-P LASSALE*, op. cit., 252.Voir aussi Benoît DELAYNAY, « Droit de l'Union européenne », *RFFP* n°126-2015, pp.53-55.

[207] Dans les années 1960 et 1970, on peut noter les rapports Neumark et Werner, le rapport Burke du 27 mars 1980, la « proposition de décision instituant une procédure d'information préalable et de consultation en matière fiscale » (JO 1983, C. 128), une proposition de directive concernant l'harmonisation des législations des Etats membres relatives au système fiscal du report des pertes des entreprises » (JO 1984, C. 253). Toutes ces tentatives se sont soldées par des échecs et le 02 avril 1990

157. Le principe de subsidiarité, en vigueur dans l'UE, est un principe régulateur de l'exercice des compétences et non un principe d'attribution des compétences, dont on pourrait déduire une liste des compétences nationales et/ou des compétences communautaires. Il ne trace pas de frontière rigide entre les compétences des Etats membres et celles de la Communauté, mais permet d'organiser, pour chaque domaine de compétences concurrentes, un partage qui peut varier dans le temps, suivant les circonstances et les nécessités des objectifs visés.

158. L'exercice des compétences communautaires désormais conditionné doublement par une insuffisance de l'action étatique et une grande efficacité au niveau de la Communauté permet à celle-ci d'intervenir à chaque fois qu'elle estimera que son action revêt une plus grande efficacité comparativement à celle des Etats membres. Certes, la compétence étatique se présume mais tant que la Communauté, en raison des critères et conditions posés, peut justifier son intervention, celle-ci y est autorisée[208]**.** D'autre part, J. CHARPENTIER, analysant l'introduction du principe de subsidiarité dans le traité de Maastricht, a affirmé que : *« Le principe de subsidiarité est à double tranchant, car s'il reconnaît que la compétence communautaire est une compétence d'attribution, il étend la détermination de ces attributions à tous les domaines d'action qui sont aujourd'hui et seront demain jugés susceptibles d'être mieux réalisés au niveau communautaire qu'au niveau étatique*[209]».

159. La crise économique qui dure depuis 2008 a contribué, ces dernières années dans la recherche de solution, au renforcement du pouvoir des instances communautaires en matière financière, renforcement qui fait plus appel à un esprit de coopération, à travers parfois des actes de nature conventionnelle mais dont la portée n'en est pas moins attentatoire à la souveraineté étatique.[210]

---

par un communiqué, au regard des fortes réticences exprimées par le passé sur les projets admis que chaque Etat membre est souverain pour déterminer son régime d'imposition.

[208] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte fédératif constitutionnel », op.cit., p. 94 et svts.

[209] Voir (J.) CHARPENTIER, « Quelle subsidiarité ?», op.cit., p.53. Voir également, Anne LEVADE, « La construction européenne et son incidence sur les compétences étatiques et la hiérarchie des normes », op.cit., p.296.

[210] Le TSCG est un traité comme tout autre qui concerne uniquement les Etats membres de la zone euro, tandis que le *six pack* et le *two pack* ont été initiés par des actes communautaires. Voir M. BOUVIER, « Utopie technicienne et cybernétique financière publique », *RFFP* n°129-2015, Editorial, pp. VIII-IX.

160. C'est dans cette optique que l'exigence de la soutenabilité de la dette a vu apparître un certain nombre d'actions qui sont en train de dépouiller les pouvoirs nationaux de certaines prérogatives au profit des organes communautaires en matière budgétaires et, partant, l'encadrement de la souveraineté des Etats. Cette intégration budgétaire qui a progressivement enfermée les compétences étatiques dans une discipline budgétaire peut se décliner en trois phases. Le premier dispositif, dit *"six pack",* a été mis en oeuvre en 2011 et a concerné à la fois des mesures préventives et des mesures correctives qui ont été rendues plus coercitives, avec comme norme de référence un plafond de déficit à 3% et de dette à 60%.[211]

161. La seconde phase est née avec le TSCG, en vertu duquel les Etats de la zone euro se sont engagés à respecter la règle de l'équilibre et à lui faire prendre plein effet dans leur droit national. Il est ainsi inscrit à l'article 3, 2 TSCG que cet engagement doit se traduire « au moyen de dispositions contraignantes et permanentes, de préférence constitutionnelles, ou dont le plein respect et la stricte observance tout au long des processus budgétaires nationaux sont garantis de quelque autre façon ».[212]

162. Le troisième mécanisme découle du "*two pack",* qui vient accroître le pouvoir de la Commission dans l'encadrement des budgets nationaux à travers des mesures de surveillance accrues non seulement pour l'exécution du budget en cours, mais également dans la préparation et l'élaboration du budget à venir. Tous ces mécanismes ne présentent pas moins de limites critiquables, notamment leur inefficacité en raison du manque de sanctions, mais contribuent néanmoins à augmenter les pouvoirs de la Commission en encadrant la souveraineté budgétaire des Etats afin de garantir la discipline budgétaire, gage certainement d'une sortie de crise. Bien que la prééminence des organes communautaires soit visible, la crise a relancé le débat sur la gouvernance européenne en termes de déficit de "leadership politique″ et "le déficit exécutif" pour le besoin de garantir

---

[211] Ce mécanisme fait l'objet des actes ci-après pour la zone euro : Règ. /171/2011, Règ. /177/2011 modifiant le Règ./467/97, Règ./175/2011 modifiant le Règ./466/97, la directive n°2011/85/UE du 8 novembre 2011 et le Règ. n°/176/2011ainsi que le Règ./174/2011. Voir Alexandre DE STREEL, « La gouvernance économique européenne réformée », *RTDE,* n°3- 2013, pp.455-481. Nicolas DE SADELEER, « La gouvernance économique européenne : Léviathan ou colosse aux pieds d'argile ? », *Europe* n°4, 2012, pp.4-11.

[212] Pour plus de détails, voir Manuel TIRARD, « L'intégration budgétaire croissante en Europe : entre théorie et réalité », *RMCUE,* n°569-2013, pp.337-343.

une véritable gouvernance économique, certains penseurs estimant que cette gouvernance est encore trop éclatée et n'offre pas de garantie pour les avancées de la construction communautaire au sein de l'Union européenne.

Les mécanismes de surveillance ne sont pas étrangers dans l'UEMOA en raison de la politique monétaire commune et des pouvoirs dévolus à la BCEAO. Ainsi, la mise en balance de la consistance des compétences dévolues à chaque niveau de décision entre l'UEMOA et les Etats membres penche en faveur de l'Union.[213]

[213] Thierry CHOPIN, « L'Union européenne en quête d'un véritable exécutif » *in Etude en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* LGDJ, 2015, pp.191-203.

SECTION II.
UNE ARTICULATION DES COMPETENCES FISCALES EN FAVEUR DE L'UNION

163. Étant entendu que la souveraineté fiscale est en partie aux mains des organes communautaires, l'organisation, les mécanismes de fonctionnement, les compétences et les activités de l'UEMOA sont régis et encadrés par des normes juridiques d'origine communautaire. Ces normes, qui constituent en quelque sorte le droit fiscal communautaire de l'espace UEMOA, sont soit originaires, soit secrétées par les organes de l'Union en tant que droit dérivé et dont la prééminence sur les droits nationaux est évidente. L'analyse de la supériorité du droit communautaire sur les droits nationaux en matière fiscale doit être envisagée tant au plan institutionnel(**§1**) qu'au plan du droit matériel(**§2**).

§ 1. LA SUPREMATIE INSTITUTIONNELLE DE L'UEMOA

164. La spécificité du droit communautaire telle qu'elle résulte de la jurisprudence, qui en a fait un droit autonome s'imposant aux droits nationaux, mérite un tant soit peu qu'on y porte une attention. En droit international, c'est le droit des organisations internationales qui est interpellé au premier chef. L'UEMOA reste une organisation internationale d'un type nouveau par rapport aux organisations classiques. Le mode d'exercice des compétences est diversifié **(B),** mais il convient avant tout de s'interroger sur la supranationalité de l'UEMOA en tant qu'organisation **(A).**

A. L'UEMOA : une organisation à caractère supranational

165. La nature du droit produit par une organisation se mesure à l'aune du processus décisionnel, des destinataires visés par les règles et par le rang qu'occupent lesdites règles dans l'ordonnancement juridique interne. S'agissant du processus décisionnel, comme l'affirmait R. JOLIET, la façon dont « une organisation internationale forme sa volonté en vue de prendre ses décisions est un élément révélateur de sa nature juridique[214]». En ce qui concerne les destinataires du droit, il convient de se poser la question de savoir à qui

[214] (R.) JOLIET cité par (R.) YOUGBARE in *UEMOA*, *Perspectives supranationales,* Mémoire de maîtrise, Ouagadougou, FDSP, 1998, p.28, repris par (L.) Marius IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », *Cahiers du CEEI,* Ouagadougou 2000, p.203.

s'adresse le droit communautaire. S'adresse-t-il aux particuliers ou aux Etats qui composent l'Union ?

166. M.IBRIGA a bien résumé cette problématique en reprenant les propos de R. LECOURT quand il écrit à propos de la CEE : *« Ou bien la Communauté est, pour les particuliers, une séduisante mais lointaine abstraction, intéressant seulement les gouvernements qui leur appliquent discrétionnairement les règles ; ou bien elle est pour eux une réalité effective et, par conséquent, créatrice de droits*[215]».

167. Si, au-delà des Etats, il atteint les particuliers, il est dit supraétatique ou supranational. En revanche, s'il ne se limite qu'à régir les relations entre Etats, il est dit interétatique ou intergouvernemental[216]**.** D'ailleurs, les développements récents du droit européen, après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, ont produit une abondante littérature sur la place du droit européen dans l'ordonnancement juridique des Etats membres. La jurisprudence issue de la Cour de Luxembourg n'a pas varié, depuis, sa position adoptée dans les célèbres arrêts *Costa/Nel, Simmenthal et Duyn*[217]**.**

168. Pour terminer, il s'agit d'analyser le rang du droit dans l'ordonnancement juridique interne car, comme le dit L. M. IBRIGA, de la position qu'occupe le droit communautaire dans sa relation avec les droits nationaux dépend la cohésion de l'ordre

---

[215] A ce propos voir (R.)LECOURT, *L'Europe des juges,* Bruxelles, Bruylant, 1976, p.248. Voir aussi Koen LENARTS, « Le traité de Lisbonne et la juridiction des particuliers en droit de l'Union », *Cahiers de droit européen,* 2009, n°s 1-2, p.711.

[216] Pour les détails, voir (G.) BURDEAU, *Traité de science politique, T.2 :l'Etat,* 2e éd., Paris, LGDJ, 1967, pp. 463 et ss et (R.) YOUGBARE, UEMOA, *Perspectives supranationales,* op. cit., pp.1 à 19.

[217] Fabien TERPAN, « Le constitutionnalisme européen : penser la Constitution au-delà de l'Etat *», in Mélanges en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* Paris, LGDJ, 2015, p.183. En jurisprudence, voir CE, 14 mai 2010, n°312305*, Rujovic,* Lebon ; *AJDA* 2010. 1048; D.2010. 1229, chron. P. Fombeur ; ibid. 1234, chron. P. Cassia et E. Saulnier-Cassia ; *RFDA* 2010. 458, note P. Gaïa ; ibid. 709, concl. J. Burguburu ; *Cah. Cons. const.*2010. 63, étude D. Simon et A. Rigaux ; *Constitutions* 2010. 389, obs. A. Levade ; *RTD civ.* 2010. 499, obs. P. Deumier. Pour la même question voir également CE, 16 juin 2010, n° 340250, Diakité (Mme), Lebon ; *AJDA* 2010. 1230 ; ibid. 1662, note O. Le Bot ; *Constitutions 2010.* 399, obs. J. Barthélemy et L. Boré, JCP G 2010, n° 739, p. 1358, CE, ass.30 juillet 2014 n°358564 :jurisData n°2014-018642 ; *JCP* G 2014, 1089, L. Milano ; *AJDA* 2014, p.1929,chr. J.Lessi et L. Dutheillet de Lamotte ; *RFDA* 2014, p.945, concl. S.van Coester, AJDA 2014, p.1929 ; Gaz. Pal.2014 p.19, note M. GUYONNAR ; CJUE, Gr. Ch., 26 février 2013, *Stefano Menolli/ministerio fiscal,* aff. C-399/11, CJUE, Gr. Ch., 26 février 2013,*Akerberg Fransson*, aff. C-617/10, BvG, 7 février 2014, BvR 1390/12, CJUE, 20 octobre 2014, 3e et 8e s.s *Min/Saint Etienne et Mme Aimé*, CJUE, 26 février 2015, aff. *Ministère de l'économie et des finances/ Gérard de Ruyter*. En doctrine voir Marc PELLETIER, « La spécificité du contrôle de constitutionalité des lois fiscales. Conseil constitutionnel *versus* Cour de justice de l'UE et Cour européenne des droits de l'homme », *Revue de droit fiscal,* 2015, n°3, pp.21-29.

juridique communautaire[218]. Perçu à travers ces prismes, on peut affirmer sans se tromper que le système normatif de l'UEMOA est d'essence supranationale, en dépit de l'affirmation du principe d'édiction de prescriptions minimales et de réglementation-cadres, prescrit à l'article 5 du Traité. Dans la construction communautaire de l'UEMOA, la supranationalité consiste en l'existence d'un système institutionnel autonome, qui met en avant les intérêts de la Communauté, avec comme corollaire la capacité de produire des normes qui s'imposent à la fois aux Etats et aux particuliers.

169. Elle se vérifie tout d'abord à travers le processus décisionnel en vigueur dans l'Union[219]. L'option faite par le législateur communautaire non seulement introduit un certain équilibre institutionnel entre les intérêts communautaires et ceux des Etats parties, mais permet de dépasser aussi les égoïsmes nationaux[220]. L'équilibre institutionnel est réalisé dans la relation entre la Commission et le Conseil. A ce titre, la Commission de l'UEMOA, contrairement aux structures [221] purement administratives qui ont existé jusqu'alors, est une force de proposition[222] qui dispose d'un pouvoir d'initiative renforcé par l'obligation faite au conseil des Ministres, pour sa mise en échec, de statuer à l'unanimité[223]. Il s'agit de l'attribution d'un quasi-monopole dans l'initiative « législative » et, partant, de la manifestation d'une détermination à doter l'Union d'un véritable centre d'initiative communautaire participant pleinement au processus décisionnel. A ce souci

---

[218] Voir (L.M.) IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », op.cit., p.203. Voir également en droit européen les commentaires de Dominique RITLENG, « Droit communautaire et droit national », *RTD Eur.*, 2011, p.957et svtes.

[219] (R.) YOUGBARE, UEMOA, *Perspectives supranationales,* op.cit., pp.28-37.

[220] (L.M.) IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », op.cit., p. 203.

[221] Le pouvoir d'initiative de la Commission couvre tous les aspects du droit matériel. Au titre du traité (titre 4 concernant les actions de l'Union),ce pouvoir lui est reconnu en matière d'harmonisation des législations (art.61) ; de politique économique (art.64,65.2,66) ; de libre circulation des marchandises (art.78,80,81) ; de politique commerciale (art.82,85,86) de règle de concurrence (art.89) ; de libre circulation des personnes et des capitaux (art.91.2,92.4,98). Dans le cadre des politiques sectorielles l'exercice du pouvoir de décision du Conseil des Ministres dans les domaines du développement des ressources humaines (art.4), des transports (art.7), de l'environnement (art.12), de la politique énergétique (art.20)et de la politique industrielle et minière (art.23),est suspendu , selon le protocole n° II, à une proposition préalable de la Commission.

[222]Article 22 du traité de 2003. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[223] Il convient de relativiser, en ce sens, en précisant que l'unanimité est par principe le mode de décision prescrit par le traité UEMOA (article16) en renvoi aux dispositions du traité UEMOA (articles 6 et 11 notamment). Cependant, la fréquence des situations dans lesquelles le traité UEMOA préconise le vote à la majorité des deux tiers (2 /3) tend à occulter le mode de principe qu'est l'unanimité.

d'équilibre s'ajoutent une volonté de dépassement de *l'interétatisme* au sein du Conseil. La relativisation du vote à l'unanimité comme principal mode de décision permet au processus décisionnel de l'UEMOA de franchir les barrières de *l'intergouvernementalisme*[224].

170. En second lieu, cette supranationalité est manifeste tant au regard des conditions d'insertion du droit communautaire dans l'ordonnancement juridique des Etats membres que du degré d'effet juridique que peuvent produire ces différentes normes communautaires. De ce point de vue, *l'hétéronormativité* du droit de l'Union se vérifie avec la consécration par le traité du principe d'applicabilité directe[225].

171. L'applicabilité directe des normes communautaires UEMOA trouve son fondement, premièrement, dans les dispositions de l'article 4 du traité. Avec l'objectif de la construction *« d'un environnement juridique rationalisé et harmonisé*[226]*», mais surtout la décision « de créer entre les Etats membres un marché commun basé sur la libre circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux et le droit d'établissement des personnes exerçant une activité indépendante ou salariée, ainsi que d'instituer un tarif extérieur commun et une politique commerciale commune* [227]».

172. Les Etats membres, implicitement, reconnaissent le principe de l'applicabilité directe, dont la logique interne du marché commun, dans ce cas, veut que les règles

---

[224] Il faut noter que le mode décisionnel qui est dominant dans l'UEMOA, c'est la majorité qualifiée qui permet de contourner les caprices des Etats membres mais qui du même coup n'est pas respectueuse de la souveraineté des Etats en ce sens qu'un Etat membre ne dispose pas d'un droit de veto pour faire échec à une décision communautaire qui contreviendrait à ses intérêts sauf à ne pas respecter celle-ci après son adoption.

[225] L'applicabilité directe renferme deux réalités : un aspect formel qui concerne l'introduction du droit communautaire dans les droit nationaux, un aspect matériel qui touche à la capacité du communautaire à créér au bénéfice ou à la charge des particuliers des droits et des obligations dont ces derniers peuvent se prévaloir directement sans mesure nationale d'application. Le premier aspect vise l'applicabilité immédiate qui a pour conséquence l'interdiction de toute transformation et la proscription de toute procédure de réception des normes communautaires ; le second « l'effet direct » qui implique, en plus de l'immédiatisassion de la condition juridique des ressortissants de l'Union, une obligation d'application intégrale et condition à une « communautarisation » des fonctions des juridictions nationales. En droit européen, voir Thomas VON DANWITZ, « Effets juridiques des directives selon la jurisprudence récente de la Cour de justice », *Revue trimestrielle de droit européen,* 2007, p.575. Anne LEVADE, « La construction européenne et son incidence sur les compétences étatiques et la hiérarchie des normes », *RFDC,* 2015-102, pp.297-298 Voir également, CE, *GISTI et FAPIL, Lebond,* 2013, n°322326 et CE, 23 décembre 2010, Association AIDES, 335738, T.pp.774-991, CE, Assemblée, 30 octobre 2009, Mme Périeux, n°298348, p.407.

[226] Article 4) a du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[227] Article 4) c du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

s'adressent directement aux particuliers[228]**.** Au-delà de la suprématie du point de vue institutionnel, l'applicabilité directe ressort également du régime juridique des actes de l'Union et notamment de l'article 43. Cet article qui complète les dénominations formelles des actes énoncés à l'article 42 met en évidence les différents degrés d'effet juridique que peuvent produire ces différentes normes[229]**.**

173. Le système normatif de l'UEMOA, au regard de ce qui précède, consacre le principe d'applicabilité directe, aussi bien dans son aspect immédiat que dans l'effet direct. Globalement, le droit de l'Union s'insère automatiquement dans l'ordre interne des Etats et peut, après les formalités de publicité prescrites à l'article 45, être revendiqué par les individus.[230]

174. En définitive, la supranationalité trouve aussi son fondement dans l'article 6 du traité qui affirme, de façon expresse, la primauté du droit communautaire de la façon suivante *: « Les actes arrêtés par les organes de l'Union pour la réalisation des objectifs du présent Traité et conformément aux règles de procédure instituées par celui-ci, sont appliqués dans chaque Etat membre nonobstant toute législation nationale contraire antérieure ou postérieure ».*

175. Par une telle affirmation, qui ressort expressément du traité, le principe de primauté est érigé comme une composante essentielle de l'ordre public communautaire, dans la mesure où celui-ci doit garantir l'efficacité des règles communautaires et assurer la cohérence et la cohésion de l'ordre juridique. A ce propos, M. IBRIGA affirme que : *«*

---

228 (R.) KOVAR, « Les rapports entre le droit communautaire et les droits nationaux », *in Communautés européennes. Commission, Trente ans de droit communautaire,* Bruxelles, Commission européenne, Coll. Perspectives, 1981, p.147. Voir également, Dominique RITLENG, « Droit communautaire et droit national », op.cit., p.958. Jean-Denis MOUTON, « Réflexion sur la nature de l'Union européenne à partir de l'Arrêt Rottmann », *RGDIP, 2010-2*, pp.257-280, Peter OLIVER, « L'article 34 TFUE peut-il avoir un effet direct horizontal ? », *RTDEur.,* 2014-1, pp.77-96. Voir CJUE, 2 mars 2010, Aff.C-135/08, Rec.p I, Arrêt du 11 septembre 2008, UGT-Rioja, aff. C-428/06 à 434/06 Rec. p. I. 6747, Arrêt du 05 mars 2009, UTECA, aff. C-222/07, Rec.p I.1407, conclusion Kokott, arrêt du 12 septembre 2006, Espagne/Royaume-Uni, aff.C-145/04, Arrêt du 16 décembre 2009, Umweltanwalt Von Kärtnen, aff.C-205/208, conclusion Colomer, CJUE, 12 décembre 2013, aff. C-327/12, *SOA nazionale costrutori*. CJUE, 15 janvier 2014, *Association de médiation sociale,* aff. C-176/12.

229 (L.M.) IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », op. Cit., p.205.

230 Ainsi en est-il de l'article 10 du traité OHADA qui stipule que : « Les actes uniformes sont directement applicables et obligatoires dans les Etats parties, nonobstant toute disposition contraire de droit interne, antérieure ou postérieure ».

L'applicabilité directe du droit communautaire serait sans portée si elle n'était couplée à la suprématie de l'ordre juridique de l'Union[231]».

176. Cette supranationalité a même été affirmée par la jurisprudence, qui a employé une formule assez similaire utilisée par la Cour de Luxembourg en ces termes : *« Il importe de souligner tout d'abord que l'Union constitue en droit une organisation de durée illimitée, dotée d'institutions propres, de la personnalité et de la capacité juridique et surtout de pouvoirs issus d'une limitation de compétences et d'un transfert d'attributions des Etats membres qui lui ont délibérément concédé une partie de leurs droits souverains pour créer un ordre juridique autonome qui leur est applicable ainsi qu'à leurs ressortissants*[232]». On peut conclure que le droit produit par l'UEMOA présente les aspects d'un droit supranational dans la mesure où il est d'applicabilité directe et jouit en même temps, à l'égard des droits internes des Etats parties, d'une supériorité reconnue.

B. Des méthodes diversifiées de rapprochement des législations nationales

177. Le mode d'action des institutions de l'UEMOA est commandé par le mécanisme de prescriptions minimales et de réglementation-cadres, dont le traité a fixé une gamme d'actes juridiques par lesquels les organes de l'Union exercent leurs compétences. Elles

---

[231] Ibid., p.207.

[232] Cour de Justice de l'UEMOA, Avis n°002/2000 du 22 mars 2000 sur l'interprétation de l'article 84 du Traité relatif à la compétence de l'Union pour conclure des accords. Dans une autre décision notamment l'avis n°003/2000 du 27 juin 2000 sur l'interprétation des article 88, 89 et 90 du traité relatif aux règles de concurrence dans l'Union, la Cour de l'UEMOA emploie l'expression « Charte constitutionnelle » pour désigner le traité constitutif. Voir également CJ UEMOA, arrêt n°11 RP 003.20 du 30 avril 2014 sur le recours préjudiciel en interprétation de l'article 88 du traité : la Cour estime que: « Considérant que l'article 88 du Traité de l'Union est ainsi conçu :

« un (1) an après l'entrée en vigueur du présent traité, sont interdits de plein droit :

a) les accords, associations et pratiques concertées entre entreprises, ayant pour objet ou pour effet de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence à l'intérieur de l'Union ;

b) toutes pratiques d'une ou plusieurs entreprises assimilables à un abus de position dominante sur le marché commun ou dans une partie significative de celui-ci ;

c) les aides publiques susceptibles de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. » ;

(….) ;

Considérant que l'entreprise au sens du droit de la concurrence recouvre les notions d'activité commerciale, d'activité économique et enfin d'activité sociale ;

Qu'en conséquence la prestation d'un avocat, exclue statutairement de la sphère commerciale, ne saurait rentrer dans le cadre d'une entreprise visée par le droit de la concurrence ;».

ont à leur disposition la gamme classique[233], mais d'autres actes[234]sont propres au droit de l'UEMOA.

178. A travers ces actes, les méthodes sont tantôt l'uniformisation, tantôt le rapprochement des législations et la reconnaissance mutuelle, sans toutefois oublier les soutiens financiers[235] et l'incitation à coopérer. On remarque alors l'inexistence d'une méthode unique employée pour l'intégration des normes fiscales, dont la seule explication peut consister dans le souci de ménager les susceptibilités des Etats. En fonction des circonstances, la méthode peut porter atteinte à la souveraineté[236] étatique ou, souvent, ménager cette souveraineté[237].

179. L'hétérogénéité des moyens d'intégration des règles fiscales est caractéristique de ce que M. S. OUEDRAOGO qualifie d'*« hybridation du mode de création des normes fiscales »* en ce que, si la directive est le mode par excellence de rapprochement des normes fiscales, l'UEMOA procède souvent à l'unification des systèmes nationaux par substitution des normes communautaires par voie de règlement, et ce souvent de façon imparfaite dans la mesure où *« parfois le mode opératoire combine à la fois la création d'un droit nouveau et le renvoi aux droits nationaux »*[238]. A ce propos, il convient de noter que l'harmonisation de la fiscalité directe s'est opérée par voie de directives[239] tandis que

---

[233] Voir les articles 42 et 43 pour les actes classiques tels : règlement, directive, avis, recommandation.

[234] Voir l'article 23 de l'Acte additionnel n° 04 /1996 instituant un régime tarifaire préférentiel transitoire des échanges au sein de l'UEMOA et son mode de financement qui fixe la clé de répartition du produit du Prélèvement Communautaire de Solidarité dont une partie est destinée à compenser les moins-values de recettes induites par le TEC.

[235] On peut citer à ce propos les règlements d'exécution actes *suis generis* prévus par le traité qui sont semblables aux décrets d'application dans l'ordre interne puisqu'ils visent à préciser les modalités de mise en œuvre d'autres actes. On peut noter également les lois uniformes telles qu'elles résultent du droit UMOA et qui ont une portée juridique semblable au règlement UEMOA.

[236] C'est l'exemple des règlements communautaires et des actes additionnels qui n'ont pas besoin de mesure nationale de transposition.

[237] En droit communautaire, la directive est l'acte d'harmonisation par excellence et participe du même coup à un minimum de respect de la souveraineté étatique.

[238] Séni Mahamadou OUEDRAOGO, « Réflexion sur l'unification des règles visant l'élimination des doubles impositions dans l'UEMOA », Disponible *sur www.afriex.u-bordeaux4.fr.*

[239] Ces directives concernent la TVA, l'impôt sur les sociétés, les droits d'accise, la taxation des produits pétroliers, l'imposition des revenus des valeurs mobilières, etc. Pour l'UE voir le bilan dressé par B. DELAUNAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », op.cit., p.61.

la fiscalité de porte et les règles régissant les doubles impositions et la lutte contre la fraude sont régies par des règlements.[240]

180. En ce qui concerne les procédés d'exercice des compétences communautaires, on peut se référer à la théorie des compétences implicites, qui a été à maintes reprises, employée par la Cour suprême américaine, pour mieux asseoir et renforcer les pouvoirs du gouvernement fédéral face aux Etats fédérés. Elle se fonde sur la philosophie selon laquelle le gouvernement fédéral et ses organes possèdent tous les pouvoirs inhérents aux missions que leur ont confiées les pères fondateurs à travers la Constitution de 1787 : la Cour a affirmé le principe fondamental de la souveraineté partagée le 27 juin 1997 à travers l'arrêt *Printz v. US.*[241] Cette technique a aussi été utilisée parfois dans le cadre des organisations internationales par la CPJI[242] dès ses premières années de fonctionnement.

181. C'est justement une telle méthode qui a servi à apprécier les compétences de l'Organisation Internationale du Travail[243] ou, alors, pour ce qui concerne la Commission européenne[244]. La Cour Internationale de Justice n'est pas restée en marge de l'utilisation fréquente de cette technique dynamique d'interprétation d'un traité multilatéral constitutif d'organisation internationale.[245]». La Cour de la Haye a eu souvent recours à cette méthode d'interprétation, dite téléologique, pour apprécier la compétence des institutions internationales, de même que la portée de leurs actes. Aussi sommes-nous en face d'une conception activiste de la part de la Cour, qui n'a cessé de contribuer au développement du droit international.

---

240 La fiscalité de porte fait l'objet de règlements, notamment pour le TEC et le Code communautaire de douanes, à l'instar des règles gouvernant les doubles impositions et la collaboration étatique contre la fraude sont régies par deux règlements, le premier fixant les principes et le second dit règlement d'exécution ayant la même valeur et précisant les conditions d'application du premier.

241 Voir Elisabeth ZOLLER, *Grands arrêts de la jurisprudence de la Cour suprême des Etats-unis,* PUF, 2000, p.1269 et svtes.

242 CPJI, Avis consultatif n°13 du 23 juillet 1926, série B, p.18. En rappel, la CPJI est née avec la SDN par le traité de Versailles de 1926.

243 CPJI, Avis consultatif n°14 du 8 décembre 1927, série B, p.64.

244 Le traité de Lisbonne accorde une place de choix à la Commission en tant que bras technique pour conduire l'intégration, mais très souvent, elle intervient soit avec le Conseil, soit seule. Pour ce faire, voir le TFUE sur les interventions de l'UE.

245 CIJ, *Affaire du comte Bernadotte,* Rec. 1949, p.174.

182. L'on doit cependant reconnaître, avec B. SARR, une limite à cette construction dynamique effectuée par le juge international, puisque, pense-t-il, le juge ne peut accorder à l'institution en cause des compétences qui vont au-delà des termes de la Charte constitutive de l'organisation[246].

183. Elle a été rendue formelle par le traité de Rome, en son article 235, qui stipule que :*« Si une action de la Communauté apparaît nécessaire pour réaliser, dans le fonctionnement du marché commun, l'un des objets de la Communauté sans que le présent traité ait prévu les pouvoirs d'action requis à cet effet, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation de l'Assemblée, prend des dispositions appropriées*[247]». Cette stipulation de l'article citée plus a été utilisée plusieurs fois par la CJUE selon la procédure prévue à cet effet. Les organes communautaires dans l'UE utilisent fréquemment cette méthode mais aussi la CJUE avec beaucoup de prudence. Cette méthode d'interprétation, dite téléologique, met en avant la finalité dans les affaires qui lui sont soumises[248]. La reconnaissance formelle de la théorie des compétences implicites découle nécessairement du caractère supranational de la construction communautaire.

184. La Cour de Justice de l'UEMOA adopte également cette interprétation téléologique qui, à notre sens, cadre mieux avec la philosophie de l'intégration[249]. En effet, comme le décrit Emilie CHEVALIER commentant l'arrêt de la Cour de justice de l'UEMOA, cette décision[250] donne une impression de déjà vu, non seulement par les termes usités mais aussi par la démarche adoptée.

185. Toutefois, on assiste à un phénomène d'aller-retour, avec un mélange d'harmonisation et d'uniformisation dans la méthode de communautarisation des règles

---

[246] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte fédératif constitutionnel », op. cit. p.95. En droit des organisations internationales, la compétence d'une OIG est limitée aux attributions que les Etats membres ont bien voulu lui confier. En conséquence, l'OIG ne peut s'arroger le droit d'aller au-delà de ces attributions.

[247] Voir article 2 TFUE sur la délimitation des compétences de l'Union et des Etats membres.

[248] Voir l'avis de la CJCE du 17 décembre 1959 en application de l'article 95 de la CECA, Rec .1958-59. 551.

[249] Avis n°001/2003 du 18 mars 2003.

[250] Ibid. Pour les détails, confère (E.) CHEVALIER, « La déclinaison du principe de primauté dans les ordres communautaires : l'exemple de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine », op.cit.p.343.

fiscales et parfois même de coopération ; ce qui laisse entendre que si les organes communautaires en matière fiscale sont en train de confisquer le pouvoir des Etats membres, les Etats conservent une marge de manœuvre dans la conduite de la politique fiscale[251].

§ 2. LA SUPRANATIONALITE MATERIELLE DE L'UEMOA

186. La supranationalité du droit communautaire dans la zone UEMOA est reconnue non seulement par la doctrine[252], le traité, mais aussi la jurisprudence qui, en qualité de gardien du traité[253], reconnaît cette suprématie sur les droits nationaux, y compris les règles constitutionnelles[254].

187. Cette suprématie qui découle du traité est directement issue de l'intérêt commun qui a guidé dans la mise en place de l'Union. Aux termes de l'article 7 du traité de l'UEMOA, la prééminence du droit est explicitement érigée en principe majeur. Aussi convient-il d'envisager l'analyse de cette prééminence du système communautaire, aussi bien dans sa nature **(A)** que dans le cadre de sa mise en œuvre **(B).**

A. La primauté des normes fiscales communautaires

188. Tout comme en Europe, la jurisprudence admet la primauté du droit communautaire sur les règles juridiques internes[255]. Cette suprématie tient tant à la primauté du droit primaire qu'à la force contraignante du droit dérivé. Le système normatif de l'UEMOA est constitutif d'un ordre juridique particulier, c'est-à-dire d'un ensemble

---

251 Plus loin, dans l'examen des matières fiscales touchées par l'harmonisation, nous verrons que les directives sont imparfaitement transposées, parfois jamais. En droit européen, cette pratique n'est pas méconnue en ce que l'armature juridique offre une panoplie d'actes dont la portée est souvent incertaine. A titre illustratif, le TSCG adopté en 2012 est un traité à part entière qui cohabite avec le droit communautaire de l'Union.

252 (L.M.) IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », *Cahiers du CEEI,* 2000, pp. 198-227.

253 Article 6 du traité UEMOA révisé.

254 Avis n°001/2003 du 18 mars 2003 sur la création d'une Cour des comptes au Mali.

255 Voir Conseil constitutionnel du Sénégal dans son avis n°3/C/93 du 16 décembre 1993 et également la Cour constitutionnelle du Bénin dans sa décision DCC 12–128 du 12 juin 2012. Voir également Cour suprême du Niger, chambre judiciaire, arrêt n°02-137/C du 24 octobre 2010 dans lequel, la Cour suprême estime que les pourvois en cassation des questions relatives à l'application des actes uniformes et des règlements prévus par le traité OHADA est de la compétence de la CCJA et non de la chambre judiciaire. Ainsi, si la Chambre judiciaire est saisie pour une question relative à l'interprétation du droit OHADA, elle doit se déclarer incompétente et renvoyer l'affaire devant la CCJA conformément à l'article 15 du traité OHADA.

cohérent et coordonné de règles dotées de force obligatoire à l'égard de ses sujets et dont la méconnaissance est sanctionnée[256]. Cet ordre juridique a une structure, celle d'une d'un édifice pyramidal au sommet duquel trônent les actes fondateurs et fondamentaux que sont les traités constitutifs. Ceux-ci apparaissent en effet comme les sources formelles primordiales de l'Union économique et monétaire.

189. Comme on l'a déjà vu, il s'agit en l'occurrence du traité instituant l'UEMOA et du traité UMOA[257]auxquels est annexée la convention de coopération monétaire avec la France, entérinés en 1999 par l'UE pour l'arimage du franc CFA à l'euro, après accord de la Banque centrale européenne. Ces instruments, bien que conclus sous la forme d'accords internationaux, n'en constituent pas moins « la charte constitutionnelle d'une communauté de droit[258]». L'Union économique et monétaire mise en place par lesdits instruments se singularise en raison du fait qu'elle est plus limitative de la souveraineté de ses Etats membres qu'une organisation internationale classique.

190. Aux sources du droit originaire de l'UEMOA il convient d'ajouter les statuts de la BCEAO et, éventuellement, les accords d'adhésion ultérieurs d'autres Etats[259], qui tirent néanmoins leur légitimité de la volonté souveraine des Etats membres, dont elles procèdent directement, mais aussi des actes additionnels et des protocoles additionnels dont il convient de préciser le régime juridique. Les actes additionnels prévus à l'article 19 du traité UEMOA sont de la compétence de la conférence des chefs d'Etat et de

---

[256] Cour de justice de l'UEMOA, avis n°002/2000 du 27 juin 2000 sur l'interprétation des articles 88, 89 et 90 du traité. Cour constitutionnelle du Bénin DCC 19-94 du 30 juin 1994. Voir aussi le rapport de l'Atelier I Rapports juridictionnels entre les juridictions nationales et internationales Président de séance : Monsieur Ndongo FALL Président de la Cour commune de justice et d'arbitrage de l'OHADA : Autorité juridictionnelle des cours internationales à l'égard des cours nationales : le cas de la Cour de Justice de l'UEMOA, 3è congrès de l'AHJUCAF tenu à Ottawa du 20-23 juin 2010 sur le thème : *internationalisation du droit. Internationalisation de la justice.* Disponible sur www.ahjucaf.org.

[257] Le traité UMOA a été signé en 1962, révisé en 1973 avant d'être fusionné au traité UEMOA en 2003.

[258] Pour reprendre les termes de l'avis n°1/91 rendu par la CJCE le 14 décembre 1991 au sujet de la compatibilité de l'accord sur l'espace économique avec le Traité CE, Cf. (J.) DUTHEIL DE LA ROCHERE*, Introduction au droit de l'Union Européenne,* Hachette Education, Paris, 2010, p.89-115 et Jean-Denis MOUTON, « Réflexion sur la nature de l'Union européenne à partir de l'Arrêt *Rottmann* », op.cit. p.260. Confère également, SCHMIDT A. Vivien, « L'Union Européenne créé-t-elle ou détruit-elle la démocratie ? », *Politique étrangère* n°3-2007, p.518 et svts. Voir aussi l'avis n°002/2000 du 02 février 2000 où la Cour de l'UEMOA emploie l'expression « charte constitutionnelle » pour désigner le traité constitutif.

[259] Voir à ce propos l'accord d'adhésion de la Guinée Bissau au traité UEMOA intervenu en mai 1997 par un acte additionnel.

gouvernement, destinés à compléter le traité sans le modifier. Ils s'imposent aux organes de l'Union et aux autorités des Etats membres.

191. Pour Joseph Issa-SAYEGH, bien qu'un certain nombre d'articles évoquent le recours à l'acte additionnel, à propos de certaines questions non déterminées, il faut admettre que le recours aux actes additionnels est possible dans tout autre domaine, mais n'est possible que s'ils sont destinés à compléter le traité sans le modifier[260]. Les actes additionnels devraient être considérés comme des actes d'application ou d'exécution du traité. C'est pourquoi, pense-t-il, si l'institution d'un régime tarifaire préférentiel par la Conférence relève bien d'un acte additionnel, on peut s'étonner de trouver cette appellation pour certaines décisions (stricto sensu) d'ordre purement administratif telles que la nomination d'un membre de la Commission ou l'acceptation de sa démission.

192. Mais faut-il conclure que l'acte additionnel fait partie du droit originaire de l'UEMOA ? La Cour de justice s'est reconnue compétente pour contrôler la légalité d'un acte additionnel par un arrêt[261] du 27 avril 2005 en annulant la révocation du commissaire ivoirien[262] par la Conférence, à la demande de son gouvernement, en ignorant les motifs pour lesquels une révocation pouvait intervenir aux yeux du traité constitutif. De ce point de vue, l'acte additionnel paraît plutôt relever du droit dérivé que du droit originaire, comme sa nature le laisse croire, puisque par cette jurisprudence il ne s'impose pas à la Cour de justice en tant qu'organe de l'Union.

193. Les protocoles additionnels ne sont évoqués que de façon presque superficielle dans le traité par certaines dispositions qui ne définissent ni la nature ni ne fixent le régime juridique. Aux termes des articles 38 et 39, le statut, les compétences ainsi que les règles de procédure et de fonctionnement de la Cour de justice et de la Cour des comptes font l'objet d'un Protocole additionnel n°I qui fait partie intégrante du traité. Les articles 101 et

---

[260] En effet la formulation de l'article 19 selon laquelle : « La Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement prend, en tant que de besoin, des actes additionnels au Traité de l'Union.

Les actes additionnels sont annexés au Traité. Ils complètent celui-ci sans toutefois le modifier. Leur respect s'impose aux organes de l'Union ainsi qu'aux autorités des Etats membres », laisse penser que pour toute question jugée nécessaire, la Conférence peut prendre des actes additionnels.

[261] CJ UEMOA, extrait de minute du greffe sur l'arrêt n°03/2005.

[262] Il s'agit du Commissaire ivoirien YAÏ Eugène qui a exercé un recours en annulation de l'acte additionnel n°06/2004 du 15 novembre 2004.

102 qui traitent des politiques sectorielles mentionnent qu'elles sont énoncées et définies dans le Protocole additionnel n°II, qui fait également partie intégrante du traité.

194. Considérés dans l'esprit, comme dans la lettre des protocoles additionnels, on peut affirmer sans se méprendre qu'ils sont des annexes au traité et, par conséquent, empruntent le même régime juridique. De ce point de vue, l'adoption de nouveaux protocoles comme leur révision requièrent le respect de la procédure prévue pour le traité lui-même, telle que définie à l'article 106. Or ce que l'on a pu remarquer, c'est que cette procédure n'a pas été respectée par la Conférence en ce qui concerne le protocole additionnel n°III, instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA, dont on se demande si elles n'auraient pas dû être portées par un acte additionnel ou si elles ne relevaient pas d'un autre organe que la Conférence[263].

195. Définissant et déterminant la légalité économique et monétaire de l'Union, ces sources ont, sur les ordres juridiques nationaux des Etats membres, une primauté fondée sur les principes tant du droit international que du droit constitutionnel et a fortiori du droit communautaire[264]. Ce droit se caractérise par divers traits qu'il convient d'examiner.

196. D'abord la suprématie de plein droit sur les réglementations nationales et, surtout, son application l'emporte sur le droit national en cas de contrariété[265]. Même si les actes constitutifs de l'Union n'admettent pas de réserves, c'est un droit relativement

---

[263] Voir Joseph Issa-SAYEGH, « L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique en Afrique *», in les dynamiques du droit européen en début de siècle, Etudes en l'honneur de Jean-Claude GAUTRON,* Paris, Pedone, 2004, p.668-669.

[264] Pour une vue plus systématique de la question, notamment avec l'expérience de (J.Cl.) GAUTRON et (L.) GRARD, « Le droit international dans la construction de l'Union Européenne », Colloque SFDI de Bordeaux, *Droit international et droit communautaire*. Perspectives actuelles, Paris, Pedone, 2000, pp.11-22. Voir également la décision du 16 décembre 1993 rendue par le Conseil constitutionnel sénégalais sur la cohabitation du traité OHADA avec la Constitution. Le juge constitutionnel sénégalais y, a vu une compatibilité qu'il a exprimé en ces termes *« Considérant qu'il ne résulte du transfert de compétence au Conseil des Ministres ou à la Cour commune ni changement du statut international du Sénégal en tant qu'Etat souverain et indépendant, ni la modification de son organisation institutionnelle et que le dessaisissement de certaines de ses institutions-Cour de cassation, mais aussi l'Assemblée nationale n'est ni total, ni unilatéral, qu'il s'agit donc en l'espèce, non pas d'un abandon de souveraineté mais d'une limitation de compétence qu'implique tout engagement international et qui, en tant que telle, ne saurait constituer une violation de la constitution »., Pénant numéro 827 spécial OHADA,* mai-août 1998, p.225, note Alioune SALL. Voir également la décision de la Cour constitutionnelle du Bénin DCC 19-94 du 30 juin 1994 relatif au contrôle de constitutionnalité les clauses du Traité relatif à l'Harmonisation du droit des affaires en Afrique signé à Port-Louis le 17 octobre 1993 par le Bénin.

[265] Article 6 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

homogène et indivisible. En effet, si elle est, en soi, un hommage au consensualisme, la pratique des réserves a pour effet de contribuer à l'accroissement du relativisme dans l'ordre conventionnel en ce sens qu'elle remet en cause l'uniformité du traité, porte atteinte à son intégrité et provoque son morcellement en faisceau d'engagements bilatéraux[266]. L'équilibre du traité serait alors modifié d'une manière inacceptable pour l'autre ou les autres. Admettre les réserves en la matière pourrait contrevenir à l'objectif et au but de l'union monétaire. La participation à l'union monétaire, l'adhésion à ses buts et principes ne sauraient donc être partielles.

197. Tous les Etats membres sont également impliqués dans la construction de l'édifice communautaire et souscrivent à des engagements formellement identiques. L'on remarque que les dispositions du droit conventionnel de l'UEMOA sont libellées en des termes impératifs : *« les Etats membres, convaincus…fidèles aux…déterminés à…désireux de…affirmant… soulignant…»*[267]**.**

198. Le choix du présent de l'indicatif employé dans la rédaction du traité, de préférence au futur ou mode conditionnel n'est certainement pas un simple caprice rédactionnel. Au contraire, il indique clairement une défiance à l'égard des formules « programmatoires » ou « incantatoires », qui n'engendreraient que des devoirs facultatifs, des obligations molles[268]. Par conséquent, il s'agit de mettre à la charge des Etats membres des engagements rigoureusement définis, induisant de véritables obligations de moyens et de résultat, signe de la rigidité du droit matériel de l'Union.

199. Afin d'éviter des discriminations dans l'édifice normatif communautaire, du fait d'éventuels conflits de sources ou de normes, il est fait obligation aux Etats membres de se concerter afin de prendre toutes mesures destinées à éliminer les incompatibilités ou les

---

266 Pour une approche complète et approfondie de la matière des réserves, se référer à P.H. Imbert, *Les réserves aux traités multilatéraux,* Paris, Pedone, 1979, 503 pages. Lire aussi Pierre Marie DUPUY et Yann KERBRAT, *Droit international public,* 12è éd. Paris, Dalloz, 2014, p.310. Dans la pratique, les réserves ne concernent que les traités multilatéraux, car pour les traités bilatéraux les réserves entrainent la réouverture de nouvelles négociations après leur clôture officielle.

267 Voir Préambule du traité UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

268 Pour René Jean Dupuis, cette notion, « évocatrice de ce transit dans lequel se situent des normes dont le contenu reste imprécis et la portée, vague ne saurait trouver d'autre traduction en français que « droit mou » ou mieux « droit vert », pour expliquer la maturité insuffisante de la règle de droit », in « droits déclaratoires et droits programmatoires : de la coutume sauvage à la soft law », SFDI, *L'élaboration du DIP,* Paris, Pedone, 1975, pp.139-140.Voir également P.M. DUPUY et Y. KREBRAT, *Droit international public,* op. cit., pp.433-435.

doubles emplois entre, d'une part, le droit et les compétences de la Communauté et les conventions conclues par un ou plusieurs d'entre eux, spécialement celles instituant des organisations internationales économiques spécialisées[269] , d'autre part.

200. En Afrique de l'Ouest, cette question est d'autant plus importante que la coexistence de plusieurs schémas d'intégration peut être source de conflit de normes et se révéler, une occasion offerte à un Etat récalcitrant de se soustraire à ses obligations communautaires. Les dispositions figurant dans les traités sont parfois illustratives de ces risques. Tel est le cas des traités UEMOA et CEDEAO dans leur préambule. Dans le préambule de la CEDEAO révisé de 1993, il est clairement mentionné que les Etats membres sont conscients que le développement économique accéléré et soutenu des Etats membres doit aboutir à l'Union économique de l'Afrique de l'Ouest.

201. Dans le même temps, dans le préambule du traité UEMOA révisé de 2003, les Etats membres soulignent que leur démarche s'inscrit dans la logique des efforts d'intégration régionale en cours en Afrique et appellent les autres Etats de l'Afrique de l'Ouest qui partagent leurs objectifs à se joindre à leurs efforts.[270]

202. Les actes constitutifs de l'UEMOA se caractérisent également par une certaine intangibilité, du fait de la rigidité de leur procédure de révision. Si l'initiative de la révision appartient à toute partie contractante, son adoption et sa validation requièrent le consentement unanime des Etats membres[271]. Le texte modificatif ne peut entrer en vigueur qu'après avoir été ratifié par tous les Etats selon leurs règles constitutionnelles respectives, alors que pour la plupart des actes constitutifs d'organisations internationales de coopération une majorité simple ou qualifiée suffit[272].

---

[269] Article 85 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[270] On est en face de deux organisations d'intégration dont apparemment les objectifs sont les mêmes, mais dont l'idée d'une fusion éventuelle n'est pas à l'ordre du jour actuellement. Toutefois, il y a des raisons d'espérer puisque déjà le schéma de libéralisation du commerce extérieur a été mis en adéquation à travers l'entrée en vigueur du TEC CEDEAO le 1er janvier 2015. Les négociations dans le cadre des APE se sont faites sous les auspices de la CEDEAO.

[271] Article 106 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[272] Par exemple la majorité requise pour les amendements aux chartes de l'ONU et l'UA est de deux tiers.

203. En réalité, comme l'a défendu B.SARR[273], la primauté du droit communautaire apparaît comme une composante de « l'ordre public communautaire » dans les conflits d'ordres constitutionnel, légal, réglementaire ou administratif. C'est la clé universelle sur laquelle s'appuie le juge national pour résoudre la quasi-totalité des difficultés de mise en œuvre du droit communautaire. Le principe de la primauté exprime la conception fondée sur la supranationalité de l'intégration communautaire. Ce principe inhérent au droit international général trouve son fondement dans l'objectif du traité UEMOA d'instituer un marché commun qui implique l'uniformité et l'homogénéité de la législation appelée à encadrer le processus.

204. L'ordre juridique communautaire s'intègre dans les systèmes juridiques nationaux et crée directement au profit des particuliers des droits et des obligations dont les juridictions nationales assument la protection. Placé devant un problème de préséance entre le droit national et le droit communautaire, le juge tire de ce principe de primauté un parti beaucoup plus efficace que le droit international général. A ce sujet, L.M. IBRIGA, analysant l'article 6 du traité UEMOA, conclut que par l'affirmation formelle de la supranationalité *« le traité fait du principe de primauté une composante essentielle de l'ordre juridique communautaire, principe devant garantir l'efficacité des règles communautaires et assurer la cohérence comme la cohésion de l'ordre juridique*[274]».

205. En effet, poursuit-il, si la primauté du droit international est remise en cause par la réglementation interne, elle ne comporte aucune garantie d'ordre international puisqu'il n'existe pas de procédure internationale permettant d'annuler la norme nationale illicite. Seul l'ordre juridique national permet d'assurer la règle de la primauté puisque l'applicabilité revient aux structures nationales. Le professeur SARR disait à ce sujet que *« d'un trait de plume, les auteurs du traité UEMOA ont porté un coup de massue fatal à une souveraineté stato-nationale, devenue illusoire, mais qui reste tout de même un puissant facteur de discorde et d'instabilité »*[275]**.**

---

[273] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte fédératif constitutionnel », op. cit., p.83.

[274] (L.M.) IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », op.cit., p.206.

[275] Cette philosophie d'inspiration fédérale avait rencontré des résistances de certains Etats comme la Grande Bretagne mais l'introduction du principe de subsidiarité dans le traité de Maastricht avait fini par convaincre le Premier Ministre de l'époque au point qu'il a affirmé que : « La subsidiarité est le mot

206. Ils confèrent au traité une autorité suprême identique à celle reconnue à la constitution moderne de l'Etat unitaire ou fédéral. Cette reconnaissance supprime, pour les Etats membres, la possibilité *« de faire prévaloir contre le nouvel ordre juridique accepté toute forme de mesures unilatérales ultérieures ».*

207. L'affirmation expresse de la primauté du droit communautaire sur le droit national, qui traduit la consécration du principe propre au fédéralisme suivant lequel *« le droit fédéral prévaut sur le droit local »,* est révélatrice de la nature constitutionnelle de la construction communautaire[276]. Par ailleurs, le droit originaire de l'UEMOA s'impose au droit dérivé, qui n'est pas non plus dénué de force contraignante. Quels sont donc ces actes juridiques susceptibles de constituer le droit dérivé de l'Union ?

208. Dans le traité UEMOA, il existe, comme dans le droit primaire européen[277], une disposition expresse consacrée à la nomenclature des actes relevant de la compétence des organes de l'Union avec quelques différences. En effet, la terminologie usitée par l'article 43 du traité UEMOA relatif au système institutionnel et juridique de la Communauté s'inspire également de celle qui avait été consacrée par l'article 190 du traité de la Communauté européenne. Mais depuis l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne en 2012, le droit européen est parvenu à une nouvelle typologie assez complexe des actes communautaires fondée sur la nature exécutive ou déléguée de l'acte, qui n'est pas exempte de toute critique.[278]

209. Toutefois, à quelques exceptions près, l'on peut distinguer les règlements[279], les directives[280], les décisions[281], les recommandations et les avis[282]. Au sein de l'UEMOA, en

---

qui sauve le traité de Maastricht », in S. Barber, *Le Principe de subsidiarité et son contrôle,* Mémoire du Centre européen universitaire, Nancy, 1993, p.52 ss.

[276] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte fédératif constitutionnel », op. cit., p. 83.

[277] Voir l'article 288 TFUE dans le droit européen. Pour plus de détails, on se référera notamment à (J.) RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union Européenne,* Paris, LGDJ, Lextenso édition 6e éd., 2010, 1092 pages et aussi à (L.) DUBOUIS et (Cl.) BLUMANN, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, 4e éd. 2010, p. 543.

[278] Dominique RITLENG, « La nouvelle typologie des actes de l'Union », *RTDEur*., n°1-2014, pp.7-20. Voir aussi Brunessen BERTRAND, « La compétence des agences pour prendre des actes normatifs : le dualisme des pouvoirs d'exécution », *RTDEur.,* n°1-2014 pp.21-38. Lire également Elsa BERNARD, « Quels pouvoirs pour les agences de l'Union européenne », *Cahiers de droit européen* n°3-2014, pp.637-659.

[279] Article 38 al.5. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[280] Article 52. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

attendant la mise en place du Parlement, le pouvoir législatif est partagé entre la Conférence des chefs d'Etat, le Conseil des Ministres et tantôt le Gouverneur de la BCEAO et la commission bancaire, de façon résiduelle. Si la Conférence des chefs d'Etat ne peut adopter que des actes additionnels, le Conseil des Ministres a une compétence étendue à toutes ces catégories d'actes tandis que le Gouverneur de la BCEAO ne peut adopter que des directives. Mais ce dernier conserve le droit d'arrêter des règlements d'application, de prendre des décisions et de formuler des recommandations ou des avis, tandis que la commission bancaire prend uniquement des décisions[283]. L'organe d'exécution par excellence est la Commission, qui dans certains cas, peut exercer un pouvoir législatif délégué par le Conseil des Ministres.[284]

210. En principe, parce que créateurs de droit et s'imposant à leurs destinataires, les règlements, les directives et les décisions doivent être motivés. Cette exigence est posée par l'article 44 relatif au système institutionnel et juridique de l'UEMOA, qui fait de la motivation une formalité substantielle dont le non-accomplissement ou l'insuffisance est une cause d'invalidité de l'acte.

211. Pour ce qui est des recommandations et avis, sources subsidiaires du droit dérivé de l'Union, ils ne « lient pas ». Mais rien n'interdit, en théorie, que les organes de l'Union, puissent dans le cadre de leurs attributions respectives et en vue de la réalisation des objectifs de l'intégration économique, formuler à l'intention des Etats membres des recommandations d'un certain type, assorties de sanctions[285].

212. Il va sans dire que les actes unilatéraux émis par les organes compétents de l'UEMOA sont subordonnés aux actes constitutifs et instruments de nature conventionnelle qui leur sont annexés. Ainsi, toutes les normes créatrices de droit secrétées par ces actes

---

[281] Article 5 UEMOA, Articles 51 et 52 al.13 *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[282] Article 16 UMOA *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[283] Convention du 03 avril 2007 régissant la commission bancaire de l'Union Monétaire Ouest-Africaine et son *annexe.* *www.bceao.int/IMG/.../ConventionCommissionBancaireUMOA2010.pdf.*

[284] Article 24 « Le Conseil peut déléguer à la Commission l'adoption des règlements d'exécution des actes qu'il édicte.

Ces règlements d'exécution ont la même force juridique que les actes pour l'exécution desquels ils sont pris ». *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf*

[285] Joseph Issa SAYEGH, « L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique en Afrique », op.cit., p. 669.

doivent être conformes aux normes du droit originaire de l'Union. Cette conformité formant la base légale du caractère obligatoire de ces actes unilatéraux, elle doit être contrôlée par la Cour de Justice de l'UEMOA, dont le siège est à Ouagadougou[286].

213. En tant qu'institution, l'UEMOA dispose également d'une compétence conventionnelle. A ce titre, elle peut conclure des accords de coopération et d'assistance avec des Etats tiers ou des organisations internationales[287]. Le régime juridique de ces instruments n'est pas explicité, pas plus que ne sont précisés leur statut et leur place dans la

---

[286] Cour de Justice (UEMOA), *Sacko Abdourahmane c. Commission de l'UEMOA,* 29 mai 1998 : la Cour a jugé que tant ses statuts que son règlement de procédures ne lui conféraient pas le pouvoir d'ordonner, en cas d'annulation d'une décision attaquée, la réintégration et/ou une compensation pécuniaire au fonctionnaire licencié par la Commission ; de même, elle a logiquement jugé que toute inobservation d'une formalité substantielle entraîne la nullité d'un acte, RJCJUEMOA, aff.n°02/98 ; Cour de Justice (UEMOA), *Dieng Ababacar c. Commission de l'UEMOA,* 29 mai 1998 : le défaut de consultation du Comité Consultatif de Recrutement et d'Avancement par le Président de la Commission de l'UEMOA avant la prise de décision mettant fin aux fonctions d'un agent constitue une violation d'une formalité substantielle, RJCJUEMOA, aff.n°03/98 ; *Cour de Justice (UEMOA), Dieng Ababacar c. Commission de l'UEMOA, 16 janvier 2000 :* dans le cadre d'un recours en indemnisation, la Cour ne peut faire droit à la demande d'un fonctionnaire qui a concouru personnellement à la réalisation de son préjudice, RJCJUEMOA, aff.n°01/00 ; Cour de Justice (UEMOA*), Akakpo Tobi Edoé c. Commission de l'UEMOA, 20 juin 2001* : la Cour a jugé que la notion de force majeure vise essentiellement, abstraction faite des particularités des domaines spécifiques où elle est utilisée, des circonstances étrangères rendant impossible la réalisation du fait en cause, RJCJUEMOA, aff.n°02/01. CEMAC, Cour de justice, Chambre judiciaire, 30 novembre 2006, 002.06 : le licenciement d'un agent du personnel cadre de l'Ecole Inter-Etats de la CEMAC, le Directeur s'est substitué au Conseil d'Administration et a violé les dispositions précitées des règlements communautaires régissant le régime disciplinaire des fonctionnaires cadres de l'EIED, Disponible sur http://www.juricaf.org/images/ahjucaf_small.png, CEMAC, Cour de justice, Chambre judiciaire, 18 mars 2004, 001/CJ/CEMAC/CJ/04 Galbert Abessolo Etoua c/ la CEMAC : la Cour déclare irrecevable une réclamation non préalablement adressée au Comité Consultatif de discipline et justifiant ensuite d'un refus de la part du Secrétaire Exécutif à cette requête. Voir http://www.juricaf.org/images/ahjucaf_small.png. Voir également CJ UEMOA, arrêt n°02/2013 du 18 décembre 2013, *Bienvenu ZAN c/Commission* : la Cour a jugé que selon le Règlement n°01/95/CM portant Statut des Fonctionnaires de l'UEMOA en son article 85, alinéa 3, *« en cas de faute lourde, le licenciement peut intervenir sans préavis » et l'article 90 in fine, «l'indemnité de licenciement n'est pas due lorsque celui-ci est motivé par une faute lourde de l'agent ».* CJ UEMOA, arrêt n°03/2013 du 18 décembre 2013, *Charles ABIALA c/Commission UMOA et CM* : la Cour juge qu'il résulte de la coexistence des deux Traités - UMOA et UEMOA - qui constituent un même corps de règles régissant l'UEMOA ; que depuis le dix (10) janvier mil neuf cent quatre-vingt-quatorze (1994), date d'entrée en vigueur du Traité de l'UEMOA, les organes de l'Union, notamment ceux de direction que sont la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement et le Conseil des Ministres, le sont en même temps pour l'UMOA et pour l'UEMOA. Par conséquent, les décisions prises par le conseil des Ministres dans le cadre du Traité de l'UMOA peuvent être déférées devant la Cour de Justice dont l'une des compétences est de connaître, en vertu de l'article 8 alinéa 2 du Protocole additionnel n° I relatif aux organes de contrôle de l'UEMOA, des recours en appréciation de légalité contre tout acte d'un organe de l'Union faisant grief.

[287] Article 84 traité UEMOA.*www.uemoa.int/Documents/Actes/TraitéréviséUEMOA.pdf*. En droit européen, il faut se référer aux articles 216 et suivants du TFUE.

hiérarchie des normes communautaires[288]. Toutefois, par analogie, l'on peut établir que, comme dans l'Union européenne, ces accords font partie intégrante de l'ordre juridique communautaire et s'y situent à un niveau inférieur au droit originaire et supérieur au droit dérivé[289]**.** Au-delà de l'analyse purement théorique que l'on peut faire de la primauté du droit communautaire sur les droits nationaux, tel que l'a prescrit l'article 6 du traité UEMOA, la jurisprudence de la Cour de justice l'a fait sienne, en précisant son sens et l'étendue de la primauté[290].

214. Comme dans l'UE, le traité UEMOA a établi une union économique assez originale. C'est ainsi qu'analysant le rapprochement des deux systèmes, Emilie CHEVALIER[291] affirme *: « L'avis de la Cour de Justice de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) du 18 mars 2003*[292] *donne à son lecteur une étrange impression de déjà vu, tant par les termes employés que par les problèmes traités. Il y est fait mention de « droits communautaires » et de « directive », et la Cour de Justice tente de définir le principe de la primauté du droit communautaire. Or, il s'agit bien d'un avis rendu sur un autre continent, par l'organe juridictionnel d'une autre organisation supranationale ».*

215. En réalité, le juge de l'UEMOA emprunte non seulement le même raisonnement, mais en plus, il utilise les mêmes termes que le juge européen pour justifier sa démarche consistant à rappeler la primauté du droit communautaire sur les droits nationaux. L'on peut toutefois s'interroger sur la sanction du caractère obligatoire des actes

---

288 Cf. Arrêt CJCE, 30 avril 1974, *Haegeman,* 181/73, Rec., p.449. A ce jour, l'UEMOA a signé des accords commerciaux et d'investissement avec l'Egypte, le Royaume du Maroc, etc. Un projet est en cours avec la Tunisie.

289 Cf. Arrêt CJCE, 12 décembre 1972, *International Fruit Company*, 21à 24/ 72, R., p.1219.

290 Voir Avis n°01/2003 de la Cour de justice de l'UEMOA par lequel, reprenant presque les mêmes termes que son homologue européen dans l'arrêt *Simmenthal,* le juge de l'UEMOA a affirmé la primauté absolue du droit communautaire sur les« normes nationales administratives, législatives, juridictionnelles et même constitutionnelles ».

291 Emilie CHEVALIER, « La déclinaison du principe de primauté dans les ordres communautaires : l'exemple de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », op. cit., p.343.

292 Du même Avis n°001/2003 du 18 mars 2003 rendu par la Cour de Justice de l'UEMOA, suite à la demande d'avis de la Commission de l'UEMOA, il est ressorti que la non création de la juridiction financière au Mali constituait une violation de la directive n°02/2000/CM/UEMOA mettant en œuvre les dispositions de l'article 68 du traité qui prescrivait la création d'une juridiction autonome des comptes au plus tard le 31 décembre 2002.

des autorités communautaires sous-régionales. A cet égard, il y a lieu de souligner que la performance et l'efficacité des moyens d'exécution de ces actes seront variables en fonction de la nature de leurs destinataires : Etats ou particuliers[293]. Dérisoires contre les Etats, les moyens de coercition seront plus opératoires envers les personnes physiques ou morales de droit privé. Ainsi se pose le problème de l'applicabilité du droit communautaire sous-régional.

B. L'applicabilité des normes fiscales communautaires

216. La notion d'applicabilité immédiate renvoie au sens formel de l'applicabilité directe qui traite de la réception du droit international dans le droit interne positif. En effet, l'applicabilité immédiate signifie que le droit communautaire s'insère automatiquement dans l'ordre juridique interne, nonobstant toute mesure nationale de réception. Le droit international laisse en général au législateur national le soin de déterminer les modalités de son incorporation au droit interne. Mais, sur ce point, les Etats ont tendance à abuser d'un pouvoir discrétionnaire et adoptent souvent des solutions plus ou moins divergentes.

217. En droit international[294]**,** il est fait obligation aux Etats de respecter les traités qui les lient et, notamment, de les faire appliquer par leurs organes législatifs, exécutifs et judiciaires, sous peine d'engager leur responsabilité, éventuellement devant le juge international, à l'égard des Etats envers lesquels ils sont obligés.

218. En effet, le droit international n'impose aucune obligation ni méthode particulière en la matière aux États, si ce n'est celle d'exécuter leurs engagements de bonne foi[295]: cela peut alors de fait conduire à l'insertion ou à la transposition des normes internationales dans l'ordre juridique interne, notamment lorsque les individus sont concernés par la règle internationale[296].

---

[293] Voir Cour de justice UEMOA, arrêt n°03/2005 du 29 avril 2005 suite au recours en annulation de l'Acte additionnel n°06/2004 du 15 novembre 2004 pris par le Président en exercice de la Conférence des Chefs d'Etat et de gouvernement de l'UEMOA en violation des articles 28, 29 et 30 du traité révisé UEMOA.

[294] Article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

[295] Cette obligation dite de la règle *pacta sunt servanda* ressort implicitement du droit UEMOA à travers l'article 7 du traité révisé de 2003 et en droit européen à l'article 4 du TUE. Il regroupe à la fois des obligations positives qui consistent en des obligations de faire, et des obligations négatives qui consistent en des obligations de s'abstenir, de ne pas faire.

[296] Voir Cour d'Etat du Niger, Chambre judiciaire, arrêt n°99-86/C du 22 juillet 1999 : « Attendu que les juridictions sont tenues d'appliquer aux causes qui leur sont soumises les lois, conventions et traités

219. A ce propos, on sait que deux conceptions doctrinales, inscrites dans les Constitutions ou pratiquées en fait, inspirent les solutions positives : le monisme et le dualisme.[297] La conception dualiste qui a longtemps universellement prévalu considère que l'ordre juridique international et les ordres juridiques nationaux sont des systèmes indépendants et séparés, coexistant parallèlement comme des compartiments étanches. Dès lors, un traité international parfait, c'est-à-dire régulièrement ratifié, ne saurait avoir d'effet que dans l'ordre international. Pour qu'il puisse s'appliquer dans l'ordre interne de l'Etat contractant, il faut que celui-ci reprenne les dispositions dans une norme nationale (le plus souvent la loi) ou l'introduise dans l'ordre national par un procédé juridique qui en opère la réception. Cette théorie, qui est purement volontariste du droit international a été développée par des auteurs tels TRIPEL, JELLINEK et ANZELOTTI de la fin du XIXe siècle au début du XXe siècle.

220. La conception moniste, au contraire, est fondée sur l'unité de l'ordonnancement juridique[298] entre l'ordre juridique international et les ordres juridiques nationaux des Etats. La norme internationale s'applique immédiatement telle quelle, c'est-à-dire sans réception, ni transformation, dans l'ordre interne des Etats parties au traité. Le traité internationalement parfait s'intègre donc de plein droit dans le système des règles que doivent appliquer les tribunaux, et leurs prescriptions y sont applicables en leur qualité. En droit français, des conceptions hybrides conduisent souvent à ce que la ratification de

---

régulièrement ratifiés par les autorités compétentes et entrés en vigueur conformément aux règles régissant la matière (…) ». Voir aussi Cour suprême du Niger, Chambre judiciaire, arrêt n°02-90/SOC du 18 avril 2002 dans lequel il est clairement indiqué : « Attendu qu'il est de jurisprudence que lorsqu'un Etat étranger est employeur ou défendeur, il bénéficie de l'immunité de juridiction en vertu du droit international (…) ; », Cour suprême du Mali, arrêt n°14 du 22 mars 2011 : La cour a reconnu qu'il est de jurisprudence que les Etats étrangers et les organismes agissant par leur ordre ou pour leur compte ne bénéficient de l'immunité de juridiction qu'autant que l'acte qui donne lieu au litige constitue un acte de puissance publique. Dans le cas d'espèce, la Cour a estimé qu'une garantie à première demande par l'USAID concernant un prêt bancaire d'une société privée commerciale ne constitue ni un acte de puissance publique, ni accompli dans le cadre d'un service public.

[297] Voir Michel VIRALLY, « Sur un pont aux ânes : les rapports entre droit international et droits internes », *Mélanges H. ROLIN,* Paris, Pedone, 1964, p.488 et svtes.

[298] P.M. DUPUY et Y. KERBRAT, *Droit international public,* op.cit., p.449-450.Voir Fanny MALHIERE, « Le contrôle de l'équivalence des protections des droits fondamentaux : les juges et les rapports de systèmes », *RDP* 2013-6, pp.1523-1556.

certains traités importants nécessite l'autorisation préalable du Parlement[299]. Au contraire du droit international, le droit communautaire n'est pas indifférent au type de relations qui doivent s'établir.

221. En droit européen, pour ce qui concerne les modalités selon lesquelles le droit communautaire doit, en la forme, pénétrer dans le droit positif interne, le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne a tenté de rattraper les ambiguïtés du traité de Rome instituant la CEE, qui n'avait pas été suffisamment clair. Dans le TFUE, en effet, elle fait plutôt l'objet de consécrations fragmentaires et implicites à travers les articles 288 à 299. De même, la combinaison des stipulations des articles ci-dessus cités de ce traité autorise à penser, au moins, en ce qui concerne les règlements, que leur publication au Journal officiel de l'UE suffit à les introduire dans l'ordre juridique des Etats membres[300]. Le soin est toutefois revenu à la CJCE d'établir dans ce sens une jurisprudence constante réaffirmée depuis l'arrêt *Simmenthal* du 09 mars 1978[301].

222. Depuis l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, l'émergence d'une nouvelle typologie est venue introduire dans la nomenclature des actes de l'UE une distinction fondée principalement sur des considérations organiques et procédurales : acte législatif, délégué et exécutif.[302] Toutefois, cette nouvelle distinction n'a pas fait disparaître, l'ancienne classification issue du traité de Rome et fondée sur les effets et la portée des actes, de sorte que la fameuse question de l'invocabilité et de l'effet direct horizontal des directives peut continuer à alimenter la littérature juridique.[303]

---

[299] Confer l'article 55 de la Constitution du 04 octobre 1958 qui a été repris dans la quasi-totalité des Constitutions des Etats africains francophones dont ceux de l'UEMOA. Toutefois, il est important de noter que cette autorisation parlementaire préalable n'emporte aucune conséquence sur le contenu, ni la validité du traité. Pour plus de détails, voir également les actes du 3e congrès des Cours judiciaires suprêmes francophones tenu au Canada du 21 au 23 juin 2010 à Ottawa, Internationalisation du droit, Internationalisation de la justice, 174 pages.

[300] Ces questions sont désormais réglées dans les articles 288 à 299 du TFUE qui traitent de la portée et de la procédure d'adoption des actes des organes de l'Union.

[301] CJUE, 9 mars 1978, *Simmenthal,* aff.106/77, Rec., p.629.

[302] Voir Frédéric BERROD et Christian MESTRE, « L'incidence des considérations organiques sur la distinction entre les actes délégués et les actes d'exécution », *Cahiers de droit européen* n°1-2015, pp.79-93.

[303] Pour plus de détails, lire Dominique RITLENG, « La nouvelle typologie des actes de l'Union », *RTDeur.,* 2015-26, pp.7-20, Brunessen BERTRAND, « La compétence des agences pour prendre des actes normatifs : le dualisme des pouvoirs d'exécution », *RTDeur.* , 2015-26, pp.21-38. Peter OLIVIER, « L'article 34 TFUE peut-il avoir un effet direct horizontal ? », *Cahiers de droit européen*, n°1-2015,

223. Dans l'UEMOA, l'analyse de la nature des actes peut conduire à affirmer que la vision qui ressort expressément du traité est apparemment moniste. Mais la tripartition des schémas d'intégration liée à la coexistence de la CEDEAO, de l'UEMOA et de l'OHADA conduit à une relativisation de cette vision. En effet, l'OHADA procède par une méthode de substitution des règles communautaires aux règles nationales ; ce qui conduit à un véritable espace judiciaire intégré, même si, en ce qui concerne les sanctions,[304] elle renvoie au droit national de chaque Etat membre.[305] L'UEMOA s'assimile plus à une institution du type communautaire dont le droit pénètre la législation nationale, parfois directement, parfois par voie de transposition. Quant à la CEDEAO, elle est plus proche d'une organisation intergouvernementale usant de méthode de coopération sauf que, de plus en plus, son mode d'action tend à se communautariser.

224. L'approche moniste fait donc l'objet de consécration par le traité UEMOA en son article 43 relatif au régime juridique des actes de droit dérivé. Toutefois, l'institution de la procédure des questions préjudicielles, qui permet aux juridictions nationales de renvoyer devant la Cour de justice l'interprétation ou l'appréciation de la validité du droit

---

pp.77-96. CJCE, 17 décembre 1970, aff. C-25/70, *Köster,* Rec. p.I1161.225.point 6, CJUE, 18 mars 2014, aff. C-427/12, *Commission c/Parlement et Conseil :* La Cour estime que le choix du législateur de l'Union de conférer un pouvoir d'exécution ou de déléguer un pouvoir de législation fait l'objet d'un contrôle restreint du juge et qu'en l'occurrence le cadre suffisamment précis fixé par l'acte législatif correspondait à la volonté du législateur de ne pas conférer à la Commission un pouvoir de compléter l'acte législatif, CJUE, 15 octobre 2014, *Parlement c/ Commission,* aff. C-65/13 : la Cour dégage deux critères cumulatifs afin de circonscrire le pouvoir d'exécution de la Commission: "Il doit être considéré que la Commission précise l'acte législatif [...]si les dispositions de l'acte d'exécution qu'elle adopte, d'une part, respectent les objectifs généraux essentiels poursuivis par l'acte législatif et, d'autre part, sont nécessaires ou utiles pour la mise en œuvre de celui-ci sans qu'elles le complètent, ni le modifient". En l'occurrence, la décision de la Commission sur les pouvoirs et le fonctionnement d'EURES, réseau européen de services d'emploi, est jugée ne pas excéder ces limites malgré certaines innovations procédurales et substantielles par rapport à l'acte de base, CJUE, 14 avril 2015, *Conseil c/Commission, aff. C-409/13* : la Cour a estimé que le pouvoir d'initiative de la Commission comprenait un pouvoir de retrait, qui ne s'apparente toutefois pas à un véritable droit de veto législatif, la Commission étant tenue de justifier son retrait par une dénaturation de la proposition au regard de l'objectif poursuivi par le texte, ce qui a été jugé le cas en l'espèce malgré l'intervention de 10 Etats membres au soutien du Conseil

[304] Lire Alain FENEON, *Droit des sociétés en Afrique : OHADA,* LGDJ, 2015, pp.590-602.

[305] L'article 55 du traité interdit les réserves, de même que l'article 226 de l'acte uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif adopté le 10 avril 1998. Journal Officiel de l'OHADA n°7 du 1er juillet 1998 dispose que : « Les personnes déclarées coupables de banqueroute et de délits assimilés à la banqueroute sont passibles des peines prévues pour ces infractions par les dispositions du droit pénal en vigueur dans chaque Etat-partie ».

communautaire, présuppose, bien évidemment, que celui-ci est applicable par les juridictions internes.

225. Mais le monisme découle de la nature même du système d'intégration. Telle est en tout cas l'analyse faite par la CJCE qui considère que le système communautaire, spécialement dans la mesure où il comporte des attributions de pouvoir normatif aux institutions, ne peut s'accommoder que du monisme, seul compatible avec un système d'intégration. Pour elle en effet, *« en instituant une communauté de durée illimitée, dotée d'attributions propres, de la personnalité de la capacité juridique… et plus précisément, de pouvoirs réels issus d'une limitation de compétences ou d'un transfert d'attributions des Etats à la communauté, ceux-ci ont limité, bien que dans des domaines restreints, leurs droits souverains et créé ainsi un corps de droit applicable à leurs ressortissants et à eux-mêmes*[306]».

226. L'affirmation est particulièrement claire : *« à la différence des traités internationaux ordinaires, le traité de la CEE a institué un ordre juridique propre intégré au système juridique des Etats membres lors de l'entrée en vigueur du traité et qui s'impose à leurs juridictions ».* Cette question, dans le droit UEMOA, est réglée par l'article 6 qui pose la primauté du droit communautaire.

227. Ainsi, le droit communautaire originaire ou dérivé est immédiatement applicable dans l'ordre juridique interne des Etats membres ou, selon une meilleure formule de la Cour, *« fait partie intégrante…de l'ordre juridique applicable sur le territoire de chacun des Etats membres* [307]» ; ce qui engendre trois conséquences :

---

[306] CJCE, 15 juillet 1964, *Costa,* aff. 6/24, Rec. 1141.

[307] CJCE, 9 mars 1978, *Simmenthal,* aff., 106/77, Rec. p. 609. Voir également les actes du colloque international sur « L'applicabilité du droit international dans l'ordre juridique interne des Etats francophones africains » organisé par l'Association Ouest-Africaine des Hautes Juridictions Francophones(AOAHJF) à Ouagadougou du 23 au 26 juin 2003, notamment les communications de (M.) Mamadou SALL, Président de section au Conseil d'Etat du Sénégal sur « L'application du droit international par le juge administratif », M. Souroumbaye DJEBADON, Conseiller à la Cour suprême du Tchad, sur « L'application du droit international dans l'ordre juridique interne des Etats francophones » et plus précisément le sous-thème I : le juge national et le droit communautaire, M. Boubacar DIALLO, Président de chambre à la Cour suprême du Mali sur « L'applicabilité du droit international dans l'ordre juridique interne des Etats francophones africains : cas des conventions créant des droits communautaires et de celles relatives aux droits humains ». Voir également Cour suprême de Niger, Chambre judiciaire, Arrêt n° 99-86/C du 22 juillet 1999 et arrêt n°02-137/C du 24 octobre 2002. Voir aussi la décision DCC 19-94 du 30 juin 1994, par laquelle la Cour constitutionnelle du Bénin saisie sur la constitutionnalité des clauses du traité OHADA a raisonné en ces termes: « Considérant

-le droit communautaire est intégré de plein droit dans l'ordre interne des Etats sans que cela nécessite aucune formule spéciale d'introduction[308];

- les normes communautaires prennent place dans l'ordre juridique interne en tant que droit communautaire ;

-les juges nationaux ont l'obligation d'appliquer le droit communautaire[309].

228. Il convient, au regard de l'applicabilité immédiate du droit communautaire, de s'interroger sur ses destinataires. Les règles fiscales communautaires sont-elles invocables par les particuliers devant une juridiction ?

229. Au sens matériel, l'applicabilité directe se réfère au contenu de la norme communautaire. Il convient de rappeler que cette théorie de l'applicabilité directe, dont les origines remontent à un arrêt de la Cour suprême des États-Unis de 1829[310] et à un avis de la Cour permanente de justice internationale (CPJI), compétence des tribunaux de Dantzig, de 1928[311], a été forgée à une époque où dominaient les traités « contrats » relatifs à la paix ou aux frontières, dont la vocation était uniquement de régir les rapports entre les États parties[312]. Cette perception qui renvoie au concept d'effet direct traduit la propriété de certaines normes communautaires de créer des droits et des obligations au profit des particuliers et que les tribunaux nationaux ont la lourde charge de préserver.

230. En principe, le droit communautaire s'insère automatiquement dans l'ordre interne des Etats membres, et possède une aptitude générale à y compléter directement le patrimoine juridique des particuliers de droits subjectifs et/ou d'obligations, tant dans leurs

---

que ledit traité crée une catégorie d'actes juridiques dénommés "Actes uniformes" qui sont directement applicables et obligatoires dans les États parties, nonobstant toute disposition contraire de droit interne, antérieure ou postérieure; qu'étant donné que les Actes uniformes sont adoptés à l'unanimité des États parties présents et votants et sont directement applicables et obligatoires en République du Bénin, l'on ne saurait soutenir qu'ils entraînent une violation de la souveraineté de l'État signataire qui s'engage, conscient qu'une fois le Traité ratifié, celui-ci a une autorité supérieure à la loi nationale, conformément à l'article 147 de la Constitution ; ». Voir aussi l'article 10 du traité OHADA : « Les actes uniformes sont directement applicables et obligatoires dans les Etats parties, nonobstant toutes dispositions contraires de droit interne, antérieures ou postérieures ».

308 Exception faite de la directive UE, UEMOA et CEMAC. Voir Avis n°001/EP du 30 avril 2001, RJCCJA n° spécial, janvier 2003, pp.74-77.

309 Cour d'Etat du Niger, Arrêt n°99-86/C du 22 juillet 1999, op.cit.

310 Cour Suprême des Etats-Unis, 9 mars 1829, *Foster v. Neilson,* 27 US (2 Pet.) 253 (1829), p. 314.

311 CPJI, *Compétence des tribunaux de Dantzig,* avis du 3 mars 1928 (Série B, n° 15).

312 Voir Saida El BOUDOUHI, « Le juge interne, juge de droit commun du droit international ? État des lieux de l'invocabilité du droit international conventionnel en droit interne », *RFDA* 2014, p.376.

rapports avec d'autres particuliers que dans leurs relations avec l'Etat dont ils relèvent. Concrètement, l'effet direct ou l'applicabilité directe, *« c'est le droit pour toute personne de demander à son juge de lui appliquer traité, règlements, directives ou décisions communautaires. C'est l'obligation pour le juge de faire usage de ces textes, quelle que soit la législation du pays dont il relève*[313]». Cette tâche du juge peut consister en un dialogue des juges comme l'a souligné Laetitia GUILLOUD-COLLIAT à travers la technique du renvoi préjudiciel qui consiste, pour le juge national, à opérer un renvoi vers le juge communautaire aux fins d'interprétation ou d'appréciation de validité.[314]

231. L'effet direct, c'est tout simplement mais rien de moins que la capacité d'être une source de légalité en vigueur dans l'ordre juridique national ou, mieux, à être une source de droit sur le territoire national. Dans le traité UMOA[315], il apparaissait que tous les actes susceptibles d'être pris par l'Union s'adressent aux Etats membres, qui ont l'obligation de les faire respecter sur leur territoire respectif. Les particuliers ne sont donc pas les premiers destinataires des actes pris par les organes de l'Union dans la réalisation de ses objectifs. L'on pourrait admettre qu'un particulier puisse saisir une juridiction pour revendiquer le bénéfice d'un acte pris par un organe de l'Union si, après le délai fixé pour son entrée en vigueur, l'Etat s'est montré particulièrement défaillant.

232. Par contre, le principe a été posé par les traités UEMOA et UE de façon claire pour certains actes, notamment le règlement[316]. Toutefois, il a été affirmé par la CJCE dans l'arrêt *Van Gend et Loos* du 05 février 1963. La Cour affirme : *«L'applicabilité directe signifie que les règles du droit communautaire doivent déployer la plénitude de leurs effets d'une manière uniforme dans tous les Etats membres à partir de leur entrée en vigueur et pendant toute la durée de leur validité ; qu'ainsi ces dispositions sont une source immédiate de droits et obligations pour tous ceux qu'elles concernent, qu'il s'agisse des*

---

313 (R.) LECOURT, *L'Europe des juges,* Bruylant, Bruxelles, 1976, p.248.

314 Laetitia GUILLOUD-COLLIAT, « Le dialogue des juges dans l'Union Européenne » *in Mélanges en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* Paris, LGDJ, 2015, pp.165-180.

315 Il faut dire que l'Union monétaire ayant précédé l'Union économique, il existait deux traités pour chaque Union avant que les Etats membres ne fassent la fusion des deux instruments en 2003.

316 Article 43 UEMOA et article 288 TFUE.

Etats membres ou des particuliers qui sont parties à des rapports juridiques relevant du droit communautaire ».

233. Cette jurisprudence a été consolidée par l'arrêt *International Handelsgesellschaft* à travers lequel la CJCE déclare explicitement que la validité des actes pris par les institutions *« ne saurait être appréciée qu'en fonction du droit communautaire ; que le droit né du traité issu d'une source autonome, ne pourrait en raison de sa nature se voir judiciairement opposer des règles de droit national quelles qu'elles soient, sans perdre son caractère communautaire et sans que soit mise en cause la base de la Communauté elle-même*[317]»

234. Le juge de l'UEMOA emprunte le même raisonnement que son homologue européen mais va plus loin en affirmant que le droit de l'UEMOA prime sur toutes les *« normes nationales administratives, législatives, juridictionnelles et même constitutionnelles*[318]».

235. Les personnes privées peuvent donc devenir titulaires de droits individuels même si elles ne sont pas expressément désignées comme destinataires d'une disposition communautaire. Le fait de désigner *« les Etats comme sujets de l'obligation de s'abstenir n'implique pas que leurs ressortissants ne puissent pas en être bénéficiaires ».*

236. Contrairement aux traités internationaux classiques, les traités communautaires confèrent aux particuliers des droits que les juridictions nationales doivent sauvegarder, non seulement lorsque les dispositions en cause les visent comme sujet de droits, mais encore lorsqu'elles imposent aux Etats membres une obligation bien définie.

237. La Cour, dans le cas d'espèce, ne donne pas à l'effet direct du droit communautaire un autre fondement que la volonté des auteurs du Traité : au contraire, elle considère que, compte tenu de la nature spécifique du Traité communautaire, la volonté des Etats fondateurs est présumée, une fois pour toutes et pour tout le champ d'application de ces traités[319]. Point n'est besoin alors d'établir cette volonté au cas par cas, qui ne constitue plus en pratique une condition de l'effet direct. C'est donc la finalité d'intégration qui postule l'applicabilité directe de principe.

---

[317] Voir (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte fédératif constitutionnel », op. cit, p. 91.

[318] Avis n°001du 18 mars 2003 relatif à la création d'une Cour des comptes au Mali.

[319] Avis n°001/2003 du 18 mars 2003 rendu par la Cour de Justice de l'UEMOA, op.cit.

En conclusion, dans le droit UEMOA, le fondement de l'applicabilité directe des normes communautaires UEMOA se trouve, en premier lieu, dans les dispositions de l'article 4 du traité. En se fixant comme objectif la construction d'un environnement juridique « rationalisé et harmonisé[320]» et surtout en décidant de *« créer entre les Etats membres un marché commun basé sur la libre circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux et le droit d'établissement des personnes exerçant une activité indépendante ou salariée, ainsi que sur un tarif extérieur commun et une politique commerciale commune*[321]», les Etats ont entendu reconnaître le principe de l'applicabilité directe puisque, selon R. KOVAR, « *la logique inhérente au marché commun destine ses règles à s'adresser directement aux particuliers*[322]».

[320] Article 4 a) du traité révisé de l'UEMOA.*www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[321] Article 4 c) du traité révisé de l'UEMOA.*www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[322] (R.) KOVAR, « Les rapports entre le droit communautaire et les droits nationaux », *in trente ans de droit communautaire,* Bruxelles, Commission Européenne, 181, p.147.

CHAPITRE II.
LES FONDEMENTS ECONOMIQUES DU PARTAGE DES COMPETENCES FISCALES ENTRE L'UNION ET LES ETATS

238. La faible croissance économique des Etats membres de l'UEMOA peut s'expliquer par trois facteurs essentiels : le poids de la masse salariale sur le niveau des recettes fiscales[323], le faible niveau de mobilisation des ressources fiscales et le niveau des contributions des populations. S'étant engagée dans un processus d'intégration dont l'une des conséquences est la substitution des recettes fiscales internes au manque à gagner induit par le désarmement tarifaire, l'Union a perçu donc la nécessité de mettre en place une union économique. Cette union économique vient renforcer l'union monétaire qui, comme nous l'avons rappelé, fonctionne parfaitement, du moins pour le moment. Le souci qui anime l'Union est, comme il ressort du préambule que : *« ...Reconnaissant l'interdépendance de leurs politiques économiques et la nécessité d'assurer leur convergence…».*

239. Cette convergence des politiques fiscales est cependant, confrontée au phénomène de la mondialisation, facteur de déperdition fiscale, dont les contours ne sont pas toujours maîtrisés. Pour faire face à cette perte de recettes fiscales, les Etats membres ont prévu des mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (**Section 1**) et l'élimination des pratiques discriminatoires qui peuvent fausser la concurrence **(Section 2).**

[323] Pour la période comprise entre 1985 et 1994, la moyenne du ratio de la masse salariale sur les recettes fiscales était d'environ 66%. Pour plus de détails, voir (G.) NOUPOYO, *Les banques centrales africaines et la conduite de la politique budgétaire nationale : les exemples de la BCEAO et de la BEAC (aspects juridiques et financiers),* Thèse, Université Bordeaux IV, 2004, p.219 et (L.) DOE., « De la réforme de la fonction publique dans les pays de l'UMOA », *RISS,* 1998, n°155, p.140.

SECTION I.

LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'EVASION FISCALES INTERNATIONALES

240. Comme le rappelle le Professeur BOUVIER dans un des éditoriaux de la revue française de finances publiques, *« si l'espace économique transcende les frontières, l'espace fiscal demeure encore quant à lui largement enfermé au sein des espaces politiques, il est morcelé à l'image de la mosaïque que continuent de dessiner des Etats soucieux de ne pas voir leur souveraineté remise en cause. Par ailleurs, l'on assiste (...) au développement sans précédent d'entreprises transnationales ou tout simplement à l'implantation à l'étranger d'entreprises moyennes ou grandes, voire même de particuliers. (...). L'on peut constater partout une recherche de l'optimisation fiscale inverse à celle recherchée par les Etats, et la montée en puissance de dispositifs fiscaux de plus en plus compliqués, voire agressifs ».*[324]

241. Pour caricaturer l'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscale, DE LA MARDIERE écrivait : *« Le malheur, au plan international, réside dans le fait qu'il n'existe pas seulement des contribuables tricheurs, mais aussi des Etats tricheurs ».* Ce sont les *paradis fiscaux* ou, de façon plus diplomatique, les *Etats à régime fiscal privilégié* qui, pour attirer les capitaux, mettent en place des législations favorisant des montages fiscaux en offrant des régimes avantageux ou parfois, sans impôt.

En Afrique, les Etats ont bien pris conscience du phénomène au point que des initiatives sont développées pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationales[325]**.**

242. Très récemment, les mesures prises par des organismes comme le G20 et l'OCDE[326] témoignent de l'importance accordée à l'évasion fiscale. La fraude et l'évasion

---

[324] Michel BOUVIER, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? », *RFFP,* 2010-110, Editorial.

[325] On peut noter l'existence de cadres de concertations comme l'Africa Tax Administration Forum (ATAF) dont le siège est à Johannesburg, le Forum des Administrations Fiscales Africaines (FAFA). Cette structure a son répondant en Afrique de l'Ouest au niveau CEDEAO appelé FAFOA ou WATAF (West African Tax Adminsitration forum) en anglais.

[326] D'après un rapport d'OXFAM, le manque à gagner fiscal dans les pays en développement (montant de l'impôt non perçu dû par les entreprises) est estimé à 104 milliards de dollars par an (en intégrant les transferts vers et depuis les paradis fiscaux). Les gouvernements de ces pays doivent également faire une croix sur environ 138 milliards de dollars chaque année du fait des exonérations légales accordées sur l'impôt des sociétés8. Combinés, ces montants atteignent le double des 120 milliards de dollars9 nécessaires pour atteindre les Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD) sur la pauvreté,

sont des phénomènes qui entraînent des déperditions de recettes fiscales pour les budgets des Etats. La fraude et l'évasion fiscales ont atteint une dimension mondiale actuellement.

243. Les implications financières nécessitent que l'on jette un regard sur les moyens de lutte contre le phénomène de fraude et d'évasion (**§1**). Par ailleurs, les difficultés inhérentes à l'harmonisation des systèmes fiscaux ont conduit les Etats à se tourner vers des solutions plus classiques et moins ambitieuses comme la recherche du renseignement[327] à travers la coopération internationale en matière fiscale (**§2**).

§ 1. LA NECESSITE DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'EVASION FISCALES

244. La mondialisation des activités des entreprises et des personnes privées a lancé un vaste chantier de réformes de la fiscalité. Les principes de territorialité et de rattachement de l'impôt à la personne ne sont plus forcément admis. Les dispositions fiscales nationales élaborées en tenant compte exclusivement ou essentiellement de la situation d'un pays peuvent donner lieu à un traitement fiscal incohérent lorsqu'elles sont appliquées dans un contexte transfrontalier.

245. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est d'autant plus importante qu'elle permet une optimisation des recettes fiscales et l'établissement de la justice sociale. Il convient, pour ce faire, d'analyser en premier lieu les dimensions de ce phénomène (**A**) et l'importance du phénomène de ses implications socio-économiques dans un second temps (**B**).

A. **Les dimensions de la fraude et de l'évasion fiscales**

246. Traditionnellement, l'existence des frontières est un facteur favorable à l'Administration, dans ses rapports avec les contribuables, pour le contrôle fiscal. On le sait, le droit de percevoir l'impôt est un attribut essentiel de la souveraineté nationale, mais ce droit s'arrête aux frontières de l'Etat. Il n'est donc pas admis qu'un auditeur du fisc étende son contrôle hors du territoire national. Cette situation peut être exploitée par les contribuables dont le souci est de payer le moins d'impôts possible. Ainsi certains

---

l'éducation et la santé. Document d'information d'OXFAM : *PETITS ARRANGEMENTS ENTRE AMIS Pourquoi la réforme fiscale internationale n'inquiète pas encore les entreprises championnes de l'évasion fiscale*, 02 mai 2014. *Disponible sur http//.www.oxfam.org.*

[327] B. CASTAGNEDE, « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *RFFP,* n° 110 : L'évasion fiscale internationale, avril 2010, p.3.

contribuables n'hésitent pas à recourir à des méthodes peu recommandables pour échapper à l'impôt ou pour diminuer la charge fiscale qui doit peser sur eux : c'est cela la fraude et l'évasion fiscales. Pratiques qualifiées d'*antifiscalisme*[328] selon les dires d'Erik NEVEU, elles consistent pour le contribuable à faire échapper tout ou partie de son patrimoine à l'impôt.

247. De plus en plus, les frontières étatiques apparaissent comme facteur un limitatif du contrôle et des sanctions de la lutte contre la fraude fiscale entreprise dans le cadre de la coopération internationale. Le défi est assez énorme pour les Etats en ce que la fraude présente de multiples facettes *: elle concerne à la fois des personnes physique, dont les activités sont, pour l'essentiel, légales, de grandes entreprises qui abusent des mécanismes d'optimisation fiscale, et des réseaux criminels ; elle s'épanouit dans des pays où le secret bancaire est bien gardé, les dispositifs anti blanchiments se font discrets , la supervision bancaire légère, la coopération judiciaire absente, les structures commerciales opaques ».*[329]

248. Il n'est pas aisé de définir ces deux notions[330] dans la mesure où la frontière entre les deux est très infine, mais toujours est-il qu'elles sont source de déperdition fiscale pour le budget de l'Etat.

249. Pour ce qui est de la fraude fiscale, elle occupe une place importante parmi les différentes formes de résistance à l'impôt sur un double point de vue : il s'agit non seulement d'un acte purement individuel, mais aussi dont le but est de se soustraire à

---

[328] (E.) NEVEU et (L.) CADIET, *Regards sur la fraude fiscale,* Economica, Paris, 1986, p.97. Voir aussi J.R. PELLAS, « Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale », *RFFP*, n°127-2014, pp.122 et svtes. Voir également B. CASTAGNEDE, « La lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne *», RFFP,* n°110-2010, p.5 et svtes. Egalement Aaron Logmo MBELEK, « Fiscalité et développement : la problématique du rendement », *Revue EJDA*, n°93-2012, p.11.

[329] Guillaume BAZIN, « Les administrations fiscales et l'impôt : une efficacité en question », *Pouvoirs,* 151-2014, pp.72-73.

[330] Selon la Commission de l'UE : « La fraude fiscale est une forme de contournement délibéré de l'impôt, qui est généralement punie pénalement. Elle englobe les situations dans lesquelles de fausses déclarations sont effectuées ou de faux documents sont produits de manière intentionnelle. L'évasion fiscale désigne généralement des mécanismes illicites par lesquels l'assujettissement à l'impôt est caché ou ignoré, c'est-à-dire que le contribuable paie moins d'impôts que ce qu'il est légalement tenu de payer, en dissimulant des revenus ou des informations aux autorités fiscales »in contribution au Conseil européen du 22 mai 2013, p.1.

l'impôt, c'est-à-dire un refus délibéré de s'acquitter de ses impôts.[331] Techniquement, la fraude fiscale internationale peut se définir comme tout procédé visant à échapper à l'impôt, dans un pays où la pression fiscale est jugée trop importante, en transférant irrégulièrement des revenus dont l'imposition revient à ce pays dans un autre pays où l'impôt sera moins élevé ou nul[332].

250. De cette définition, il ressort deux éléments qui justifient que la fraude est une infraction à la loi fiscale : il s'agit de l'élément matériel et de l'élément moral. L'élément matériel réside dans la transgression de la loi fiscale, tandis que celui moral s'attache à l'intention, à la volonté de soustraire tout ou partie de son patrimoine à l'impôt.[333] Il en découle donc que si les deux éléments ne sont pas réunis dans une situation, on ne peut parler de fraude fiscale. Par exemple, une illégalité commise involontairement et sans intention d'en tirer profit, dans la seule intention de payer moins d'impôt en choisissant, parmi les possibilités offertes par la loi, la voie la moins onéreuse, n'est pas constitutive de fraude[334]. C'est souvent le cas lorsqu'on parle d'optimisation fiscale qui peut être légale. Toutefois, il convient de dépasser ces frontières, pour ne prendre en considération que l'intention du contribuable qui peut être cachée et dont la portée peut consister à dissimuler des opérations.[335]

---

[331] En France, elle est l'œuvre de l'article 1741 du CGI qui la définit, *comme étant comme la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt par la méconnaissance des obligations fiscales applicables.*Voir également M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie générale de l'impôt,* Paris, LGDJ, 12è éd.2014,p.179 et svts. Lire également, Jérôme CAPDEVILLE LASSERRE, « Le délit de fraude fiscale » *in Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte,* Paris, Lextenso, 2015, pp.171-192.

[332] Jean GLANGLAUDE, « Les deux feux follets des moyens de lutte contre la fraude fiscale internationale et le blanchiment de son produit », *in le blanchiement des projets illicites,* Presses universitaires de Strasbourg, 2000, p.146. Cette optimisation fiscale peut se traduire par plusieurs procédés : taux réduit de l'impôt, modalités de détermination de la base imposable, exonération de certains revenus normalement imposables.

[333] Jérôme CAPDEVILLE LASSERRE, « Le délit de fraude fiscale » *in Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte,* op.cit.p.172 et svtes.

[334] (S.)DEMBELE et (F.M.) SAWADOGO, *Précis de droit fiscal burkinabè,* Collection précis de droit burkinabè, Ouagadougou, 2004, p.94. Ces situations peuvent être qualifiées souvent « d'habileté fiscale ». Pour des détails sur cette notion, voir (C.) ROBBEZ MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, Paris, 1990, p.40.

[335] Jean-Raphaël PELLAPS, « Les nouveaux outils de la lutte contre la fraude fiscale », *RFFP,* n°127, 2014, pp.121-149.

251. En Afrique de l'Ouest, et précisément dans l'espace UEMOA, les causes de la fraude fiscale sont au premier chef, liées au système fiscal lui-même. Les Etats membres de l'UEMOA ont tous, un système fiscal assez complexe qui offre des possibilités aux contribuables de pouvoir contourner la loi. Ainsi, un système fiscal déclaratif, dans un environnement socio-économique où le fisc est considéré comme un spoliateur, peut susciter la tentation de dissimuler ces revenus.

252. En effet, le système fiscal déclaratif est celui dans lequel, l'administration fiscale fait confiance au contribuable qui déclare lui-même, liquide et paie son impôt. Toutefois, l'administration se réserve le droit de faire un contrôle *a posteriori* avec le droit de rectification des impositions déclarées, assorties de sanctions. Dans un tel système, la confiance que l'administration accorde au contribuable peut être une source de déperdition fiscale tant la tentative de frauder est grande et les moyens de l'administration très limités[336].

253. On peut noter aussi que les contrôles fiscaux sont limités et insuffisants de sorte que beaucoup de contribuables existent, exercent leurs activités, mais arrivent à échapper à l'impôt. Pour des administrations fiscales avec des moyens dérisoires tant en qualité qu'en quantité, il est difficile d'opérer des contrôles efficaces. En plus, les limitations des contrôles procèdent de la volonté de l'administration de ne pas irriter les contribuables qui s'estimeront harcelés par la multiplicité des contrôles assimilables à *« une inquisition fiscale*[337]».

254. Pour J.C MARTINEZ, *« il paraît difficile de légitimer la fraude en faisant le droit de résistance à l'oppression fiscale*[338]*».* Ainsi, il faut savoir que le niveau de prélèvement tel qu'il est ressenti par le contribuable est souvent source de fraude. Dès lors que le contribuable ressent le poids de l'impôt comme un fardeau trop lourd, il aura

---

[336] A titre d'exemple, la flambée du prix de l'or consécutivement à la crise financière mondiale a procuré des recettes au Burkina Faso mais aucune structure de l'Etat ne maîtrise le circuit de production de l'or. Pour le moment s'en tient aux déclarations des sociétés minières. Au Niger, depuis 40 ans que la société AREVA exploite l'uranium qui constitue 70% des exportations du pays, cela ne représente que 5% du budget national.

[337] (P.) BELTRAME cité par (S.) DEMBELE et (F.M.) SAWADOGO, *Précis de droit fiscal burkinabè*, op.cit., p.95.

[338] (J.Cl.)MARTINEZ *in (P.) BELTRAME, La fiscalité en France,* Hachette supérieur, Coll. «les fondamentaux », 9è éd., Paris, 2003, p.187.

tendance à minimiser la charge fiscale qui pèse sur lui par divers moyens qui s'offrent à lui.

255. D'autres causes peuvent expliquer la fraude notamment l'environnement économique dominé par le secteur informel non structuré difficile à cerner[339]. C'est un secteur qui occupe environ 70% de l'activité économique dans les Etats membres de l'UEMOA[340]**.** La non maîtrise de ce secteur est telle que beaucoup de contribuables y évoluent, supportent une charge fiscale largement plus légère que ce qu'ils doivent payer, sans pouvoir être appréhendés par l'administration fiscale.

256. Un autre facteur réside dans l'incivisme fiscal grandissant qui gagnent les sociétés africaines. En dépit de l'obligation constitutionnelle pour chacun de contribuer selon ses facultés, les contribuables dans la réalité semblent opposer une résistance à l'impôt[341]. L'incivisme se manifeste sous plusieurs formes qui vont du refus total de payer au refus face aux injonctions de l'administration, or l'incivisme des uns conduit à transférer les charges fiscales sur une autre partie des contribuables. On peut noter aussi le phénomène de la corruption qui consiste pour les contribuables à proposer aux agents des avantages divers contre une sous-imposition ou même une non-imposition parfois.[342]

257. Cependant, l'ancrage de l'incivisme fiscal peut trouver ses origines dans des facteurs socio-historiques en lien avec l'histoire de la colonisation. Si comme l'affirme B. CASTAGNEDE, *la fiscalité peut être considérée comme l'expression d'un rapport de force et de pouvoir*[343], le colon s'en est vraiment servi comme outil de domination au point que la relation de pouvoir qui se noue aujourd'hui entre l'administration fiscale moderne

---

[339] Il s'agit ici non pas des activités occultes mais du secteur non structuré dont la maîtrise est difficile à cerner.

[340] Rapport d'étude sur le secteur informel de l'UEMOA, *Le secteur informel dans les principales agglomérations de sept Etats membres : performances, insertions et perspectives*, réalisée en 2001 et 2003 avec la collaboration de AFRISAT.

[341] Aux termes de l'article 17 de la constitution burkinabè du 02 juin 1991 : « Le devoir de s'acquitter de ses obligations fiscales conformément à la loi s'impose à chacun ».

[342] Lire Marcellin DJEUWO, « La corruption dans le management des ressources humaines de l'administration dounière », *Afrique contemporaine* n°230, 2009, pp.55-67. Voir aussi Gaël RABALLAND et Thomas CANTENS, « Réforme des douanes et développement en Afrique subsaharienne », *Afriques contemporaine* n°230, 2009, pp.19-31.

[343] Bernard CASTAGNEDE, *La politique fiscale,* PUF, Paris, 2008, p.103.

puise sa légitimité dans les concepts juridiques occidentaux face à des assujettis qui ont d'autres repères.

258. De ce fait, l'impôt est donc perçu comme un transfert anonyme, en sens unique sans contrepartie, de sorte que les comportements antifiscaux dans les pays en développement doivent être compris comme une révolte face à une autorité perçue comme ne rendant pas compte de ce qu'elle perçoit.[344] A titre d'exemple, la contribution qui a le plus laissé des stigmates dans la conscience des populations africaines demeure *l'impôt de capitation*[345] dont les arriérés de versement pouvaient donner lieu parfois, à la contrainte par corps ou à des actes d'humiliation. Dans le cas particulier du Burkina Faso, il est arrivé que des contribuables traversent la frontière pour se réfugier dans la forêt ivoirienne, souvent dans des zones inaccessibles, juste pour échapper à l'impôt. C'est ce qui explique les phénomènes de contournement qui continuent en Afrique, de prospérer face à l'institution étatique perçue comme une chose étrangère : l'incarnation du colon.

259. En ce qui concerne l'évasion fiscale internationale, il faut reconnaître qu'elle n'est pas une violation directe de la loi dans le même sens que la fraude, mais, plutôt, une utilisation par le contribuable des possibilités offertes par la loi, le silence de la loi, son imprécision ou ses lacunes pour minimiser sa charge fiscale. Dans le cas de l'évasion, le contribuable respecte la loi, mais arrive à minimiser son impôt parce qu'il connaît la loi.

Le contexte d'intégration de l'Afrique de l'Ouest offre un terrain assez propice à cette situation en raison des nombreux shémas de libéralisation en raison de la prolifération des organisations d'intégration. Dans un tel contexte, plusieurs règles de source différentes étant censées régir une même situation, les entreprises assez averties peuvent exploiter ces aubaines pour échapper à des obligations fiscales. C'est le cas de la concurrence entre le droit OHADA et le droit UEMOA sur le droit des affaires notamment en ce qui concerne la tenue de la comptabilité des entreprises dont on recèle des différences de traitement comptable de certaines charges. Or, cette différence de traitement a nécessairement des

---

[344] A.L.MBELEK, « Fiscalité et développement : la problématique du rendement », op.cit., p.11.

[345] Cette contribution héritée de l'époque coloniale a été supprimé au Burkina Faso en 1984 quand la révolution est intervenue le 4 août 1983.

conséquences fiscales différentes selon qu'une charge est totalement ou partiellement acceptée en déduction.[346]

En Amérique du Nord et plus précisément au Canada où il est répandu, un autre type de *comportement antifiscal* est connu sous l'expression « *planification fiscale agressive* » pour désigner un autre type de phénomène tendant à éviter l'impôt.

260. Elle est alors perçue comme une opération d'évitement de fiscal consistant à réduire le taux effectif d'imposition d'un revenu particulier à un revenu inférieur à celui voulu par la politique fiscale, et ce, sans contrevenir à une disposition particulière de la loi. Cette planification fiscale serait un stratagème procurant une réduction d'impôt qui n'est pas clairement sanctionnée par la loi ou par les politiques fiscales sous-jacentes. Elles ne visent, en général un but, que celui de faire des économies d'impôts.[347] Quoiqu'il en soit, tout comme l'évasion, l'évitement fiscal aboutit à réduire le montant de la contribution normalement due à l'Etat.

261. Le phénomène de l'évasion fiscale tout comme celui de la fraude s'explique par plusieurs facteurs, notamment: le développement des échanges, la mobilité des personnes, la multiplication des sociétés multinationales, la déréglementation des marchés, mais, aussi et surtout, l'existence et le développement de pays à régime fiscal privilégié ou paradis fiscaux[348]. Pour J. GLANGLAUDE, *« Ces derniers remettent en cause la souveraineté financière et juridiques des Etats. Ils procèdent en fait, à une commercialisation de leur « propre souveraineté », plutôt que d'être des lieux où ne s'exerce plus aucune souveraineté*[349]».

262. En Afrique de l'Ouest, actuellement en dehors de la Gambie, où l'activité économique est essentiellement basée sur la contrebande, et l'octroi de nombreux régimes fiscaux avantageux spécifiques, aucun pays ne peut être rangé dans les pays à régime

---

346 Cette différence de traitement comptable découle des référentiels comptables SYSCOA et SYSCOHADA actuellement en vigueur. Nous y reviendrons beaucoup plus en détails plus tard.

347 Pour plus de détails sur le phénomène de l'évitement fiscal, lire Agathe SIMARDE, « La lutte contre les planifications fiscales agressives », *RFFP,* n°127-2014, pp.109-119.

348 Même si certains pays passent pour être critiqués par les avantages fiscaux accordés à travers des régimes dérogatoires, aucun pays de l'Afrique de l'Ouest ne peut être taxé de paradis fiscal ou pays à régime fiscal privilégié.

349 Jean GLANGLAUDE, « Les deux feux follets des moyens de lutte contre la fraude fiscale internationale et le blanchiment de son produit », op.cit., p.146.

fiscaux privilégié, parce que le régime de droit commun est en adéquation avec les standards internationaux[350], même si les régimes dérogatoires tendent à réduire considérablement le taux d'imposition effectif.

263. Il existe plusieurs procédés de fraude utilisés surtout par les grands groupes pour échapper ne serait-ce qu'en partie à l'impôt. Le moyen le plus fréquent c'est le transfert indirect de bénéfice. De prime abord, il s'agit d'échanges qui s'effectuent normalement entre sociétés commerciales mais dont le contenu peut cacher une opération visant à se détourner du paiement de l'impôt. Dans un tel cas, il n'est pas du tout aisé pour l'administration fiscale de déterminer s'il s'agit d'un acte qui relève ou non de la gestion normale de l'entreprise. Ces opérations de transfert peuvent se présenter sous diverses formes :

-les manipulations des prix du produit, soit en majorant les prix d'achat à l'importation, soit en minorant les prix de vente à l'exportation ;

-le versement de redevances excessives ou fictives à des sociétés étrangères pour la concession d'une licence d'exploitation, d'un brevet ou pour une assistance technique parfois sans intérêt ou à un taux minime ;

D'un autre côté, il peut s'agir de l'utilisation abusive du régime d'exonération des produits de participations : ici c'est l'utilisation abusive du régime des sociétés-mères. Il y a aussi le non rapatriement des revenus taxables et leur localisation dans les pays à régime fiscaux privilégiés :

-par le biais de sociétés holding installées dans des pays refuges, tels que l'Ile Maurice, les Iles Seychelles, les Iles caïmans ;

-par l'intermédiaire de société de base ayant pour activité principale de recevoir et gérer les revenus commerciaux et financiers du travail des fondateurs ;

-par le biais des sociétés écrans.

Pour ce qui est des activités informelles, la dimension de la fraude est difficilement quantifiable, même si elle reste minime par rapport aux montants énormes que les grands groupes arrivent à soustraire de l'impôt par des techniques diverses. Mais, on peut

---

[350] Le taux de l'impôt sur les sociétés varie entre 25 et 30%, le taux de la TVA est de 18% selon les exigences de l'UEMOA.

affirmer tout de même que, l'Etat est en partie responsable d'une telle situation puisque, les contribuables assujettis à ce secteur font des opérations d'importation qui sont enregistrées en douanes.

264. En dépit de ce fait, ils échappent aux impositions intérieures par la non maîtrise de leur circuit de commercialisation.[351] Au Burkina, ces dernières années ont vu la prolifération de ce qu'il est convenu d'appeler des « sociétés taxis »,[352] totalement méconnues de l'administration fiscale et spécialisées dans la transmission de faux droits à déduction à travers l'émission de fausses factures dont la conséquence directe est l'augmentation des charges déductibles et, surtout la récupération de la TVA normalement due.[353]

265. Aussi chaque Etat a essayé d'introduire dans son arsenal juridique des moyens pour contrer ce phénomène qui s'illustre comme un frein à la mobilisation des recettes fiscales. Au plan interne, pour ce qui est du Burkina, on peut se référer aux articles 21, 22 et 28 de la loi n°08-2010/AN du 29 janvier 2010 portant création de l'impôt sur les sociétés[354]. La première disposition limite les frais de siège pour les entreprises qui exercent au Burkina Faso, sans y avoir leur siège social, à 10% du bénéfice imposable

---

[351] Au Burkina Faso, il y a un jargon bien connu du milieu des fiscalistes qu'on appelle *protectorat* dont jouissent ces contribuables en raison du fait qu'ils bénéficient des grâces d'agents véreux contre des pots de vin.

[352] Ce sont des entreprises qui ont été créées et enregistrées auprès de l'administration qui dans les faits n'exercent aucune activité mais délivrent des factures fictives pour permettre à d'autres entreprises de récupérer la TVA nette normalement à reverser. Des enquêtes de police ont permis de démanteler le réseau qui fonctionnait grâce à la complicité de certains agents de l'administration fiscale.

[353] Une enquête a pu relever que par exemple pour la seule Direction Régional des Impôts du Centre, 1720 entreprises ont transmis des fausses factures qui ont permis une fraude à la TVA d'un montant de 4.673.687.451FCFA. Dans l'année 2013, on a pu relever pour la Direction des Moyennes Entreprises du Centre 1117 entreprises inactives contre 8441 relevant de la Direction régional du centre. Il faut noter également que les investigations ont décelé pour la même année, 94 entreprises qui ont effectué des opérations d'importation dépassant le seuil d'un milliard mais déclarées à des régimes inférieurs, soit au secteur informel ou au régime simplifié d'imposition. Pour plus de détails, voir Vincent DRABO, *Les investigations des services d'enquête et de brigade comme moyen de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales au Burkina Faso*, Mémoire du cycle supérieur de l'ENAREF, Ouagadougou, 2015, p.9 et svts.

[354] Au Sénégal, il faut voir le code général des impôts en ses articles 17 pour les prix de transfert et 18 pour les mesures anti-abus notamment la limitation à 20% des sommes versées dans une zone à régime fiscal privilégié. Au Bénin ce sont les articles 21 pour la limitation à 20% de la déduction des frais de siège, article 37 pour les bénéfices transférés indirectement à l'étranger, sauf que le code béninois n'emploie pas l'expression « paradis fiscaux » ou « pays à régime fiscal privilégié ».

avant déduction des frais en cause. Cette disposition vise les entités sans personnalité juridique, notamment les succursales. En outre, l'article 22 traite de la limitation de sommes versées dans un régime fiscal privilégié. La déduction de ces sommes est conditionnée par la justification que lesdites sommes ne sont pas exagérées et qu'elles correspondent à des opérations réelles. Elle précise d'ailleurs, les régimes fiscaux privilégiés et les pays non coopératifs[355].

266. Dans le cadre de l'application de cette disposition, la charge de la preuve revient au contribuable qui doit, non seulement démontrer que l'opération n'est pas fictive, mais également que ladite opération n'est ni exagérée, ni excessive. Quant à l'article 28, il concerne la déduction des charges financières dont la limitation est indexée au taux d'intérêt légal pratiqué par la BCEAO. En outre, cette disposition permet de faire face à la technique de la sous-capitalisation en insérant d'autres limitations tenant à ce que le montant à payer n'excède pas le double du capital social, dès lors qu'il s'agit de prêt entre sociétés.

267. L'article 82 de la même loi concerne l'établissement du bénéfice imposable. Il ressort de cette disposition que pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors du Burkina Faso, les bénéfices indirectement transférés par tout moyen seront incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même pour les entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors du Burkina Faso.

---

[355] Voir article 22 alinéa 2 et 3 : « Les personnes sont considérées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun au Burkina Faso, si elles y avaient été domiciliées ou établies.

Sont considérés comme non coopératifs, les Etats et territoires qui ne se conforment pas aux standards internationaux en matière de transparence et d'échange d'informations dans le domaine fiscal, de manière à favoriser l'assistance administrative nécessaire à l'application de la législation fiscale burkinabé. La liste desdits Etats est fixée par décision du Ministre chargé des Finances ».

Pour son application, il appartient à l'administration de prouver l'existence du lien de dépendance et d'apporter la preuve d'un transfert indirect de bénéfices et de procéder à l'évaluation[356].

268. L'article 60 bis nouveau prévoit un délai de reprise de dix ans pour le remboursement indu d'impôt, l'exonération indue, l'imputation frauduleuse d'impôt et l'activité occulte. L'article 64, pour sa part, prévoit que la Direction Générale des Impôts peut échanger des renseignements avec les administrations fiscales des Etats avec lesquels le Burkina Faso a conclu une convention d'assistance réciproque en matière d'assiette, de contrôle et de recouvrement de l'impôt ou une convention bilatérale ou multilatérale d'échange de renseignements à des fins fiscales, exception faite des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel, ou dont la divulgation serait de nature à porter atteinte à la sécurité ou à l'ordre public.

269. Au plan international[357], les Etats ont conclu des conventions bilatérales avec des Etats tiers contenant des possibilités d'échange de renseignements qui sont soit automatiques, soit spontanées, soit sur demande.

270. En dernier lieu, il est important de mentionner le droit de communication qui, pour des besoins de contrôle fiscal, permet à l'administration de demander des renseignements auprès de toute personne[358]. Après avoir exposé les dimensions de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, il semble surtout nécessaire d'accorder une attention à son importance.

B. L'importance de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

271. Le rôle classique de l'impôt est de procurer des ressources en vue de financer les dépenses publiques. Il n'y a pas de doute que tout acte constitutif de fraude ou d'évasion, permettant d'échapper à l'impôt, entraîne un manque à gagner en termes de rentrées

---

[356] Pour l'évaluation, il convient de voir les articles 4 et 20 de la loi n°004-2010/AN du 28 janvier 2010 portant institution d'un livre de procédures fiscales au Burkina Faso.

[357] Il faut noter que certains pays membres de l'UEMOA ont adhéré au Forum Mondial de l'OCDE pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Sénégal, Niger. Au plan africain, il existe aussi des cadres de rencontre comme le CREDAF, l'ATAF spécifiquement pour l'Afrique de l'Ouest, au cours desquels les Etats membres échangent des stratégies pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

[358] Le droit de communication est régi par les articles 31 à 44 du livre de procédures fiscales. Il peut toutefois être fait échec à ce droit pour les dossiers classés secret défense et les dossiers médicaux.

financières pour l'Etat. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est importante non seulement pour la protection des budgets nationaux, à cause des pertes de recettes, mais aussi pour la confiance dans l'équité fiscale et l'efficacité des systèmes fiscaux.

272. Le FMI n'est pas moins intéressé par cette question, puisqu'il a récemment pris fait et cause pour l'efficacité des politiques fiscales distributives, afin de réduire ou de contrebalancer les inégalités croissantes, notamment dans les pays où l'impôt représente une part plus importante du Produit Intérieur Brut (PIB)[359]. Cette prise de conscience qui résulte à la fois des milieux politique et universitaire vient du fait qu'il existe désormais une conviction que ces énormes quantités de flux financiers illicites représentent une entrave majeure aux efforts mondiaux visant à mobiliser des financements pour aider les pays en développement à lutter contre la faim, les maladies endémiques, et à relever d'autres défis en matière de développement.[360]

273. D'un point de vue strictement budgétaire, dans certains pays en développement ou en transition, l'ampleur de la fraude est telle qu'elle met en péril les finances publiques[361]. En effet, la fraude et l'évasion fiscales limitent la capacité des Etats à mobiliser de façon optimale les ressources, de même qu'elles sont un frein à la mise en œuvre de politiques économiques. Selon les estimations de l'Union européenne, plusieurs dizaines de milliards d'euros se trouvent dans des territoires offshore, souvent sans être déclarés ni imposés, ce qui réduit les recettes fiscales nationales.

274. Des mesures fermes en vue de réduire au minimum la fraude et l'évasion fiscales permettraient de générer des milliards d'euros de recettes supplémentaires pour les budgets publics dans toute l'Europe[362]. Dans un rapport récent, la Commission Economique des Nations Unies pour l'Afrique (ONUCEA) a récemment estimé qu'environ 50 milliards USD sont exportés illégalement du continent africain chaque année du fait de

---

[359] FMI(2014),« Fiscal policy and Income Inequality »,FMI, *http//imf.org/externa/np/pp/eng/2014/012314.*
(J.D.) OSTRI, (A.) BERG et (C.G.) TSANGARIDES, "Redistribution, Inequality and Growth", FMI, *http//imf.org/external/pubs/ft/sdn/2014/sdn1402.pdf.*

[360] Léonce NDIKUMANA, « Fuite des capitaux et paradis fiscaux : impact sur l'investissement et la croissance en Afrique », *Revue d'économie du développement,* 2014-2, p.117.

[361] (F.) ADAM, (O.) FERRAND et (R.) RIOUX, *Finances publiques,* 3è édition, Dalloz, 2010, p.577.

[362] Commission européenne, Lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, contribution de la Commission au Conseil européen du 22 mai 2013.

la fraude fiscale, de facturations incorrectes : surfacturation de produits importés et sous-facturation de produits exportés[363].

En Afrique de l'Ouest la situation est plus qu'alarmante puisque, selon un rapport de *Open Society Initiatve for West Africa (OSIWA),* l'ampleur de la fraude fiscale est telle qu'elle surpasse largement l'aide publique au développement. En effet, le rapport établi par l'ONG fait ressortir qu'entre évasion fiscale et minoration des revenus déclarés afin de payer le moins d'impôts possible, les multinationales ont fait sortir illégalement 210 milliards de dollars de la CEDEAO de 2002 à 2011. Le rapport souligne également que la fraude des multinationales, qui a augmenté en moyenne de 23% par an sur cette décennie, se montait à 18 milliards de dollars en 2011 dans la CEDEAO, soit un tiers de plus que l'aide au développement, évaluée à 12 milliards de dollars cette même année fin 2013.[364]

275. Aussi L. NDIKUMANA pense-t-il que toute étude relative au problème de la fuite des capitaux doit surtout tenir compte des paradis fiscaux en ce que *« La fuite des capitaux en provenance des pays africains est favorisée par la multiplication des juridictions pratiquant le secret bancaire, refuges ou paradis fiscaux qui permettent de transférer ou de dissimuler des capitaux illicites. Il peut s'agir des revenus issus du détournement des ressources naturelles, de l'évasion fiscale, de la corruption, des prix de transfert et de la contrebande pure et simple en dehors des pays africains »*[365].

276. Certains observateurs lient la fraude aux redressements fiscaux opérés au cours d'une période donnée, mais ce chiffrage n'est pas pertinent, puisque seule une partie est détectée, dans la mesure où le montant des redressements est fonction des méthodes et des priorités du contrôle fiscal opéré. Il est difficile d'évaluer quantitativement l'ampleur de la fraude et de l'évasion[366], tant leurs manifestations sont multiples et diverses[367].

---

[363] Voir Guide pratique sur l'échange de renseignements à des fins fiscales à l'attention des pays en voie de développement, ATAF 2013, p.2.

[364] Rapport OSIWA 2014 publié par l'AFP et relayé par Libération du 14 juilet 2015.Il faut noter que OSIWA est une ONG qui promeut la bonne gouvernance et la transparence en Afrique de l'Ouest.

[365] Léonce NDIKUMANA, « Fuite des capitaux et paradis fiscaux : impact sur l'investissement et la croissance en Afrique », op. cit., p.115.

[366] On estime aujourd'hui à deux tiers du montant total des flux financiers illicites, la part provenant de la fraude et de l'évasion fiscales internationales. Pour plus de détails, voir le rapport de la 19è réunion du FPA tenue à Cotonou au Bénin le 3 décembre 2012 dont le thème concernait la lutte contre la fraude, p.1.

Aujourd'hui, avec le développement des transactions électroniques, par exemple, les risques liés à des opérations occultes sont très élevés. Car, comme l'a fait ressortir David MASCLET dans son rapport : *« Le succès des sites ebay ou AmazoneMarketPlace, où des millions d'internautes procèdent à des transactions marchandes, constitue un défi aux principes économiques. En effet, l'anonymat permis par Internet et la facilité d'entrer et de sortir de ces places de marché ne sont pas des facteurs a priori favorables aux échanges marchands*[368]».

277. Le constat amer que l'on fait est que la fraude, au même titre que l'évasion, existe et a pour conséquence principale une déperdition de recettes budgétaires. Mais pour l'évaluation de son montant, les pouvoirs publics éprouvent d'énormes difficultés. Au Burkina Faso, par exemple, des tentatives ont eu lieu depuis longtemps, notamment[369]:

-le plan d'action de lutte contre la fraude douanière élaboré par le gouvernement le 25 mai 1981;

-les conclusions des travaux de la Commission interministérielle mise en place par le Premier ministre en 1992 ;

-la lettre n°218-PF du 10 mai 1993 du Président du Faso demandant d'initier un programme de lutte contre la fraude ;

-la lettre n°469-MFP-SG-DGI-DIC du 23 juin 1993 instituant un programme de lutte contre la fraude fiscale ;

-la création de la Coordination Nationale de Lutte contre la Fraude (CNLF) par Décret n°94-47/PRES/MFPL (JO N°08 1994) ;

-la création de la brigade mixte de contrôle douanes-impôts.

278. Tous ces innombrables mécanismes qui existent et sont fonctionnels, en plus des brigades de recherches et d'enquêtes ainsi que des brigades de vérification de l'administration fiscale, témoignent de l'incertitude qui entoure l'ampleur du phénomène

---

[367] (F.) Adam, *Finances Publiques,* op.cit., p.578.

[368] (D.) MASCLET, (Cl.) MONTMARQUETTE et (N.) VIENNOT-BRIOT, *Comment réduire la fraude fiscale ? Une expérience sur le signalement,* Centre Interuniversitaire de Recherche en Analyse des Organisations (CIRANO), Rapport de projet, janvier 2013, p.8.

[369] Des tentatives existent dans les autres pays comme la Cour de répression de l'enrichissement illicite au Sénégal, l'ONG stop ! la fraude fiscale et la contrefaçon sans frontières en Côte d'Ivoire. Voir Seneweb, « Macky SALL érige une nouvelle arme: L'Office national de lutte contre la fraude et la corruption », Consulté le jeudi 30 avril, 2013 11:32, disponible sur http://www.seneweb.com/news/Politique.

de la fraude et de l'évasion fiscales. M. BOUVIER n'affirmait-il à ce propos que : *« Cette carence démontre à quel point le phénomène a conservé son caractère clandestin et occulte et à quel point les administrations fiscales se sentent mal armées pour la quantifier correctement*[370]».

279. Au-delà de sa fonction financière, il est reconnu que l'impôt est un outil de politique économique comme sociale. Ainsi, on peut affirmer que la fraude et l'évasion fiscales nuisent aussi à l'équité et à la justice fiscale, voire à la justice sociale en général. Or, l'équité est une condition *sine qua non* de légitimation des réformes économiques aux yeux du corps social[371]**.**

280. A ce niveau, on se trouve absolument dans la portée du principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt, qui joue à la fois une fonction politique et sociale. Dans un premier temps, ce principe est entendu comme l'égalité des citoyens devant l'impôt. A ce titre, l'idée qui le sous-tend est la répartition plus juste et équitable des charges fiscales. Le législateur est donc, dans ce cas, autorisé à instaurer des règles discriminatoires pour établir la justice fiscale. En ce sens, la DDHC de 1789 en son article 13 dispose que *« la contribution commune (...) doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés»*[372]. Neiji BACCOUCHE notait à ce propos que : *« L'impôt est la pierre angulaire de la démocratie. S'il est équitable, l'impôt assure, par sa fonction redistributive*[373]*, un développement politique et économique durable ».*

---

[370] (M.) BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,* LGDJ, Paris, 6e éd., 2004, p.179 et svts. Voir aussi du même auteur, « Lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? », *RFFP,* n°110-2010, pp.III-VII. Confer également Guy GEST, « 2009, année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : le cas de la France », *RFFP* n°110-2010, pp.23-56.

[371] Pour plus de détails sur cette question, voir (A.) BARILARI, « Egalité devant l'impôt ou égalité par l'impôt », *RGFP n°3/4,* 2014, p.26. Lire également J.P. VIDAL, Dénis LAROCQUE et Justin LEROUX, « Prix de transfert et justice fiscale », *RFFP* n°124-2013, pp.29-37.

[372] Voir Etienne DOUAT, « Le Conseil constitutionnel s'oppose à la création d'un nouvel impôt », LPA n°89-2000, pp.4-7. Lire également Gilbert ORSONI, « La politique fiscale en matière d'impôt sur le revenu », *RFFP,* n°126-2014, p.29 : si la question de la justice en matière fiscale est depuis longtemps posée avec plusieurs interprétations possibles, dans la lignée du traditionnel débat impôt direct/impôt indirect, le choix de l'introduction d'un impôt sur le revenu en France (…), par là le souhait de modernisation du système fiscal, de prise en compte des lacunes , notamment techniques, de la fiscalité directe d'Etat, était aussi le choix d'un impôt au travers duquel était posée la question d'une plus grande justice fiscale ou, si l'on préfère, d'une dimension plus égalitaire de l'impôt (espérée ou redoutée), car derrière la réforme instituant l'IR, pouvait, devait s'engager la bataille de la progressivité.

[373] Neji BACCOUCHE, « Constitution et droit fiscal », op.cit., p.31.

281. En France, le Conseil constitutionnel, a en 1973, reconnu une valeur constitutionnelle au principe d'égalité devant l'impôt[374]. Il exerce un contrôle attentif, mais sur chaque impôt séparément des autres. Dans ce sens, l'égalité devant les charges publiques ne s'entend pas comme l'égalité devant les prélèvements obligatoires supportés par chaque citoyen.

282. L'égalité devant l'impôt signifie également une égalité devant la loi fiscale qui exclut les exonérations et les avantages fiscaux différenciés qui créent ce que l'on appelle «les niches fiscales » et que d'aucuns assimilent à des privilèges fiscaux. C'est un principe qui découle en droit français des articles 1 et 6 de la DDHC, proclamant l'égalité des hommes et l'égalité devant la loi. Au regard de cette interprétation, un même régime fiscal doit s'appliquer à tous ceux qui sont dans la même situation. En revanche, des traitements différenciés seront réservés à des contribuables se trouvant dans des situations différentes[375].

283. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a eu à ériger la lutte contre l'évasion et la fraude en objectif à valeur constitutionnelle, dès lors que ces pratiques ont pris une dimension internationale susceptible de nuire aux Etats.[376] Dans la théorie économique, on fait référence à la notion d'équité fiscale, qui est soit verticale, soit horizontale, pour caractériser l'égalité devant l'impôt. Ainsi, l'équité verticale consisterait en la juste répartition de la charge entre les contribuables aux revenus différents et l'équité horizontale reposerait à la fois sur l'égalité de traitement de tous les contribuables dont la capacité contributive est la même et sur la prise en compte par le système fiscal de certaines « caractéristiques » des individus autres que le revenu et qui ont un effet sur le bien-être de l'individu, par exemple, la situation de famille[377].

---

[374] Décision n°73-51 DC du 27 décembre 1973, Rec., p.25. En doctrine voir, Ferdinand MELIN-SOUCRAMANIEN, « Le principe d'égalité devant l'impôt. Quelles perspectives pour la question prioritaire de constitutionnalité ? », *Cahiers du Conseil constitutionnel n°29,* octobre 2010, p.89.

[375] Pour plus de détails sue cette question, voir André BARILARI, « Egalité devant l'impôt ou égalité par l'impôt ? », *Revue Gestion &finances Publiques* n°3/4-mars –avril 2014, pp.23-27. Voir aussi Fabrice PEZET, « Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises », *Revue de droit fiscal* n°22, mai 2013, p.29 et suivants.

[376] Cons. Const. DCC 2011-165 QPC, 16 septembre 2011, cons.5 JO du 17 septembre 2011, p.15602.Cons. const. DCC 2013-679 DC 29 décembre 2013, n°2103-684 DC 20 décembre 2013, n°2013-685 DC, n°2014-437 QPC du 20 janvier 2015.

[377] (F.) ADAM, (O). FERRAND et (R.) RIOUX, *Finances publiques,* op.cit., p.561.

284. La prise en compte de la situation particulière des individus dans l'établissement de l'impôt lui confère un rôle économique. Si le rôle classique de l'impôt lui attribue une fonction financière, l'évolution de la vie en société et de la conception du rôle de l'Etat permet à la fiscalité d'être un puissant outil économique. Ainsi, l'impôt peut être utilisé comme un moyen d'attraction des investissements par le biais des exonérations, exemptions et autres incitations. C'est l'exemple des exonérations ou abattements d'impôts sur la consommation pour certains produits jugés de première nécessité ou sensibles prévus dans la directive n°002/98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée[378].

285. L'impôt peut également être utilisé à des fins sociales en jouant un rôle de redistribution. Il permet, de ce fait, de corriger et de réduire les inégalités, notamment par le système de progressivité. Ainsi, par l'impôt, l'on peut modifier le revenu national dans le sens d'une réduction des inégalités sociales[379]. Dans ce sens, le Conseil constitutionnel français a considéré en 1993 que la progressivité de l'imposition globale du revenu des personnes physiques était un principe à valeur constitutionnelle découlant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen selon lequel "la contribution commune... doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés"[380]. Aussi, les propos du Professeur BOUVIER viennent à point nommé quand il affirme : *« Il nous paraît à cet égard indispensable de se rappeler que l'impôt, dès ses*

---

[378] Les exonérations sont prévues aux articles 21 et 22 et on y retrouve les produits pharmaceutiques et les prestations médicales ainsi que les prestations d'enseignement et d'éducation.

[379] Voir L. NDIKUMANA, « Fuite des capitaux et paradis fiscaux : impact sur l'investissement et la croissance en Afrique », op. cit., p.122. Il ressort de certaines études qu'en Afrique, l'inquiétude réside aussi dans ce que le capital privé est détenu en grande partie par les élites économiques et politiques qui recourent aux refuges fiscaux pour dissimuler leur revenu illicite. De cette façon, ils ne paient pas d'impôts sur ces actifs et s'enrichissent plus vite, de sorte que le fossé entre riches et pauvres s'accentue.

[380] Décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993, Rec.p.146. La valeur constitutionnelle du principe d'égalité a été réaffirmée dans un arrêt plus récent par le Conseil. Constitutionnel en date du 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, Rec.p.724. Par cet arrêt, le Conseil estime cependant que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes. Voir également Fabrice PEZET, « Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises », *Revue de droit fiscal n° 22*, Dossiers, 30 mai 2013, pp. 25-33. https://www.google.bf/url?sa=t&.

origines, s'est nourri de deux types de représentations opposées, mais parvenant néanmoins à coexister ensemble : l'une le considérant comme instrument de soumission, l'autre comme symbole et moyen de la solidarité du groupe social. C'est de cette seconde représentation que l'impôt a pu tirer par la suite les éléments les plus forts de sa légitimité[381]».

286. Eu égard à l'importance de l'impôt que nous venons de voir, la lutte contre la fraude et l'évasion se justifie aisément puisque, comme l'a écrit A. BARILARI, *« L'impôt est désormais soumis à l'épreuve d'un monde ouvert à toutes les concurrences et surtout les plus déloyales et dommageantes : fuite fiscale, exil fiscal, délocalisation fiscale, montage agressif, abus de la loi en tout genre*[382]*…* ».

287. C'est pour toutes ces raisons que la stratégie visant à lutter contre l'évasion des capitaux doit s'organiser sur quatre fronts : dissuader les sorties illégales de capitaux acquis légalement, enrayer la fuite de capitaux liés au commerce et à l'évasion fiscale, récupérer et rapatrier les avoirs volés, combattre le phénomène de la porte tournante et de la dette odieuse, et faire appliquer la transparence bancaire ainsi que les règles fiscales dans les refuges fiscaux[383].

288. Aussi, ayant perçu la nécessité de protéger les ressources fiscales pour éviter les déperditions de recettes, les Etats sont de plus en plus engagés dans des cadres de coopération internationale en matière fiscale puisque la fraude fiscale, elle-même, s'internationalise de plus en plus. La lutte n'est cependant pas aisée, puisque la fertilité de l'imagination des contribuables et des opérations internationales répond à la diversité des moyens déployés par les pouvoirs publics.[384]

---

[381] (M.)BOUVIER, « Pour une mobilisation générale contre le désarroi fiscal ! », *Journal Les Echos*, parution du 19 septembre 2013. En savoir plus sur *http://www.lesechos.fr/idees-debats/cercle/cercle-80102-pour-une-mobilisation-generale-contre-le-desarroi-fiscal-1007533.php?E42tjLvbyEDbj1Iu.99*. Dans le même sens lire aussi, (M.) BOUVIER, « Monsieur le Président, discutons de la justice fiscale, il y a urgence », *Journal Les* Echos, parution du 10 mai 2012.Disponible sur *http://www.lesechos.fr/idées-débats/cercles.*

[382] (A.) BARILARI, « Egalité devant l'impôt ou égalité par l'impôt », op.cit., p.26.

[383] (L.) NDIKUMANA, « Fuite des capitaux et paradis fiscaux : impact sur l'investissement et la croissance en Afrique », op. cit., p.137.Voir également Rapport 2013 de l'OCDE sur l'érosion des bases et le transfert indirect de bénéfices.*www.ocde.org.*

[384] AGLAE Marie-Joseph, « De l'impôt et ses limites », *RFFP* n°120-2012, p.43.

§ 2. LA COOPERATION INTERNATIONALE DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'EVASION

289. Longtemps, l'idée selon laquelle les règles fiscales reflètent la souveraineté de l'Etat a quelque peu conduit à penser qu'il existait une sorte d'autosuffisance en raison du fait que seul, le Parlement avait compétence pour créer, modifier ou supprimer un impôt, et que l'on n'avait besoin du concours de personne pour imposer. Mais avec les nouvelles techniques de fraude et d'évasion, les Etats ont pris conscience qu'une collaboration étroite entre administrations fiscales, fût-elle attentatoire à la souveraineté pouvait aussi aider à optimiser les ressources.

290. Le processus d'intégration dans l'UEMOA vise le renforcement du volume des transactions transfrontalières entre les Etats membres et la diminution des coûts et des risques liés à ces transactions. Ce processus censé apporter des avantages aux entreprises et aux citoyens de l'espace ne peut connaître de réussite que si les Etats membres accompagnent l'harmonisation de la fiscalité, déjà en cours, par une coopération renforcée.

291. L'expérience a montré que les Etats membres ne peuvent relever de tels défis que s'ils collaborent de façon efficace dans un cadre communautaire. Dans l'espace UEMOA, cette coopération prévoit non seulement l'échange de renseignements à des fins fiscales (**A**), mais aussi l'assistance au contrôle et au recouvrement (**B**).

A. L'échange de renseignements à des fins fiscales

292. De nos jours, la souveraineté étatique, qui est essentiellement interne, doit se conjuguer avec le développement de plus en plus croissant des opérations transfrontalières à travers les multinationales. On assiste ainsi à la recherche de stratégies visant à faire des économies d'impôts et, à l'inverse, à la mise en place de dispositifs fiscaux dissuasifs pour lutter contre l'évasion fiscale par le contrôle des prix de transfert. La plupart du temps, les Etats se tournent vers des solutions moins ambitieuses, mais plus classiques, comme la recherche de renseignements, qui est un outil essentiel pour traquer la fraude ou l'évasion fiscale internationale[385].

---

[385] (B.) CASTAGNEDE, « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », op. cit., pp.3 et svtes.

293. C'est par le biais des conventions fiscales que les administrations sont amenées à se concerter de façon bilatérale ou multilatérale[386] afin de renforcer leurs pouvoirs respectifs dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale internationale. Les États sont conduits à instituer ou améliorer leur coopération et à mettre sur pied un cadre administratif et juridique d'échanges internationaux de données qui soit efficace dans le respect des droits des contribuables.

294. Du fait de l'éclatement de leur souveraineté, les États restent cloisonnés dans leur territoire géographique. Les informations relatives aux entreprises étrangères associées à celle qui est implantée sur leur territoire leur échappent totalement. Or, la maîtrise de toutes les données relatives aux entreprises du groupe et de leur commerce intégré est indispensable au déroulement d'une bonne opération de contrôle[387]. Aussi T. LAMBERT estime-t-il que « *L'échange de renseignements est un moyen efficace pour les États de conserver la souveraineté sur leurs propres bases d'imposition et de garantir la bonne affectation des droits d'imposition entre les parties à des conventions fiscales*[388]».

295. Les conventions fiscales bilatérales signées par le Burkina Faso, par exemple, sont généralement inspirées, en fonction du pays partenaire, du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune ou de celui des Nations unies, concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement[389].

296. Dans le cadre de l'UEMOA, la coopération fiscale est l'œuvre d'un règlement[390] qui ne laisse aucune marge de manœuvre aux Etats pour se prononcer éventuellement sur des modalités de la coopération fiscale. C'est manifestement une atteinte à la souveraineté

---

386 Un travail formidable a été accompli par l'OCDE à travers des modèles de convention soit bilatérale ; soit multilatérale pouvant inspirer les Etats dans leurs relations internationales en matière fiscale. Au Burkina Faso, par exemple, le processus d'adhésion à la convention multilatérale OCDE d'échange de renseignements à des fins fiscales depuis l'année 2013 mais la signature n'est pas encore intervenue.

387 El Hadj Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal,* Thèse, Université Paris-Est, 2011, p.312.

388 (T.) LAMBERT, « Un aspect méconnu du contrôle fiscal : l'assistance fiscale internationale », BF 4/2000, pp. 215 et s.

389 Les conventions actuellement en vigueur sont celle avec la France signée le 11 août 1965, entrée en vigueur le 15 février 1967 et son avenant signé le 3 juin 1971 et entré en vigueur le 1er octobre 1974. Est en vigueur également la convention avec la Tunisie signée le 15 avril 2003 et ratifiée le 22 mars 2011.

390 Règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition et des règles d'assistance en matière fiscale

des Etats se traduisant également par le mode de décision à la majorité qualifiée qui prédomine dans le système UEMOA, contrairement à l'UE où elles sont prises à l'unanimité. Cette situation qui est attentatoire à la souveraineté des Etats permet de faire avancer l'intégration mais réduit considérablement la possibilité pour les Etats d'apporter des réserves comme dans l'hypothèse des conventions classiques.

297. Pour renforcer l'assistance en matière d'assiette dans l'espace UEMOA, l'Union a établi un cadre juridique et des modalités auxquelles tous les pays membres devraient se référer dans le cadre de leur coopération. Se définissant comme l'ensemble des éléments sur lesquels est assis l'impôt dans un espace géographique donné, l'assiette fiscale demeure l'une des caractéristiques fondamentales de la rentabilité de la fiscalité. Depuis un certain temps, l'Union, dans la poursuite de son objectif de maximisation des recettes fiscales, encourage l'élargissement de l'assiette[391] dans tous les pays membres. Pour cela, elle prône une assistance mutuelle entre les pays membres en matière d'assiette fiscale. De nos jours, cette assistance à l'assiette est devenue l'élément clé de toutes les conventions fiscales internationales. Le règlement n°08/2008 reconnaît l'importance de l'assistance à l'assiette en son article 33 qui précise *:« Les autorités compétentes des Etats membres échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions du présent règlement et celles des lois internes des Etats membres relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats membres dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire au présent règlement*[392]».

298. Par ailleurs, cet échange de renseignements ne se limite pas aux personnes et impôts visés par la convention fiscale de l'UEMOA. Pour un pays membre, il peut être plus large que le champ visé par le règlement. Par exemple, au Burkina Faso, la possibilité d'échanger des renseignements sur la base de conventions fiscales a été formellement édictée par l'article 64 de la loi n°04-2010/AN du 28 janvier 2010 portant institution d'un Livre de Procédures Fiscales (LPF)[393]**.** L'élargissement de l'assiette fait partie des axes de

---

[391] Cet élargissement peut consister soit à fiscaliser des secteurs qui jusque-là ne le sont pas, soit à élargir la base d'imposition par l'élimination des exonérations fiscales ou suppression des incitations fiscales.

[392] Article 33, alinéa 1.

[393] Cette loi fait partie d'une série de lois adoptées dans le cadre de la réforme globale de la politique fiscale en 2010, eu égard aux exigences communautaires.

la stratégie globale de réforme de la politique fiscale adoptée par le Conseil des Ministres burkinabè en octobre 2008.

299. Le règlement 05/2010 a prévu en son article 33 deux modalités d'assistance à l'assiette : l'échange sur demande et l'échange d'office[394]. Ces deux modalités ont été complétées par la suite par l'échange spontané de renseignements prévu à l'article 14 du règlement d'exécution. L'échange de renseignements sur demande correspond à l'hypothèse où l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante. Il s'agit de la forme d'assistance la moins élaborée. Elle demeure cependant assez limitée[395]**.** L'échange de renseignements sur demande est en principe utilisé par l'administration fiscale dès lors qu'elle estime dans un cas de contrôle fiscal que la connaissance d'informations probablement disponibles auprès d'une autre administration, lui permettrait de conforter sa position. Il sert donc de dernier recours pour l'administration fiscale qui cherche des informations, car l'échange sur demande doit intervenir après que toutes les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne ont été utilisées.

300. Pour les Etats membres de l'UEMOA, le règlement donne la possibilité aux différentes administrations d'échanger des renseignements sur demande. L'article 33 du règlement ajoute que *« si des renseignements sont demandés par un Etat membre, l'autre Etat membre utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés même si cet autre Etat ne peut pas en avoir besoin à ses propres fins fiscales*[396]*…* ».

301. Ainsi, selon cette disposition, cet échange de renseignements se fait suivant deux axes : le premier axe fait obligation de transmission en ce sens que le règlement oblige les Etats membres à transmettre les renseignements se trouvant à leur niveau ; quant au deuxième, il fait référence à l'obligation d'obtention et de transmission. Ce dernier axe oblige les Etats membres à user de tous les moyens dont ils disposent pour rechercher les informations qui leur sont demandées et à les communiquer par la suite. Dans la pratique, pour rendre plus facile et plus rapide son traitement, une demande de renseignements doit être précise et motivée.

---

[394] Article 33, alinéa 5.

[395] (G.) GEST et (G.) TIXIER, *Droit fiscal international,* op. cit., p. 553.

[396] Article 33 alinéa 3.

302. L'échange d'office ou automatique concerne la transmission, sans demande préalable et d'une manière périodique[397], d'informations relatives aux revenus ayant leur source dans un Etat et perçus par le résident d'un autre Etat. Il peut s'agir également de la transmission de renseignements concernant des biens situés dans un Etat et dépendant de la succession d'une personne qui était domiciliée dans l'autre Etat. Dans le cadre de l'échange d'office, les renseignements obtenus par un Etat au cours de certaines enquêtes, sont transmis systématiquement à l'autre Etat. Cependant, l'information n'est transmise que lorsqu'elle est intégrée à la liste élaborée par les Etats membres. Quel est l'équivalent de cette méthode au plan interne ?

303. Normalement, les autorités compétentes intéressées par un échange automatique de renseignements conviendront à l'avance du type de renseignements qu'elles souhaitent échanger. En vue d'améliorer l'efficience et l'efficacité des échanges automatiques de renseignements, l'OCDE a mis au point un formulaire normalisé et un format magnétique normalisé appelé « format magnétique normalisé ». L'OCDE recommande l'utilisation de ce format, accessible à tous les pays. Elle a par ailleurs mis au point un format de transmission de « nouvelle génération » pour l'échange automatique de renseignements, appelé « format de transmission normalisé », en remplacement du format magnétique[398].

304. L'article 33 du règlement précise à son alinéa 5 que les Etats membres peuvent échanger d'office les renseignements, mais il ne donne pas la liste des informations pouvant faire l'objet de cet échange. Néanmoins, le règlement d'exécution précise les catégories d'informations que les Etats membres échangent d'office[399]. Il s'agit de :

-la liste des entreprises installées dans un Etat membre et exploitant dans un autre Etat membre un établissement stable, une filiale ou une entreprise avec laquelle elles entretiennent des liens directs ou indirects de contrôle ;

-la liste des bénéficiaires d'intérêts, de dividendes, de redevances, de pensions ou de tous autres produits similaires versés au cours de l'année par un résident d'un Etat membre

---

[397] Cette transmission d'office de renseignements doit se faire au plus tard le 31 mars de chaque année.

[398] (A.) DE LA PRESLE, « L'administration et l'échange de données informatisées », *AJDA,* 1992, p. 707 et svtes. ; (J.P.) LEGALL, « Fiscalité et échanges de données informatisées », *JCP,* éd. E. 1996, n° 21, p. 212 et s. Voir aussi El Hadj Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : le contrôle des prix de transfert au Sénégal,* op.cit., p.321.

[399] Voir article 17 du règlement d'exécution.

à des résidents d'un autre Etat membre. Cet Etat devra indiquer le montant des retenues versées et la période à laquelle ces paiements se rapportent. Dans le cadre de ces échanges d'office, un imprimé est établi et utilisé par les Etats membres pour transmettre les informations recueillies.

305. L'échange de renseignements est dit spontané lorsque l'une des parties contractantes, après avoir obtenu dans le cadre de l'administration de sa propre législation fiscale des informations qu'elle pense pouvoir intéresser une partie contractante à des fins fiscales, les lui transmet spontanément sans que cette dernière les ait demandées. L'efficacité de cette forme d'échange de renseignements dépend largement de la capacité des agents des impôts à repérer, au cours d'un contrôle, les renseignements susceptibles d'intéresser une administration fiscale étrangère[400].

306. L'échange spontané de renseignements est aussi visé par le règlement d'exécution[401]. Il est en effet, précisé que l'échange spontané consiste, pour les Etats membres, à communiquer, sans demande préalable, aux autres Etats membres les informations dont ils ont connaissance. Ces informations doivent porter entre autres, sur les cas énumérés ci-après:

-l'Etat membre a des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormale d'impôt dans l'autre Etat membre ;

-un contribuable obtient dans l'Etat membre une réduction ou une exonération d'impôt qui devrait entraîner pour lui une augmentation ou un assujettissement à l'impôt dans l'autre Etat membre ;

-des affaires entre un contribuable d'un Etat membre et un contribuable d'un autre Etat membre sont traitées par le biais d'un ou de plusieurs autres pays de manière telle qu'il peut en résulter une diminution d'impôt dans l'un ou l'autre des Etats ou dans les deux Etats membres ;

-un Etat membre a des raisons de présumer qu'il existe une diminution d'impôt résultant de transferts fictifs de bénéfices à l'intérieur de groupes d'entreprises ;

---

400 (B.) PLAGNET, *Droit fiscal international,* Paris, LITEC, 1986, p.236.

401 Voir article 16 du règlement d'exécution.

-à la suite d'informations communiquées à un Etat membre par un autre Etat membre, le premier Etat a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Etat.

307. L'article 16 du règlement d'exécution ajoute que chaque Etat membre prend les mesures nécessaires pour obtenir les renseignements visés dans les cas ci-dessus énumérés et les transmettre à l'autre Etat membre intéressé. Cependant, les renseignements échangés bénéficient de la confidentialité[402] fiscale dans l'Etat qui les a reçus. Notons que depuis l'adoption des textes relatifs à la coopération étatique en matière d'échange d'information à des fins fiscales, les administrations fiscales ne semblent pas être dévouées à mettre en branle les mécanismes prévus par les deux règlements que nous avons analysés plus haut.

308. L'UEMOA a voulu toutefois aller plus loin dans ce volet de la coordination fiscale en mettant en place un mécanisme chargé d'opérationnaliser l'échange de renseignements par le truchement d'une plateforme d'échange de renseignements en temps réel entre les administrations fiscale et douanière à travers la directive n°02/CM/UEMOA du 10 mai 2012 portant modernisation et harmonisation des systèmes d'échange d'informations entre les administrations douanières et fiscales dans les Etats membres de l'UEMOA.

309. A ce propos, la directive fait obligation aux Etats membres de créer une plateforme d'échange d'informations, en temps réel, entre leurs administrations douanière et fiscale. Cette plateforme doit être basée sur un identifiant fiscal ou financier unique du contribuable sécurisé et fiable.[403] En outre, la gestion du système doit être assurée par un Comité de pilotage composé de deux représentants par régie financière dont l'un de chaque

---

[402] Les termes de cette disposition peuvent être mieux compris si l'on se réfère à l'article 8 de la convention modèle OCDE, selon laquelle « Une protection adéquate des renseignements reçus d'une autre partie contractante est indispensable à tout dispositif d'échange de renseignements en matière fiscale. L'échange de renseignements en matière fiscale doit toujours se doubler de strictes sauvegardes pour que les renseignements ne soient utilisés qu'aux fins indiquées à l'article 1 de l'Accord. Le respect de la confidentialité des renseignements est nécessaire pour protéger les intérêts légitimes des contribuables. Une assistance mutuelle entre les autorités compétentes n'est réalisable que si chacune est assurée que l'autre traitera avec la confidentialité qui convient les renseignements qu'elle obtient à l'occasion de cette coopération. Les parties contractantes devront avoir mis en place de telles sauvegardes. Certaines parties contractantes préféreront utiliser le terme "secret", au lieu du terme "confidentiel" qui figure dans cet article. Ces termes sont considérés comme synonymes et interchangeables aux fins de cet article et les parties contractantes ont la faculté d'utiliser l'un ou l'autre ».

[403] Article 2 de la directive n°02/2012/CM/UEMOA.*www.uemoa.int.*

côté doit être informaticien. Cette directive est entrée en vigueur depuis sa date de signature, sauf que l'opérationnalisation de la plateforme se fait toujours attendre, du moins dans la majeure partie des Etats. Le bilan fait ressortir que jusqu'au mois de mai 2015, seule la Côte d'Ivoire avait mis en place une plateforme d'échange d'information conforme à la directive.[404]

310. Dans un cadre plus global, il faut noter l'excellent travail réalisé par l'OCDE pour le renforcement des dispositifs nationaux à travers l'expertise qu'elle offre pour les méthodes d'identification des pratiques illégales d'évitement fiscal. Elle a, en effet, beaucoup œuvré ces dernières années à la lutte pour la réduction des législations opaques, voire occultes, en matière fiscale.[405] Elle est l'œuvre du Forum mondial qui est promoteur de la transparence fiscale à travers sa promotion et le développement des réseaux d'accords entre Etats. Elle a le mérite d'avoir amené certains territoires considérés jadis comme des paradis fiscaux, à entreprendre des réformes dans le sens d'une transparence en matière fiscale[406]. L'OCDE a également contribué, par son expertise, au renforcement de la sécurité juridique des législations nationales à travers des études réalisées en collaboration avec l'UE pour la maîrise des activités économiques.[407]

311. Dans l'UE, la coordination entre les Etats membres en matière de lutte contre la fraude, qui reposait sur la directive n°77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs[408], a été refondue et renforcée à travers une directive du 15

---

[404] Voir Rapport de la quatrième réunion du Comité régional de pilotage du programme de transition fiscale de l'UEMOA tenue du 20 au 22 mai 2015 à Ouagadougou.

[405] Lire pour le travail législatif accompli par l'OCDE ces dernières années, Cédric GROUILLER, « La "gouvernance réglementaire" de l'OCDE : vers une "globalisation légistique" ? », *RDP* n°3-2015, pp.763-783.

[406] Pour plus de détails sur cette question, lire Pascale BERACHA, « L'action du Forum mondial en matière de transparence fiscale », *Revue Gestion & Finances Publiques* n°3 et 4 mars-avril 2015, pp.67-71.

[407] Pour plus de détails sur cette question, lire J.P. DUPRAT, « Sécurité juridique et qualité des actes normatifs », *POLITEIA* n°24-2013, p.391 et suivants.

[408] Après cette directive, sont intervenus d'autres actes comme la décision n°31/341/CE du Conseil du 20 juin 1991 portant adoption d'un programme d'action communautaire en matière de formation professionnelle des fonctionnaires des douanes (Programme Matthaeus), Règlement n°1798/2003 du conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement n°218/92, JO L 264 du 15 oct. 2003, pp.1-11.

janvier 2011.[409] Ce nouveau cadre juridique prévoit à côté de l'échange spontané, et sur demande, qu'à compter du 1er janvier 2014 les Etats doivent obligatoirement et spontanément informer leurs homologues dans certaines situations. Il s'agit, par exemple, de l'hypothèse où l'administration fiscale d'un Etat a des raisons de penser qu'il peut exister une perte d'impôt ou de taxe dans l'autre Etat membre.

312. Une autre hypothèse est celle où un contribuable obtient, dans un Etat membre, une réduction ou une exonération de taxe ou d'impôt qui devrait entraîner pour lui une augmentation de taxe ou d'impôt ou un assujettissement à une taxe ou à l'impôt dans un autre Etat membre. Elle prévoit également la possibilité de contrôles fiscaux simultanés.[410]

313. Aux USA particulièrement, cette lutte contre la fraude et l'évasion fiscales a conduit à l'adoption d'une législation spéciale, le *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA)[411], en réponse à l'augmentation du nombre de cas de fraude fiscale impliquant des assujettis américains, utilisant des comptes off-shore et des sociétés-écrans dans le but de cacher des revenus et d'éviter ainsi l'imposition fédérale sur ces revenus[412]**.** Le FATCA exige que les institutions financières et entités situées en dehors des États-Unis identifient et dévoilent le nom de tous les Américains détenant un compte, sous peine de se voir infliger une nouvelle imposition à la source de 30 % sur tous les paiements provenant de ce pays et sur toutes les plus-values provenant de la vente d'actions ou de titres de créance émis aux USA[413].

---

[409] Directive n°2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JOUE du 11 mars 2011, L 64/1.

[410] Pour plus de détails, lire Sébastien JEANNARD, « La coordination de la lutte contre la fraude fiscale opérée par le droit de l'Union européenne », *RFFP* -127, 2014, pp.141-149.

[411] Karim BERTHE, *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe-USA,* Paris, Larcier, 2015, p.148 et svts.

[412] Aux termes du nouveau dispositif introduit par la FATCA en renforcement de l'Internal Revenue Code en sa section 6038D(a)(5)and (D) « Tout contribuable américain qui possède des actifs financiers non américains, comprenant des comptes bancaires auprès d'institutions bancaires non américaines est obligé de déposer un formulaire 8938 de l'IRS » fournissant des informations sur la situation et les mouvements du compte en question. Pour plus de détails sur cette question, lire Carol P. TELLO, Jacques MALHERBES et Taylor KIESSIG et Geoffroy GALEA, « La régulation fiscale des contribuables américains », *Revue de droit fiscal* n°42, oct.2014, pp.9-17.

[413] Fabien CADET, « Un pas supplémentaire dans la lutte contre la fraude fiscale : la nouvelle directive sur la taxation de l'épargne », *RTD Eur.* 2014, p.593.

314. Le FATCA nécessite la signature d'un accord bilatéral contenant une clause d'échange automatique de renseignements avec les USA[414]. Elle découle d'une loi américaine de 2010 intitulée *Hiring Incentives To Restore Employment Act (HIRE) de 2010.* Cette loi a ajouté un chapitre 4 au Code américain des impôts (Internal Revenue Code), des articles 1471 à 1474, dénommé *"Foeign Acount Tax Compliance Act"*. Cette lutte agressive contre l'évasion fiscale s'est particulièrement illustrée efficacement à travers des actions concrètes comme l'application du principe de l'extraterritorialité[415] de la loi américaine, et l'arrestation de personnes soupçonnées de complicité dans des pratiques du genre a été comme un signal fort[416].

315. Les pays membres de l'UEMOA ont reçu chacun une proposition, émanant des autorités américaines, de la signature du FATCA, mais la question a été reversée pour être prise en charge par l'UEMOA ; ce qui se comprend aisément dans la mesure où c'est une réglementation concernant l'échange ou la transmission d'informations bancaires. Dans la perspective d'une adhésion à cette coopération avec le gouvernement américain, l'UEMOA a engagé un processus dont la réalité se traduit par deux décisions du Conseil des Ministres en sa séance ordinaire tenue à Dakar le 28 juin 2014.

316. La première décision pose le principe de la coopération avec le gouvernement américain et donne mandat au Président du Conseil des Ministres de conduire des négociations en vue d'aboutir à un projet d'accord concernant l'application du FATCA[417], avec le suivi du Président de la Banque Centrale, compte tenu du caractère bancaire des informations concernées. Quant au second, il est relatif aux modalités de mise en œuvre du

---

[414] Jacques MALHERBES et Caroll. P. TELLO, « Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales », *RD fisc.,* n° 3, 16 janv. 2014, p.23.

[415] Xavier OBERSON, « L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au « big bang », *Revue de Droit fiscal* n°24, 13 Juin 2013, 327, www.LexisNexis. Thierry LAMBERT, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations », *RD fisc.* n°51-52, 18 décembre 2014, 697.www.LexisNexis : la banque Crédit Suisse, en 2014, a été amenée à plaider coupable d'aide à l'évasion fiscale de clients américains et a accepté de payer une amende de 2,6 milliards $ aux autorités américaines.

[416] L'arrestation en Italie le 21 octobre 2013 d'un cadre de UBS sur mandat d'arrêt américain soupçonné d'avoir organisé l'évasion fiscale de 20000 clients avec comme conséquence une perte de recettes estimée à 20 milliards de dollar, *in Le Monde* des 8 et 9 décembre 2013.

[417] Décision n°CM/UEMOA/012/06/2014 relative à l'application de la loi américaine *Foreign Account Tax Compliance Ac*t (FATCA) dans l'Union monétaire ouest-africaine du 28 juin 2014.

FATCA dans l'espace UEMOA. Cette décision définit les procédés par lesquels le Président du Conseil des ministres pourrait conduire lesdites négociations en s'appuyant sur un groupe d'experts de l'Union autour des axes suivants :

- la communication des informations à l'administration fiscale américaine par les administrations fiscales nationales ;
- la réciprocité en matière d'échange d'informations de nature fiscale ;
- l'exclusion des Systèmes Financiers Décentralisés du périmètre du FATCA[418].

Le renforcement de la coopération internationale en matière fiscale peut, au-delà de l'échange d'informations, s'exercer à travers l'assistance administrative soit pour effectuer des contrôles, soit pour recouvrer l'impôt déjà établi.

B. L'assistance administrative au contrôle et au recouvrement

317. Pour compléter les renseignements disponibles dans les dossiers des contribuables, des vérifications peuvent être programmées dans le but de disposer d'informations plus précises. Ces procédures sont particulièrement efficaces lorsqu'il s'agit de déterminer le montant exact de l'impôt dû par un contribuable dans les cas où les charges sont partagées ou imputées et où les bénéfices sont répartis entre des contribuables résidant dans des pays différents ou, plus généralement, lorsque des problèmes de prix de transfert se posent[419]**.** En outre, au-delà de la maîtrise et de l'élargissement de l'assiette fiscale qui sont visés, l'assistance couvre aussi le contrôle et le recouvrement.

318. L'assistance mutuelle en matière de contrôle et de recouvrement des impôts est désormais possible dans l'espace UEMOA. Cette assistance en matière de contrôle peut se faire soit de façon simultanée, soit de façon conjointe par les Etats membres. L'assistance administrative en matière de contrôle conjoint des impôts est énoncée par l'article 33 du règlement n°08/2008. Cet article dispose que *: « Les administrations fiscales des Etats*

---

[418] Décision n°CM/UEMOA/013/06/2014 relative aux modalités de mise en œuvre de la loi américaine *Foreign Account Tax Compliance Ac*t (FATCA) dans l'Union monétaire ouest-africaine du 28 juin 2014.

[419] El Hadj Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : le contrôle des prix de transfert au Sénégal,* op.cit., p.325.

membres peuvent également s'entendre, pour instituer une procédure de vérification conjointe, entre deux ou plusieurs Etats membres[420]*... ».*

319. Quant à l'assistance administrative en matière de contrôle simultané, elle a été énoncée par l'article 19 du règlement d'exécution qui dispose qu' *« en vue d'échanger des informations, les Etats membres peuvent convenir de mener, de façon simultanée et indépendante, des opérations de vérifications fiscales sur des contribuables présents sur leurs territoires respectifs et ayant des liens entre eux ou ayant des entreprises apparentées ».* Ainsi, quelles sont les modalités de l'assistance au contrôle des impôts qui peuvent découler de ce cadre juridique ? Cette assistance mutuelle en matière de contrôle se fait, d'une part, à travers le contrôle conjoint et, d'autre part, à travers le contrôle simultané.

320. Le contrôle conjoint[421] est une procédure par laquelle l'autorité fiscale d'un Etat membre autorise la participation d'un ou de plusieurs agents d'un autre Etat membre, à une procédure de vérification fiscale engagée ou à engager sur un contribuable résidant sur son territoire. Il s'agit là d'une entente résultant des volontés manifestes des administrations disposant des contribuables installés sur les territoires respectifs des Etats intéressés. Cette procédure ne saurait être engagée sans qu'en soit informée la Commission. Elle ne s'applique non plus qu'aux contribuables présentant des liens économiques avec les Etats concernés.

321. Traditionnellement, les échanges de renseignements sont effectués par écrit. Cette procédure est souvent longue et son efficacité peut se révéler moindre lorsqu'une intervention rapide de l'administration fiscale est requise. Par ailleurs, afin de permettre à une administration fiscale de comprendre clairement et de manière détaillée les relations, particulièrement les relations d'affaires, liant le résident d'un pays étranger soumis à un contrôle fiscal à ses associés étrangers, il est souvent utile de suivre de près la vérification fiscale effectuée dans celui-ci[422].

---

[420] Article 33 alinéa 6.

[421] Sixième Réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale tenue les 15-16 septembre 2010 à Istanbul. Communiqué final, p.4.

[422] El Hadj Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : le contrôle des prix de transfert au Sénégal,* op.cit., p.327.

322. Dans certains cas, les agents des impôts ne sont pas en mesure non plus d'inspecter les livres et documents comptables dans leur propre pays, les lois de celui-ci autorisant les contribuables à conserver certains documents comptables dans un autre pays. Les contrôles fiscaux à l'étranger peuvent se révéler utiles dans toutes ces situations[423].Le déroulement du contrôle conjoint est subordonné à deux phases préparatoires :

-la première consiste en la constitution d'une équipe mixte de contrôle composée d'agents de différentes administrations concernées ;

-la deuxième consiste en la participation même des agents d'un Etat à la vérification des comptes d'une société se trouvant dans un autre Etat. A la différence de la première, dans cette phase, c'est l'Etat requérant qui demande l'autorisation à l'Etat requis d'envoyer des agents pour assister aux opérations de contrôle menées dans l'Etat requis.

323. Le même règlement d'exécution[424] précise que la demande de participation à une procédure de contrôle fiscal, engagée ou à engager sur un contribuable de l'autre Etat membre, doit comporter des informations qui sont, entre autres, les justifications de la présence physique d'un agent étranger pendant le contrôle, les informations recherchées à

---

[423]OCDE, *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*. Module sur les contrôles fiscaux à l'étranger. Paris, Ed. de l'OCDE, 2006, § 5. Voir également « Les nouvelles coopérations administratives en matière fiscale au sein de l'Union européenne », *Revue de Droit fiscal* n° 43-44, 23 Octobre 2014, 592. P. SAINT-AMANS, « La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE » : *Revue de Droit fiscal,* 2010, n° 14, 257.*www.LexisNexis.* A.AOUDJAHNE,« La nouvelle norme d'échange automatique de renseignements : quelques difficultés à prévoir », *Revue de Droit fiscal,* n° 47-2014, 633.*www.LexisNexis. www.LexisNexis.* V.X. OBERSON,« L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au « big bang » », *Revue de Droit fiscal* 2013, n° 24, 327. Voir aussi Hakim HAMADI, « L'accord multilatéral concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers .Un accord atypique marquant un pas décisif vers la fin du secret bancaire », *Revue de Droit fiscal,* n°3, 15 Janvier 2015, 49. *www.Lexisnexis.*

[424] Voir aussi l'article 6 Paragraphe 2 du modèle OCDE pour lequel : « En vertu de ce paragraphe, la partie requise peut, sans y être obligée, autoriser la présence de représentants de l'autorité compétente étrangère à l'occasion d'un contrôle fiscal conduit par la partie requise sur son territoire, par exemple pour obtenir les renseignements demandés. La décision concernant la présence de représentants étrangers est exclusivement du ressort de l'autorité compétente de la partie requise. Il est entendu que ce type d'assistance ne devrait être demandé que lorsque l'autorité compétente de la partie requérante est convaincue que la présence de ses représentants lors du contrôle effectué dans la partie requise contribuera dans une très large mesure à la solution d'une affaire fiscale intérieure. De plus, il ne devrait pas y avoir de demandes d'assistance de ce type pour des affaires mineures. Cela ne veut pas dire nécessairement que l'affaire doive porter sur un montant d'impôt élevé. Une demande peut aussi être justifiée parce que l'enjeu est essentiel pour la solution d'autres affaires fiscales intérieures ou parce que le contrôle effectué à l'étranger doit être considéré comme un élément d'une vérification à grande échelle concernant des entreprises situées sur le territoire national et des résidents.

travers la participation à cette procédure fiscale à l'étranger, une proposition de date pour le début des opérations de contrôle lorsque celui-ci est demandé par l'autre Etat membre. Il précise également que l'Etat requis doit répondre à la demande dans un délai de trois mois. De même, l'avis de vérification doit mentionner expressément la participation d'agent (s) de l'autre Etat membre.

324. Cependant, le règlement ne se prononce pas au sujet de la mention de l'identité des agents, de leur qualification comme l'exige la loi interne. Du reste, leur participation se limite au dépouillement du dossier fiscal et à la proposition des pistes d'investigation à l'agent national responsable de la procédure. Ils ne peuvent en aucun cas poser des actes matériels et juridiques afférents à cette procédure.

325. Cette procédure prévue à l'article 33-6 semble avoir une portée théorique importante en ce qu'elle institue directement dans les États membres le contrôle conjoint. Sa portée pratique est limitée par le fait qu'elle ne s'applique qu'entre États membres. Or, dans la réalité, le commerce intégré des entreprises établies dans ces États est moins développé que celui qui existe avec les entreprises apparentées qui sont dans les pays occidentaux[425].

326. S'agissant du contrôle fiscal simultané, il est entrepris en vertu d'un accord par lequel deux ou plusieurs États contractants conviennent de contrôler simultanément et de manière indépendante, chacun sur son territoire, la situation fiscale d'un ou plusieurs contribuables qui présentent pour eux un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. Ce contrôle s'avère particulièrement utile dans le domaine des prix de transfert, ainsi que pour repérer les éventuels dispositifs de fraude fiscale dans des pays à faible imposition[426].

327. Dans le contrôle simultané, les administrations fiscales procèdent de façon concertée à des opérations de vérification sur des contribuables présents sur leurs territoires

---

[425] El Hadj Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : le contrôle des prix de transfert au Sénégal,* op.cit., p.331.

[426] L'OCDE a élaboré un modèle d'accord relatif à la conduite des contrôles fiscaux simultanés. Le 23 juillet 1992, le Conseil de l'OCDE a recommandé aux pays membres l'utilisation de cet accord modèle, qui contient des principes directeurs sur les aspects juridiques et pratiques de cette forme de coopération.

respectifs et ayant des liens entre eux ou des entreprises apparentées.[427] La procédure de vérifications fiscales simultanées est subordonnée aux mêmes conditions que les contrôles fiscaux conjoints. Toutefois, comme le souligne l'article 19 du règlement d'exécution, *« les Etats membres ne sont pas tenus de notifier aux contribuables l'ouverture de procédures de contrôles simultanés les concernant*[428]».

328. Le règlement d'exécution souligne toujours que les opérations de contrôles simultanés peuvent être éventuellement ponctuées par des échanges d'informations entre les administrations fiscales concernées. Il exige aussi que les résultats de ces vérifications soient par la suite confrontés, de préférence par voie électronique, afin que chaque Etat membre puisse en tirer les conséquences fiscales et procéder aux réajustements nécessaires des impôts[429].

329. Selon Guy GEST : *« L'assistance en matière de recouvrement est la procédure par laquelle un Etat procède, sur un contribuable résidant sur son territoire ou sur les biens que celui-ci possède, au recouvrement d'une créance fiscale détenue sur cette personne par l'autre Etat contractant ou prend les mesures conservatoires nécessaires pour assurer ledit recouvrement*[430]». En tant qu'outils de discipline fiscale et de contrôle utilisés par les administrations fiscales, les contrôles fiscaux simultanés sont efficaces lorsque l'existence de pratiques d'évasion ou de fraude fiscales internationales est suspectée. Le contrôle peut viser les impôts directs comme ceux indirects. Les contrôles fiscaux simultanés contribuent à mettre en lumière la manipulation ou l'abus des lois et procédures en vigueur dans chaque pays.

330. Grâce aux contrôles fiscaux simultanés, les échanges de renseignements entre juridictions fiscales sont très efficaces et les activités commerciales concernées peuvent être examinées en profondeur. En permettant une coordination des demandes des autorités fiscales des différents États et en évitant les doubles emplois, les contrôles fiscaux

---

[427] Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales Approuvé par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE le 23 janvier 2006, Module sur les contrôles fiscaux simultanés.

[428] Voir l'article 18 du règlement d'exécution.

[429] Article 19 du règlement d'exécution.

[430] Sur ces développements, voir Guy GEST, *Droit fiscal international,* LITEC, 1979, p.193-194.

simultanés peuvent alléger la charge supportée par les contribuables pour respecter leurs obligations fiscales[431].

331. L'assistance au recouvrement a été instituée dans l'UEMOA par l'article 34 du règlement d'exécution. Il précise que cette assistance au recouvrement ne se limite pas aux personnes et impôts visés par le présent règlement. En effet, cette disposition s'applique aux autres impôts et taxes non visés par le règlement ainsi que les majorations de droits, droits en sus, indemnités de retard, intérêts et frais afférents.

332. Contrairement à l'assistance au contrôle, l'assistance au recouvrement dispose d'une seule modalité. Cette modalité est décrite à l'article 20 du règlement d'exécution selon lequel *« les Etats se prêtent mutuellement assistance pour recouvrer les créances fiscales définitives et non prescrites, même celles relatives aux impôts non visés ».* La participation à l'assistance au recouvrement est préalablement subordonnée à une demande écrite par un Etat et adressée à un autre Etat membre où il dispose de créances fiscales.

333. Cependant, l'Etat requis dispose de trois possibilités pour assurer le recouvrement effectif des créances fiscales au profit de l'Etat requérant. La demande formulée doit impérativement être accompagnée de documents justificatifs exigés par les lois ou règlements internes pour établir que les sommes à recouvrer sont définitivement dues. Ces documents peuvent être des titres exécutoires (avis d'imposition, avis de redressement,…) ou une décision de justice.

334. L'article 34 précise[432] que c'est au vu de ces documents que seront prises, dans l'Etat requis, les mesures de recouvrement et de perception conformément aux lois ou règlements applicables sur les impôts concernés. S'il y a des possibilités de recours, les autorités fiscales de l'Etat requérant peuvent, pour éviter que le contribuable organise son insolvabilité, demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires afin de pouvoir relancer la procédure lorsque celle-ci viendrait à être épuisée. Cependant, ces mesures conservatoires ne peuvent être prises que lorsqu'elles existent dans le dispositif de l'Etat requis.

---

431 El Hadj Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : le contrôle des prix de transfert au Sénégal,* op.cit., p.326.

432 Article 34 alinéa 3 du règlement n°08/2008.

335. Le règlement[433]autorise l'Etat requérant à demander aux autorités fiscales compétentes de l'autre Etat de prendre les mesures conservatoires, que la législation ou la réglementation de celui-ci autorise. Le contenu de cette demande est donné par l'article 21 du règlement d'exécution. Ces dispositions permettent d'assurer le recouvrement effectif des créances fiscales dans l'Union. En cas de concurrence de créances, le règlement précise en son article 34, alinéa 4, que les créances fiscales à recouvrer bénéficient des mêmes sûretés et privilèges que les créances fiscales de même nature dans l'Etat requis. Toutefois, le privilège du Trésor tel qu'il résulte des textes nationaux semble, du moins pour certains, se heurter aux dispositions de l'acte uniforme OHADA qui régit les voies d'exécution[434], notamment en ce qui concerne la procédure de l'avis à tiers détenteur.[435] Il convient de rappeler que depuis l'acte uniforme OHADA du 10 avril 1998 portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution[436] qui règlemente les saisies et les voies d'exécution, une nouveauté est intervenue par le remplacement de la saisie-arrêt par la saisie-attribution. Or la saisie arrêt, qui existait dans l'ancien code de procédure civile s'apparentait à l'avis à tiers détenteur qui est prévu comme voie de saisie en matière de créances fiscales dans les dispositions nationales relatives aux procédures fiscales comme mode de recouvrement forcé. Cette réforme opérée par le droit OHADA a fait dire à une certaine opinion que l'avis à tiers détenteur devait disparaître au profit de la saisie-attribution, beaucoup plus souple.

336. La Cour commune de Justice et d'arbitrage a eu donc à émettre un avis dont la portée donne lieu à des interprétations diverses. En effet, la Cour a déclaré que *: « Le droit fiscal ne fait pas partie, à ce jour, des matières rentrant dans le domaine du droit des affaires harmonisé tel que défini par l'article 2 du Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique. Toutefois, si les procédures fiscales postérieures à la date d'entrée en vigueur de l'acte uniforme concerné mettent en œuvre des mesures conservatoires,*

---

[433] Article 35 du règlement n°08/2008.

[434] Acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution, J.O. OHADA n°6 du 01/06/1998, p.1 et suivants.

[435] Pour plus de détails sur cette question, voir Maurice COZIAN, « L'avis à tiers détenteur en matière de privilège du Trésor », *RTDCom.,* 1967, pp.71-83.

[436] Acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution adopté le 10 avril 1998. Journal Officiel de l'OHADA n° 6 du 1er juillet 1998.

mesures d'exécution forcée et procédures de recouvrement déterminées par ledit acte uniforme, ces procédures fiscales doivent se conformer aux dispositions de celui-ci ».[437]

337. Cette procédure d'assistance au recouvrement, qui est inspirée des modèles de convention OCDE et ONU et reprise par le droit conventionnel des Etats membres et communautaire, a prévu l'assistance en matière de recouvrement d'impôts, habilitant les autorités compétentes à utiliser leurs prérogatives au nom de l'autre partie contractante. C'est ainsi que cette forme d'entraide est prévue par les Etats membres dans chaque convention avec la France[438] et le règlement UEMOA.

338. Ainsi, la convention franco-sénégalaise contient des clauses permettant à un État contractant d'obtenir l'assistance de l'autre État pour le recouvrement de ses impôts. En principe, cet État procède au recouvrement des sommes dues en appliquant ses propres règles de recouvrement, met en œuvre toutes mesures conservatoires et dispose des mêmes privilèges que ceux dont il bénéficie pour ses propres créances[439]. En raison de son objet, l'assistance au recouvrement ne peut être mise en œuvre que sur demande. Comme on le constate, il n'y a plus de place pour l'autonomie des Etats membres puisque le règlement n°08/CM/UEMOA rend du même coup inapplicables toutes les conventions fiscales entre les Etats membres en vigueur[440].

---

437 Voir avis n°01/2001/EP du 30 avril 2001 suite à l'avis n°02/2000/EP introduit par la République de Côte d'Ivoire le 17 octobre 2000. Disponible sur *www.ohada.org/jurisprudence/fr/actes/default/3294,avis-n0012001ep.html.*

438 Voir article 38 du modèle de convention que la France a signé avec ses ex-colonies en vertu duquel : « 1. Les Etats contractants conviennent de se prêter mutuellement assistance et appui en vue de recouvrer, suivant les règles propres à leur législation ou réglementation respectives, les impôts visés par la présente Convention ainsi que les majorations de droits, droits en sus, indemnités de retard, intérêts et frais afférents à ces impôts lorsque ces sommes sont définitivement dues en application des lois ou règlements de l'Etat demandeur.

2. La demande formulée à cette fin doit être accompagnée des documents exigés par les lois ou règlements de l'Etat requérant pour établir que les sommes à recouvrer sont définitivement dues.

3. Au vu de ces documents, les significations et mesures de recouvrement et de perception ont lieu dans l'Etat requis conformément aux lois ou règlements applicables pour le recouvrement et la perception de ses propres impôts.

4. Les créances fiscales à recouvrer bénéficient des mêmes sûretés et privilèges que les créances fiscales de même nature dans l'Etat de recouvrement ».

439 (G.) GEST et (G.) TIXIER, *Droit fiscal international,* op. cit., p. 573.

440 Article 43.- Sort des conventions fiscales signées par les Etats membres : « Les conventions bilatérales existant entre les Etats membres de l'Union sont de nul effet dans leurs dispositions contraires au présent Règlement.

339. L'édifice intégrationniste requiert la garantie de certaines libertés si, à terme, l'on veut aboutir à un marché commun : celles que le professeur CASTAGNEDE a appelées les grandes libertés de circulation[441]. En outre, les pratiques discriminatoires ont été prohibées afin que règne une concurrence saine, sur le marché commun, entre les entreprises.

Le présent Règlement se substitue, entre les Etats membres de l'Union, à la Convention signée entre les Etats membres de la CEAO, à Bamako le 29 octobre 1984 et à la Convention entre les Etats membres de l'OCAM, signée à Fort-Lamy, le 29 janvier 1971 ».

[441] (B.) CASTAGNEDE, *La politique fiscale,* PUF, 1ère édition, Paris, 2008, p.45.

SECTION II.
LA PROHIBITION DES PRATIQUES DISCRIMINATOIRES

340. Les actions à mener pour la réalisation du marché commun sont affirmées à l'article 76 du traité. Au nombre de celles-ci figure l'abandon des pratiques discriminatoires entre les Etats. La disparition des discriminations est essentielle dans la communautarisation des règles fiscales. Dans les conventions fiscales, il ressort toujours des dispositions interdisant les discriminations fondées sur la nationalité, qui font référence aussi bien aux entreprises qu'aux particuliers.

341. En droit communautaire, la non discrimination a une portée plus grande portée dans la mesure où elle a une valeur supérieure aux réglementations nationales. Dès lors, lorsqu'elle n'est pas aménagée de sorte à favoriser un traitement fiscal non discriminatoire (**§1**) et une concurrence fiscale non dommageable (**§2**), elle peut remettre en cause les législations fiscales des Etats membres.

§ 1. L'INTERDICTION DU TRAITEMENT FISCAL DISCRIMINATOIRE

342. La réglementation communautaire en la matière touche donc ce que B. CASTAGNEDE a appelé les grandes libertés de circulation[442]. L'exercice de ces libertés s'accommode mal des mesures nationales restrictives en matière fiscale. Les libertés de circulation s'imposent aux dispositions nationales, en vertu desquelles les Etats membres exercent leurs compétences. Aussi, pour garantir le libre accès au marché régional, l'UEMOA a tenu à mettre en place des instruments protecteurs pour garantir aussi bien la libre circulation des personnes(**A**) que celle des facteurs de production(**B**).

A. L'interdiction des discriminations fiscales à l'égard des personnes

343. La libre circulation des personnes constitue une étape importante de tout processus d'intégration, dans la mesure où elle est à la fois la résultante de toute une série de facteurs et la condition d'un approfondissement du processus. C'est pour cela qu'elle constitue également pour les populations concernées par l'intégration un symbole en même temps qu'une manifestation particulièrement concrète de celle-ci. Elle résulte de l'exigence communautaire d'égalité de traitement fiscal, comme l'ont fait remarquer Koen

---

442 (B.) CASTAGNEDE, *La politique fiscale,* op. cit., p.44.

LENAERTS et Ludovic BERNARDEAU[443]. Cette liberté de circulation, bien que garanti par le traité fait l'objet d'interprétations puisque aucun contenu ne lui a été donné ni par le traité ni par la jurisprudence comme c'est le cas en droit européen.

344. En effet, le traité de Dakar a affirmé solennellement en son article 91 le principe de la libre circulation des personnes. En raison de son importance, le principe de libre circulation des personnes, qui est proclamé dans le traité, peut faire l'objet d'une interprétation extensive. Au nom de ce principe, les ressortissants d'un Etat membre bénéficient, sur le territoire d'un autre Etat membre, de *« la liberté de circulation et de résidence sous réserve des limitations justifiées par des motifs d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique ».* De la même manière, l'article 92 proclame le droit d'établissement pour les ressortissants communautaires[444]**.** En outre, l'article 93 précise

---

[443] K.LENAERTS et (L.) BERNARDEAU, « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », *Cahiers de droit européen,* 2007, n°S 1-2, p.34. En jurisprudence, la Cour estime qu'un impôt qui défavorise les entreprises liées, au sein d'un groupe, à des sociétés établies dans un autre État membre constitue une discrimination indirecte fondée sur le siège des sociétés. CJUE, arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12.*Communiqué de presse n° 14/2014 du 5/02/2014. Pour la détermination de la nationalité en droit OHADA, lire Alain FENEON, *Droit des sociétés en Afrique : OHADA,*op.cit., pp.610-621.

[444] Depuis le traité de Lisbonne c'est l'article 20 TFUE qui confère à toute personne ressortissant d'un Etat membre le statut de citoyen de l'Union. La jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme a donné un contenu plus extensif à cette citoyenneté en lui attribuant des effets inattendus. la Cour considère que l'article 20 TFUE, qui confère à toute personne ayant la nationalité d'un État membre le statut de citoyen de l'Union, s'oppose à ce qu'un État membre refuse à un ressortissant d'un État tiers qui assume la charge de ses enfants, qui sont citoyens de l'Union, un titre de séjour et un permis de travailler sur le territoire de l'État dont ces enfants ont la nationalité. Elle considère en effet que l'article 20 TFUE s'oppose à des mesures nationales ayant pour effet de « priver les citoyens de l'Union de la jouissance effective de l'essentiel des droits conférés par le statut de citoyen de l'Union ». Or, auraient de tels effets, selon la Cour, un refus de séjour et un refus de permis de travail opposés à une personne qui assume la charge d'enfants en bas âge, citoyens de l'Union, puisque de tels refus auraient pour conséquence que ces derniers se verraient dans l'obligation de quitter le territoire de l'Union pour accompagner leurs parents. Malgré le caractère assez peu précis du critère retenu, la Cour semble vouloir dire qu'une situation dans laquelle est en cause l'essence même du statut de citoyen de l'Union soulève, par nature, une question qui n'est plus purement interne et qui relève donc du droit de l'Union (CJUE, 8 mars 2011, aff. C-34/09, *Ruiz Zambrano* : Europe 2011, comm. 149, note A. Rigaux). Voir également la chronique de Francis DONNAT, *Revue juridique de l'économie publique,* n° 699, Juillet 2012, chron. 3. Pour les sociétés, la Cour affirme qu'une inégalité de traitement pour la prise en compte, par une société mère, des pertes de sa filiale, selon que cette dernière est établie dans le même Etat membre que sa mère ou non, constitue une restriction à la liberté d'établissement (CJUE, gde ch., 3 févr.2015, aff. C-172/13, *Commission c/Royaume-Uni :* Dr. Fisc. 2015, n°15, comm.263, note J. Ardouin et F. Sicard). Cette position a été adoptée par la Conseil d'Etat qui juge, qu'il « incombe n'incombe pas à l'Etat de résidence de la société mère d'assurer la neutralisation de la charge fiscale que la société filiale supporte ou supportera du fait de la décision de l'Etat membre où elle réside elle-même, au titre de l'exercice de sa compétence fiscale, de limiter le droit d'imputer les pertes subies » (CE, fr. *9è et 10è ss-sect. 15 avr.. 2015, n°368135, Stés Agapes*)

que *« Les ressortissants de chaque Etat Membre peuvent fournir des prestations de services dans un autre Etat Membre et ce, dans les mêmes conditions que celles que cet Etat Membre impose à ses propres ressortissants ».* Cette notion de ressortissant communautaire permet une ouverture de la libre circulation à toute personne. Il s'agit non seulement des travailleurs salariés mais aussi des travailleurs indépendants[445].

345. Une telle interprétation n'a pas manqué de se heurter à la philosophie de la CEDEAO sur la libre circulation des personnes, dans son schéma d'intégration. En effet, au sein de la CEDEAO, ce sont exclusivement les personnes exerçant ou désirant exercer une activité professionnelle salariée[446] qui sont concernées. Comme l'a si bien affirmé M.

Pour les conditions d'exercice de ce droit voir, Cour administrative d'appel de Bordeaux, 30 oct. 2012 n° 12BX00601, 12BX00602, 12BX00603, 12BX00604, 12BX00605, Yankov et a. Dans cet arrêt, la cour administrative d'appel de Bordeaux relève que la définition de l'abus de droit retenue par la loi française (le 2° de l'article L. 511-3-1 du Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile) recouvre seulement des situations caractérisées, d'une part, par une mise en échec objective des buts de la législation européenne sur la libre circulation, et d'autre part, par la volonté de profiter de celle-ci au bénéfice d'un artifice. Elle en déduit, au regard de la jurisprudence de la Cour de justice, que cette définition est compatible avec le droit de l'Union. CJUE, 13 juin 2013, Radia Hadj Ahmed, aff. C-45/12 point 52.CJUE, 10 octobre 2013, Alokpa, aff. C-86/12. En doctrine, voir Alexandre DEFOSSEZ, « L'enfant européen : sésame du droit de séjour des ressortissant de pays tiers », *Cahiers de droit européen,* 2014-1, pp.161-199.

445 Au titre de cette liberté communautaire, plusieurs actes ont été adoptés pour ce qui concerne des professions particulières. Ce sont : le Règlement n°10/2006/CM/UEMOA en date du 25 juillet 2006 relatif à la libre circulation et à l'établissement des avocats ressortissants de l'Union au sein de l'espace UEMOA, Directive n°06/CM/UEMOA du 16 décembre 2005 relative à la libre circulation et à l'établissement des médecins ressortissants de l'union au sein de l'espace UEMOA, Règlement n°10/2006/CM/UEMOA du 25 juillet 2006 relatif à la libre circulation et à l'établissement des avocats ressortissants de l'Union au sein de l'espace UEMOA, Directive n°7/2005/CM/UEMOA du 16 décembre 2005 relative à la libre circulation et l'établissement des architectes ressortissants de l'Union au sein de l'espace, Règlement n°5/2006/CM/UEMOA du 2 mai 2006 relatif à la libre circulation et l'établissement des experts comptables et comptables agréés ressortissants de l'Union au sein de l'espace.

Pour plus de détails, voir Guillaume de la TAILLE in *La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales n° 6,* 4 Février 2013, 2028, p.1 à 7. Plus tard, la Cour clarifie les règles concernant le droit de séjour des ressortissants d'un État tiers, membres de la famille d'un citoyen de l'Union, dans l'État membre d'origine du citoyen. CJUE, arrêts du 12 mars 2014, *O., B., S. et G. /Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel,* C-456/12 et C-457/12. Communiqué de presse n° 32/2014 du 12/03/2014. En outre, l'exclusion automatique d'une travailleuse d'un cours de formation en raison de la prise d'un congé de maternité obligatoire constitue un traitement défavorable (CJUE, arrêt du 6 mars 2014, *Napoli,* C-595/12. Communiqué de presse n° 30/2014 du 6/03/2014). La Cour estime également que l'instauration d'un critère territorial conditionnant le bénéfice de l'exonération forfaitaire des frais extraterritoriaux pour les travailleurs frontaliers n'est pas, en soi, contraire à la libre circulation des travailleurs, dès lors qu'il ne donne pas lieu à une surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés pour certains de ces travailleurs (CJUE, gde ch., 24 févr.2015*, aff. C-512/13, C. G. Sopora* : Dr. Fisc. 2015, n°10, act.147).

Pierre MEYER, il ressort une différence de champ d'application personnel à travers les notions de « citoyen » dans la CEDEAO et de « ressortissant » au sein de l'UEMOA et aussi une différence dans la notion même de résidence.

346. Dans le droit CEDEAO, le droit de résidence s'adresse aux « citoyens de la Communauté », tels que définis par le protocole de Cotonou du 29 mai 1982. En revanche, dans l'UEMOA, les destinataires du droit de résidence sont les « ressortissants des Etats membres ». La détermination de la nationalité reste entièrement de la compétence du droit interne de chaque Etat et non du droit communautaire. La seconde différence réside dans le fait que dans la CEDEAO le droit de résidence n'est reconnu qu'en vue d'accéder à un emploi salarié et de l'exercer. La circulation et le séjour dans le droit CEDEAO ne sont garantis qu'à cet effet. Cette restriction ne ressort pas de l'article 91 du traité UEMOA, au point que le droit de se déplacer et de séjourner sur le territoire de l'Union n'est pas limité à la seule fin de recherche ou d'exercice d'un emploi[447].

347. En outre, alors que dans la CEDEAO il n'est affirmé l'égalité de traitement que pour l'exercice d'un emploi, l'article 91 §1 du traité UEMOA étend cette égalité à la recherche d'un emploi en disposant que la liberté de circulation et de résidence implique *« l'abolition entre les ressortissants des Etats membres de toute discrimination fondée sur la nationalité, en ce qui concerne la recherche et l'exercice d'un emploi*[448]». Les raisons de telles restrictions dans la détermination du contenu de la libre circulation des personnes dans la CEDEAO tiennent essentiellement à son champ d'application, surtout personnel.
Les Etats francophones qui sont, par ailleurs, membres de l'UEMOA souhaitent une application intégrale et égalitaire de cette liberté à tous les ressortissants des Etats de la CEDEAO.

---

[446] Article 2 du protocole d'Abuja du 1er juillet 1986 relatif au droit de résidence aux termes duquel chaque Etat « ne reconnaît(…) le droit de résidence sur son territoire qu'en vue d'accéder à une activité salariée et de l'exercer ».

[447] Protocole de Banjul du 29 mai 1990 relatif au droit d'établissement.

[448] Pierre MEYER, *Droit international privé burkinabè,* collection Précis de droit burkinabè, Ouagadougou, 2006, p.97.

348. Le Nigeria, par contre, optait pour l'exclusion du champ d'application de la libre circulation de certains ressortissants des Etats membres[449]. Il a fallu l'adoption du Code de citoyenneté pour mettre fin à la controverse[450]. Les conditions requises pour l'acquisition, la perte, la déchéance et la réintégration dans la citoyenneté de la Communauté ne coïncident pas toujours avec celles des Etats membres. L'article 1er du protocole portant Code de la citoyenneté de la communauté précise qu' *« est citoyen de la Communauté, toute personne qui, par la descendance, a la nationalité d'un Etat membre et qui ne jouit pas de la nationalité d'un Etat non membre de la Communauté.*

Toute personne qui a la nationalité d'un Etat membre par le lieu de naissance et dont l'un ou l'autre des parents est citoyen de la communauté conformément aux dispositions du paragraphe 1 ci-dessus, à condition que cette personne ait atteint l'âge de 21 ans, opte pour la nationalité de cet Etat membre.

Toutefois, toute personne ayant atteint l'âge de 21 ans avant l'entrée en vigueur du présent protocole et jouissant d'une double nationalité devra pour prétendre à la citoyenneté de la Communauté, renoncer expressément à la nationalité de celui de ses parents qui est ressortissant d'un Etat non membre ».

La notion de citoyenneté dans la CEDEAO exclut le statut de binational, du moins lorsque celui-ci implique la nationalité d'un Etat non membre de la CEDEAO. L'objectif est d'exclure du champ d'application personnel de la liberté de circulation certaines catégories de ressortissants des Etats membres.

349. En pratique, cette exclusion concerne principalement les importantes communautés syro-libanaises établies en Afrique de l'Ouest dont beaucoup de membres ont, parfois, la nationalité de l'Etat où ils sont établis. En fait, certains Etats ont voulu, par-là, éviter qu'après avoir procédé à des expulsions massives, des ressortissants syriens ou libanais ayant acquis la nationalité d'un Etat membre de la CEDEAO ne puissent venir ou revenir en invoquant la liberté de circulation et d'établissement. En outre, la volonté affichée de certains Etats de protéger leurs commerçants nationaux de la concurrence

---

[449] (V.I.) FALL, « De la liberté de circulation et d'établissement dans les communautés de l'Afrique de l'Ouest », *Rev. Jur. Et pol. Indépendance et Coopération,* 1980, pp.95-98.

[450] Protocole de Cotonou du 29 mai 1992.Disponible sur www.cedeao.int.

exercée par une communauté réputée pour son sens des affaires n'est sans doute pas étrangère à cette définition restrictive du citoyen de la Communauté[451].

350. Comme déjà souligné, dans l'UEMOA, il n'est pas fait une définition restrictive des ressortissants communautaires ; chaque Etat membre détermine souverainement les modalités d'acquisition et de perte de sa nationalit, donc les personnes pouvant revendiquer cette nationalité aux yeux du droit communautaire. Mais il faut noter que, dans l'UEMOA, la nationalité communautaire n'existe pas jusque-là.

Toutefois, le fait pour les nationaux des Etats membres de bénéficier des droits conférés par le traité a fait apparaître la notion de « ressortissant communautaire », en lien avec la libre circulation des personnes, avec des implications sur l'entrée, la résidence et l'établissement dans l'espace UEMOA.

351. Le droit d'entrée désigne l'accès d'un étranger au territoire national d'un Etat donné. La souveraineté des Etats, pierre angulaire du droit international contemporain, reconnaît à l'Etat un pouvoir discrétionnaire concernant l'accès à son territoire. Concrètement, c'est l'exigence du visa d'entrée qui traduit le contrôle de l'immigration. La suppression de l'obligation préalable d'obtention de ce visa qui fonde le droit d'entrée sur le territoire d'un Etat membre. C'est donc l'étape initiale et indispensable dans la mise en œuvre de la libre circulation des personnes, car elle est la condition à l'effectivité des autres droits : résidence et établissement.[452]

352. Le droit d'entrée ne figure pas expressément dans le traité UEMOA. Toutefois, on peut revisiter le droit CEAO auquel étaient parties tous les Etats membres, à l'exception de la Guinée-Bissau, notamment l'accord[453] sur le droit d'établissement et la libre circulation des personnes. En dehors de la Guinée-Bissau, les ressortissants des autres Etats peuvent bénéficier des dispositions de cet accord qui prévoyait que les ressortissants des Etats membres pouvaient librement entrer sur le territoire de l'un quelconque des Etats

---

[451] A ce propos, voir Thierry Innocent MAGBONDO, *L'effectivité du principe de la libre circulation des personnes au Burkina Faso,* 2008, Rapport de stage de DESS effectué au Ministère de l'Intégration régionale, Université de Ouagadougou, UFR/SJP, pp.8-11.

[452] CJUE, arrêt du 17 juillet 2014, *Torresi,* C-58/13, C-59/13. Communiqué de presse n° 103/2014 du 17/07/2014. Le fait de revenir dans un État membre pour y exercer la profession d'avocat sous le titre obtenu dans un autre État membre ne constitue pas une pratique abusive.

[453] C'est l'Accord de Bamako du 27 octobre 1978 sur la libre circulation des personnes et le droit d'établissement entre les Etats membres de la CEAO, J.O du 26 août 1986.

membres sans qu'il soit exigé l'accomplissement d'aucune formalité préalable telle que le visa d'entrée[454]. Le droit d'entrée est donc une étape nécessaire mais non satisfaisante pour la réalisation de la libre circulation des personnes, qui doit comprendre la résidence et l'établissement.

353. S'agissant du droit de résidence, il signifie simplement le droit de séjourner[455]dans un Etat autre que celui dont on a la nationalité en vue de rechercher un emploi salarié et d'exercer un tel emploi. Fondamentalement, il s'agit du droit au travail pour les étrangers communautaires dans les mêmes conditions que les nationaux. Pour être accompli, le droit de résidence suppose l'assimilation des étrangers aux nationaux, tant dans la recherche que dans l'exercice d'un emploi. L'assimilation dans la recherche de l'emploi veut dire, par exemple, qu'un Malien ou un Burkinabè recherchant un emploi au Sénégal ou au Niger ou dans tout autre Etat membre de l'UEMOA ne peut s'y voir opposer un refus aux motifs qu'il s'agit d'emploi réservé aux nationaux.

354. Le droit de séjour a été particulièrement mis à rude épreuve souvent par les Etats membres en Afrique de l'Ouest, mais on retiendra que l'une des pages noires de l'intégration dans cette zone reste l'institution de la carte de séjour en Côte d'Ivoire dont le but était, au départ, de rechercher des ressources pour alimenter les caisses de l'Etat. En effet la Côte d'Ivoire, qui traversait une crise économique aiguë était à la recherche de ressources pour rééquilibrer sa balance de paiement.[456]

355. Ainsi, en violation flagrante des dispositions du droit CEDEAO sur le droit d'établissement et de résidence, les ressortissants ouest-africains, de même que les autres furent soumis à l'exigence de se faire délivrer une carte de séjour pour vivre sur le territoire ivoirien.[457] Ce qui a été justifié comme une mesure d'ordre économique au départ, va se pervertir pour devenir une stigmatisation, favorisée par le concept

---

[454] La CEDEAO, quant à elle, a opté pour une période transitoire de quinze années divisées en trois étapes de cinq années chacune. Voir à ce propos l'article 2 du protocole de Dakar du 29 mai 1979, J.O. du Burkina Faso (JOBF) du 08 avril 1982.

[455] Article 91, 1) du traité UEMOA.

[456] Le bilan du Ministère de la Sécurité sur l'institution de la carte de séjour du 14 octobre 1991 au 31 juillet 1992 donnait un montant de 13 milliards de FCFA. Voir Michel KOFFI, MEDIAF du 15 juin 2015.*www.mediaf.org.*

[457] La carte de séjour a été instituée par un acte réglementaire puis confirmée par la loi n°90-437 du 29 mai 1990 relative à l'entrée et au séjour des étrangers en Côte d'Ivoire.

xénophobe de *l'ivoirité* qui a occasionné la mort de milliers d'étrangers notamment de Burkinabè[458], et la guerre civile déclenchée par le Nord, habité par des populations ayant des liens historiques avec les pays voisins dont ils seraient originaires dans un passé lointain. Cette stigmatisation a même été entretenue par les autorités ; ce qui a conduit à exacerber la haine envers les étrangers dont on avait distingué les bons et les mauvais.[459] Cette fracture sociale du peuple ivoirien et de ceux des pays voisins reste un épineux problème sociopolitique dont la résolution ne semble pas pour bientôt.[460] Même si l'UEMOA a été créée en 1994, cette législation nationale sur le droit de séjour des étrangers, qui était contraire aux articles 90 et 91 du traité a cohabité avec la législation communautaire jusqu'en 2007, date de sa suppression.

356. Dans l'exercice de l'emploi, l'assimilation signifie l'égalité de traitement[461] avec les nationaux pour le salaire, le régime du licenciement,[462] la formation professionnelle[463] et le réemploi si le travailleur est au chômage. Les restrictions au droit de travail salarié ne

---

[458] Pour plus de détails, voir Sylvie BRDELOUP, « La Côte d'Ivoire ou l'étrange destin de l'étranger », *Revue européenne des migrations internationales,* vol.12, n°2-2003, pp.85-113.

[459] Cette distinction entre bons et mauvais étrangers fut liée à la prise de position sur le traitement réservé aux populations immigrées ouest-africaines qui vivaient sur le territoire ivoirien. Parmi les mauvais étrangers, on comptait les Burkinabè du fait que l'actuel président ivoirien serait originaire, les Malien après la dénonciation des actes commis à l'égard de ressortissants Maliens par le Président Alpha Omar KONARE, les Sénégalais après une déclaration du Président Abdoulaye WADE sur cette question de l'ivoirité lors d'un sommet sur le racisme et l'exclusion, ainsi que les Guinéens. En revanche, les bons étrangers étaient constitués par les Béninois, les Togolais, les Ghanéens et les Nigérians.

[460] Notons que la carte de séjour est demeurée jusqu'en 2007, en contradiction avec les règles de la CEDEAO et de l'UEMOA qui est née postérieurement et dont l'effet immédiat devait être l'abrogation de cette loi. Cette carte de séjour a fini par devenir un moyen de persécution et un motif de tracasserie policière allant souvent jusqu'à des perquisitions domiciliaires mais paradoxalement, non rentable pour l'Etat. Elle a même occasionné des fraudes à la nationalité ivoirienne puisque la quiétude et le salut ne résidait que dans l'obtention de la nationalité ivoirienne. Elle a finalement été supprimée par l'ordonnance n°2007-604 du 8 novembre 2007 du Président Laurent GBAGBO.

[461] CJUE, 11 novembre 2014, *Dano,* aff. C-333/13, ECLI:EU:C:2014:2358 : Le citoyen inactif présente une charge déraisonnable pour les finances publiques nationales. L'affaire Dano marque un tournant restrictif dans le droit à l'égalité de traitement des citoyens de l'Union européenne.

[462] CJUE, arrêt du 27 février 2014*, Lyreco Belgium,* C-588/12. Communiqué de presse n°28/2014 du 27/02/2014 : lorsqu'un licenciement illégal intervient au cours d'un congé parental à temps partiel, l'indemnité forfaitaire de protection à laquelle a droit un travailleur engagé à temps plein doit être calculée sur la base de la rémunération à temps plein.

[463] CJUE, arrêt du 6 mars 2014, *Napoli,* C-595/12. Communiqué de presse n°30/2014 du 6/03/2014. L'exclusion automatique d'une travailleuse d'un cours de formation en raison de la prise d'un congé de maternité obligatoire constitue un traitement défavorable.

sont fondées que sur des motifs de sécurité, de santé ou d'ordre public[464] et des emplois dans la fonction publique. L'effectivité de ce droit peut toutefois aboutir à la régionalisation du marché du travail.[465]

357. Le champ d'application de l'article 91 est très large en ce qu'il vise tous les ressortissants communautaires, mais les critères de définition des notions de « travailleur » et d'« emploi » ne sont pas toujours clairs. Compte tenu de ce que l'obligation d'assimiler les travailleurs nationaux aux étrangers se rapporte à ces notions, la conception qui se dégage de la jurisprudence de la Cour de justice et des juridictions nationales en cette matière peut revêtir une importance capitale[466].

358. Dans tous les cas, comme l'affirmait P. MEYER, lorsque le législateur communautaire a institué la libre circulation des travailleurs, il a très certainement entendu lui donner un contenu, sinon une portée, communautaire. Si chaque Etat devait définir le contenu de ces notions, le risque existerait, qu'il modifie le contenu de la notion de travailleur et élimine à son gré, les garanties offertes par le traité à certaines catégories de personnes.

359. Dans la zone CEMAC, la mise en œuvre du processus d'intégration par la libre circulation des personnes est très encadrée, prétextant des raisons d'ordres politique et structurel, au point qu'on peut en conclure que dans cette zone les élans souverainistes sont plus accentués que dans l'UEMOA[467].

---

[464] CJUE, arrêts du 12 mars 2014, *O., B., S. et G./Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel*, C-456/12 et C-457/12. CE, 1er octobre 2014, n°365054, Dumitro : JurisData n°2014-022550 ; JCP A 2014, act.788, note L. Erstein : le Conseil d'Etat admet que des faits de fraude à la charité publique puissent être appréhendés comme des motifs d'ordre public susceptibles de restreindre la liberté de circuler et de séjourner des citoyens européens.

[465] CJUE, arrêt du 15 janvier 2014, *Association de médiation sociale,* C-176/12. Communiqué de presse n° 2/2014 du 15/01/2014. L'article 27 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne relatif au droit à l'information et à la consultation des travailleurs ne se suffit pas à lui-même pour conférer aux particuliers un droit susceptible d'être invoqué afin de laisser inappliquée une disposition nationale contraire au droit de l'Union.

[466] Dans le droit UEMOA, jusque-là, ni les actes communautaires ni la jurisprudence n'ont, à ce jour, donné un contenu communautaire aux notions concernées.

[467] Dans l'espace CEMAC, la libre circulation est règlementée par les actes ci-après : Acte additionnel de 2005, relatif à la libre circulation des personnes en zone CEMAC, puis pour mise en œuvre, le 16 mars 2010, du Règlement n°01/08- UEAC-042-CM-17 portant institution et conditions de gestion et de délivrance du passeport CEMAC, Directive n° 04/07-UEAC-070 U-042-CM-16 Relative au Suivi-évaluation des mesures adoptées dans le cadre de la Libre Circulation en zone CEMAC, Décision n°

360. La précision de ces notions peut être empruntée au droit européen à travers de très nombreuses décisions rendues par la CJUE. Pour la Cour de Luxembourg, on peut retenir trois critères objectifs. La notion de travailleur doit être définie selon des critères objectifs qui caractérisent la relation de travail en considération des droits et devoirs des personnes concernées. La caractéristique principale de la notion de travail est la circonstance qu'une personne accomplit pendant un certain temps, en faveur d'une autre personne et sous la direction de celle-ci, des prestations en contrepartie desquelles elle touche une rémunération[468].

361. Ne doivent pas être considérées comme des activités réelles et effectives les activités qui ne constituent qu'un moyen de rééducation ou de réinsertion des personnes qui les exercent lorsque le travail rémunéré, conçu selon les possibilités physiques et mentales de chacun, a pour fin de permettre aux intéressés de retrouver, dans un délai plus

---

99/07-UEAC-070 U-042-CM-16 Portant création d'un comité de suivi et d'évaluation dans le cadre de la Libre Circulation en zone CEMAC.

[468] CJCE, *Lawrie-Blum,* 1986-2121. Elle déclare par exemple que l'interruption du travail pour des raisons de grossesse n'interrompt pas la qualité de travailleur (CJUE, 19 avril 2014, *Saint Prix,* aff. C-507/12). Pour la Cour, le fait que lesdites contraintes obligent une femme à cesser d'exercer une activité salariée pendant la période nécessaire à son rétablissement n'est, en principe, pas de nature à priver cette personne de la qualité de «travailleur» au sens de l'article 45 TFUE. Dans un arrêt relatif aux marché publics, le Conseil d'Etat annulait les dispositions du décret du 19 décembre 2008 relatif au relèvement de certains seuils du code des marchés publics portant de 4 000 à 20 000 € le montant en deçà duquel le pouvoir adjudicateur peut passer un marché public sans publicité ni mise en concurrence, au motif que ce rehaussement était contraire aux principes d'égalité d'accès à la commande publique, d'égalité de traitement des candidats et de transparence des procédures rappelés par le II de l'article 1er du code des marchés publics. Si le fondement de cette décision s'appuie sur des règles internes, il n'en demeure pas moins que l'arrêt est conforme à l'esprit de la jurisprudence communautaire opposée à toute dispense générale en matière de publicité et de mise en concurrence. En effet, la Cour de justice a jugé que les règles fondamentales du Traité CE et, en particulier, le principe de non-discrimination en raison de la nationalité étaient applicables au pouvoir adjudicateur, quels que soient l'objet ou l'importance du marché, et qu'il en résultait une obligation de transparence consistant « à garantir, en faveur de tout soumissionnaire potentiel, un degré de publicité adéquat permettant une ouverture du marché des services à la concurrence ainsi que le contrôle de l'impartialité des procédures d'adjudication (CE, 10 févr. 2010, n° 329100, Perez, Lebon ; *AJDA* 2010. 239 ; ibid. 561, note J.-D. Dreyfus ; ibid. 596, chron. S. Nicinski, P.-A. Jeanneney et E. Glaser ; D. 2010. 506, et les obs. ; *Cah. Cons. const.* 2010. 187, note A. Vidal-Naquet ; *Constitutions* 2010. 410, obs. P. De Baecke ; *RJEP* 2010, concl. N. Boulouis ; CMP mai 2010. 15, repères 3, F. Llorens et P. Soler-Couteaux ; *Dr. adm.* 2010, n° 4, p. 4, note F. Melleray ; *LPA* 18 mars 2010, note J.-Ch. Car). CJUE, arrêt du 10 juillet 2014, *Dogan,* C-138/13. Communiqué de presse n° 96/2014 du 10/07/2014 : l'exigence de connaissances élémentaires de l'allemand à laquelle l'Allemagne subordonne la délivrance d'un visa aux fins du regroupement de conjoints de ressortissants turcs résidant légalement sur son territoire est contraire au droit de l'Union.

ou moins long, la capacité d'occuper un emploi ordinaire ou de leur donner accès à un mode de vie qui soit le plus proche possible de la normal[469].

362. S'agissant du critère de subordination, la nature du lien juridique liant le travailleur à l'employeur, statut de droit public ou de contrat de droit privé, est sans intérêt. L'existence d'un lien de subordination doit être recherchée en fonction de tous les éléments et circonstances qui caractérisent les rapports entre les parties, tels que la participation aux risques commerciaux de l'entreprise[470], la liberté de choisir son propre horaire[471] ou de recruter ses propres assistants[472]. Il demeure toutefois difficile de

---

[469] La notion de travailleur européen connaît une définition extensive puisqu'elle vise à favoriser la circulation des personnes, élément constitutif d'un marché unique effectif. La Cour rappelle qu'il suffit qu'une personne accomplisse, pendant un certain temps, en faveur d'une autre et sous la direction de celle-ci, des prestations en contrepartie desquelles, elle touche une rémunération (CJCE, 31 mai 1989, aff. C-344/87, Bettray : Rec. CJCE 1989, I, p. 1621). Voir aussi CJUE, 3e ch., 21 févr. 2013, aff. C-46/12, *L. N. c/ Styrelsen for VideregåendeUddannelserogUddannelsesstøtte* page 1, *in La Semaine Juridique* Social n° 17, 30 Avril 2013, 1179 commenté par Joël Cavallini. Cette jurisprudence va dans la droite ligne des affaires Teixeira (CJUE, 23 févr. 2010, aff.C-480/08, Maria Teixeira c/ London Borough of Lambeth: Europe 2010, comm. 131, obs. V. Michel). Et Ziolkowski (CJUE, 23 févr. 2010, aff. C-480/08). La Cour estime que le règlement (CEE) n° 1612/68 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (JOCE n° L 257, 19 oct. 1968, p. 2) que l'on sait attribuer à l'enfant d'un ressortissant d'un État membre qui est ou a été employé dans un autre État membre, un droit d'accès à l'enseignement dans les mêmes conditions que les nationaux dès lors que cet enfant réside sur le territoire de cet État (art. 12). Or, de jurisprudence constante, ce droit d'accès à l'enseignement implique un droit de séjour dudit enfant, mais également du parent en assurant la garde effective, CJUE, 23 février 2010, *Maria Teixeira c/ London Borough of Lambeth* : Europe 2010, comm. 131, obs. V. Michel, CJUE, 21 déc. 2011, aff.jtes. C-424/10 et 425/10, *Tomasz Ziolkowski et a*. La CJUE estime dans cette affaire que les périodes de séjour d'un ressortissant d'État tiers accomplies antérieurement à l'adhésion de cet État à l'Union doivent être prises en considération aux fins du calcul de la période de cinq ans conditionnant l'octroi d'un droit de séjour permanent dès lors que ces périodes ont été effectuées conformément aux conditions de l'article 7, paragraphe1 de la directive. En outre, pour pouvoir acquérir le statut de résident de longue durée prévu par le droit de l'Union, les ressortissants de pays tiers doivent personnellement résider de manière légale et ininterrompue dans l'État membre d'accueil pendant les cinq années précédant leur demande (CJUE, arrêt du 17 juillet 2014, *Tahir,* C-469/13). CJUE, arrêt du 19 juin 2014, *Saint Prix,* C-507/12. Communiqué de presse n° 86/2014 du 19/06/2014) : la Cour déclare qu'une femme qui cesse de travailler ou de chercher un emploi en raison des contraintes physiques liées aux derniers stades de sa grossesse et aux suites de son accouchement peut conserver le statut de « travailleur ».

[470] CJCE, *Ayuntamiento de Sevilla,* aff. C-202/90, 1990, Rec.I-4247. CJUE, arrêt du 8 juillet 2014, *Fonnship et Svenska Transportarbetarförbundet,* C-83/13. Communiqué de presse n° 94/2014 du 8/07/2014 : une société établie dans un État de l'espace économique européen (EEE) et propriétaire d'un navire battant pavillon d'un pays tiers peut se prévaloir de la libre prestation des services lorsqu'elle fournit des services de transport maritime à partir de ou vers un État de l'EEE.

[471] Fabio SPITALERI, « Unité et fragmentation de la notion d'entrave : l'adoption de l'approche Keck au-delà de la libre circulation des marchandises », *RTDEur.,* 2014-4, pp.871-897.

[472] CJCE, *Agregates,* 15 mars 1989, aff. 303/87, Rec. p.I-4459.

déterminer si une personne a la qualité de travailleur[473] ou de prestataire de service[474]. En outre, les discriminations,[475] en plus de la nationalité,[476] ne doivent pas être fondées sur le sexe,[477] la race, la religion, les opinions philosophiques et politiques ni sur la langue.[478] Mais si les pratiques discriminatoires peuvent concerner les personnes, il en existe aussi qui sont susceptibles d'entraver la libre circulation des biens et services.

---

[473] Selon le droit de l'Union, la notion de « travailleur peu englober une personne admise dans un centre d'aide par le travail lorsque les activités exercées par celles-ci au sein du centre ne sont pas créées dans le seul but de procurer une occupation, mais présentent également une certaine utilité économique. Cela est d'autant plus vrai lorsque les activités permettent de valoriser la productivité, si réduite soit-elle, des personnes lourdement handicapées et, en même temps, d'assurer la protection sociale qui leur est due », CJUE, 26 mars 2015, Fenoll, C-316/13, Journal de droit européen, n°2019-2015, Chr., p.220

[474] CJCE, *Ramrath,* 20 mai 1992, aff. C-106/91, Rec. I- 3351. Voir également CJUE, 3e ch., 6 sept. 2012, aff. jtes. C-147/11 et C-148/11*, Czop et Punakova* où la Cour fait la distinction entre travailleurs salariés et travailleurs indépendants. Voir également les commentaires de Valérie MICHEL, « Fondements du droit de séjour : distinction entre travailleurs salariés et citoyens européens », *in Europe n°11*, Novembre 2012, comm. 433, *www.LexisNexis SA.*

[475] CJUE, arrêts du 16 janvier 2014, *Onuekwere,* C-378/12, et G., C-400/12. Communiqué de presse n° 4/2014 du 16/01/201 : les périodes carcérales ne peuvent être prises en compte ni aux fins de l'acquisition d'un titre de séjour permanent ni en vue de l'octroi d'une protection renforcée contre l'éloignement.

[476] CJUE, 18 décembre 2014, *McCarthy Rodriguez,* aff. C-202/13 : le membre de la famille d'un citoyen de l'Union en situation transnationale doit pouvoir circuler librement dans l'Union, y compris au Royaume-Uni: La satisfaction des conditions prévues par la directive 2004/38 suffit, et la vérification de leur respect et de lutte contre les abus ne peut être fondée sur des mesures de prévention globale, mais nécessite des examens individualisés

[477] CJUE, arrêt du 19 juin 2014, *Saint Prix,* C-507/12. Communiqué de presse n° 86/2014 du 19/06/2014. Une femme qui cesse de travailler ou de chercher un emploi en raison des contraintes physiques liées aux derniers stades de sa grossesse et aux suites de son accouchement peut conserver le statut de « travailleur ».CE, 27 mars 2015 n°372426 :JurisData n°2015-006479 :JCP A 2015, act.320, comm. Grégoir CALLEY in *La Semaine JURIDIQUE Administration et Collectivité,* 2186. CJUE, 14 avril 2015, Lourdes Cachaldora Fernàndez, C-527/13 : Pour la Cour, « le droit de l'Union consacrant le principe de l'égalité de traitement entre hommes et femmes en matière de sécurité sociale ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit que les interruptions de cotisation, qui sont comprises dans la période de référence aux fins de calcul d'une pension d'invalidité contributive et qui suivent un emploi à temps partiel, sont prises en compte à hauteur des bases minimales de cotisation en vigueur affectées du coefficient réducteur relatif à cet emploi alors que, si ces interruptions suivent un même emploi à temps complet, une telle réduction n'est pas prévue. Une telle réglementation n'entre en outre pas dans le champ d'application de l'accord-cadre sur le travail à temps partiel », Journal de droit européen, n°2019-2015, p.220.

[478] CJUE, arrêt du 27 mars 2014, *Grauel Rüffer,* C-322/13. Communiqué de presse n°40/2014 du 27/03/2014 : la faculté d'employer la langue allemande devant les tribunaux civils de la province de Bolzano ne doit pas être réservée aux seuls citoyens italiens résidant dans cette région.

B. L'interdiction des discriminations fiscales sur les biens et services

363. Cette situation de l'élimination des obstacles à la libre circulation des facteurs de production n'est pour autant pas exempte de toutes difficultés. En dehors de la guerre civile en Côte d'Ivoire, qui a porté un coup sérieux aux échanges commerciaux avec les autres Etats membres, il faut souligner que l'article 76 a) du Traité UEMOA interdit non seulement les droits de douane, mais aussi les taxes d'effet équivalent. Les Etats peuvent être tentés d'utiliser des moyens détournés pour cloisonner à nouveau les marchés. L'article 76 du Traité interdit les taxes d'effet équivalent mais ne les définit pas. L'UEMOA se construisant sur le modèle européen, il conviendrait de recourir à cette communauté pour mieux appréhender ce que recouvre cette notion. L'article 25 du Traité CE interdisait également, sans les définir, les taxes d'effet équivalent. Depuis le traité de Lisbonne, l'interdiction des taxes et mesures d'effet équivalent est régie par les articles 34 à 36 du TFUE intéressant les limitations quantitatives aux importations[479] et exportations.

364. Faute d'une définition fournie par le droit dérivé, la clarification de la notion est revenue à la jurisprudence. Ainsi, il faut remonter à l'arrêt « pain d'épice », par lequel la Cour affirme que *« la taxe d'effet équivalent peut être considérée, quelles que soient son appellation et sa technique, comme un droit unilatéralement imposé soit au moment de l'importation, soit ultérieurement et qui, frappant spécifiquement un produit importé d'un pays membre, à l'exclusion d'un produit national similaire, a pour résultat, en altérant son prix, d'avoir sur la libre circulation des produits la même incidence qu'un droit de douane*[480]».

---

[479] Voir CJCE 5 juin 2007, *KlasRosengrene.a c./Risksaklågaren,* aff. C-170/04, Rec. I-4071, obs. P.-Y. MONJAL, *LPA* 2007, n° 147, 7-8 et note E. Bernard, *Europe, n° 8-9*, 2007. comm. 207) dans lequel la Cour estime que l'interdiction faite aux particuliers résidant en Suède d'importer de l'alcool sans en assurer personnellement le transport est contraire au droit de l'Union.

[480] CJCE., 14 décembre 1962, *Commission /Luxembourg et Belgique,* aff. 2 et 3/62, Rec. CJCE, 1962, p. 813. Ces deux pays avaient institué, par arrêté royal du 16 août 1957 pour la Belgique et par arrêté grand-ducal du 20 août 1957 pour le Luxembourg, un droit sur le pain d'épice, sous forme de droit spécial à l'importation, perçu à l'occasion de la délivrance de licence d'importation. Ce droit a été postérieurement augmenté et étendu à d'autres produits en février 1960 par les deux pays, postérieurement à l'entrée en vigueur du traité le 1er janvier 1958. La Cour a admis que ce droit spécial constituait une taxe d'effet équivalent et son augmentation de même que son extension à d'autres produits ont été décidées en contravention avec les articles 9 et 12 du Traité C.E.E. CJUE, arrêt du 10 avril 2014, *Commission/Hongrie,* C-115/13. Communiqué de presse n° 62/2014 du 10/04/2014.en exonérant de l'accise la production privée de l'eau-de-vie en petites quantités, la Hongrie a violé le droit de l'Union.

365. De manière simple donc, une taxe d'effet équivalent se définit comme une charge pécuniaire d'origine étatique dont le fait générateur est le franchissement de la frontière[481]. Selon la Cour européenne, le montant, l'appellation, la destination de la taxe[482] importent peu. Cette jurisprudence a été critiquée par la doctrine, qui faisait valoir que la Cour se référait au produit national similaire, comme si l'interdiction des taxes d'effet équivalent était subordonnée à l'idée de protectionnisme ou de discrimination fiscale. C'est pourquoi la Cour a redéfini et étendu la notion[483], en considérant qu' *« une charge pécuniaire, fût-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique, et frappant les marchandises nationales ou étrangères à raison du fait qu'elles franchissent la frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de douane proprement dit, constitue une taxe d'effet équivalent, au sens des articles 9, 12, 13 et 16 du Traité, alors même qu'elle ne serait pas perçue au profit de l'Etat, qu'elle n'exercerait aucun effet discriminatoire ou protecteur, et que le produit imposé ne se trouverait pas en concurrence avec une production nationale*[484]».

---

[481] CJCE, 1er juillet 1969, *Commission C/Italie*, aff.24/68,Rec.193.

[482] Il en est ainsi même si cette taxe est perçue dans un but social.

[483] La jurisprudence de principe résulte des deux arrêts suivants du 1er juillet 1969 (CJCE, 1er juillet 1969, *Commission/Italie,* aff. 24/68, Rec. CJCE, 1969, p. 201 ; CJCE, 1er juillet 1969, Social Fonds voor de *Diamanterbeiders / Brachfeld).* La République italienne percevait même avant l'entrée en vigueur du Traité CEE une imposition appelée « droit de statistique » sur les marchandises importées et exportées. Cette taxe forfaitaire de 10 Lires pour chaque quintal ou tonne de marchandises, pour chaque animal ou véhicule sauf pour les marchandises en transit ou celles exonérées comme le soufre et les aéronefs était destinée à financer des activités d'établissement de relevé statistique des mouvements de marchandises à l'importation et à l'exportation. La Commission y ayant vu une taxe d'effet équivalent, elle a introduit un recours en manquement devant la CJCE qui reconnut le droit statistique comme tel. L'arrêt Fonds social des ouvriers diamantaires était rendu sur recours préjudiciel introduit par le juge de paix d'Anvers sur l'interprétation de certaines dispositions du Traité (articles 9, 12, 13, 18, 37 et 95), en particulier la notion de taxe d'effet équivalent. CJUE, arrêt du 27 février 2014, Transportes Jordi Besor, C-82/12. Communiqué de presse n° 22/2014 du 27/02/2014 : la taxe espagnole sur les ventes au détail de certaines huiles minérales est contraire au droit de l'Union.

[484] La définition donnée dans ces deux arrêts est d'application constante par la Cour de justice depuis 1969. Exemples : CJCE, 29 avril 2004, *Weigel*, aff. C-387/01, Rec. CJCE, 2004, p. I-4981, point 63 de l'arrêt ; CJCE, 21 juin 2007, *Commission/Italie*, aff. C-173/05, Rec. CJCE, 2007, p. I-4917, motif n° 28 de l'arrêt ; CJCE, 8 novembre 2007, *GemeinbetriebeFrohnleiten,* aff. C-221/06, Rec. CJCE, 2007, p. I-9643, motif n°27 de l'arrêt. Dans un autre arrêt, la Cour estime qu'en prévoyant que, dans le cas où des sociétés peuvent bénéficier d'un dégrèvement de groupe dans le contexte d'un consortium, la société de liaison doit être établie au Royaume-Uni, la réglementation fiscale britannique viole la liberté d'établissement (CJUE, arrêt du 1er avril 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e.a.,* C-80/12. Communiqué de presse n° 46/2014 du 1/04/2014).

366. A la lumière de ces définitions, plusieurs critères permettent d'identifier la taxe d'effet équivalent :

-l'exclusivité de la taxation du produit importé : la taxe d'effet équivalent est celle qui frapperait exclusivement le produit importé. Dès lors, une charge pécuniaire faisant partie d'un système général de redevances intérieures et perçues de manière identique ou comparable sur les produits nationaux et importés ne constitue pas une taxe d'effet équivalent;

-le caractère obligatoire et unilatéral de la taxe : il ressort de la définition que la taxe d'effet équivalent est une charge unilatéralement imposée, soit par l'Etat, soit par un organisme de droit public autre que l'Etat ;

-le franchissement de la frontière : c'est le critère primordial de qualification de la taxe d'effet équivalent. Il faut entendre par franchissement de la frontière, en tant que fait générateur de la dette de la taxe et non son exigibilité qui peut être concomitante ou se situer à un moment postérieur au passage de la frontière[485].

367. La Cour a une conception extensive de la notion de frontière. Sur la base de l'interprétation téléologique elle a reconnu qu'en plus des frontières de l'Etat, pouvait être prise en compte celle intérieure, la frontière d'une région étatique. C'est le cas des frontières des Départements d'outre-mer français[486] et des îles grecques[487]. Le juge

---

[485] Selon la Cour, « lorsque les conditions qui caractérisent une taxe d'effet équivalent à un droit de douane sont réunies, la circonstance qu'[une] contribution est prélevée à un stade de la commercialisation ou de la transformation du produit postérieur au franchissement de la frontière est indifférente du moment que c'est en raison du seul franchissement de cette frontière que le produit est frappé, circonstance qui exclut une taxation identique dans le chef du produit national », CJCE, 22 mars 1977, Steinike et Weinlig, aff. 78/76, Rec. CJCE, 1977, p. 615. La CJCE était saisie d'un renvoi préjudiciel par le tribunal administratif de Francfort sur l'interprétation des articles 9, 12, 13, 92, 93 et 95 du Traité CEE, notamment sur la délimitation entre les notions de taxes d'effet équivalent et d'impositions intérieures. Le litige principal opposait une firme allemande à la République fédérale d'Allemagne sur la conformité avec le droit communautaire d'une redevance de 20000 DM prélevée lors de la transformation de jus d'agrumes importés d'Italie et de pays tiers. Elle estime, en outre, que la taxe espagnole sur les ventes au détail de certaines huiles minérales est contraire au droit de l'Union (CJUE, arrêt du 27 février 2014, *Transportes Jordi Besor,* C-82/12). Communiqué de presse n°22/2014 du 27/02/2014.

[486] CJCE, 16 juillet 1992, *Legros,* aff. C-163/90, Rec. I., p. 4625.

[487] CJCE, 14 septembre 1995, aff.jointes C-485 et C-486/93, *Maria Simitzi et Dimos Kos*, Rec. CJCE, 1995, I, p. 4385.

européen a même étendu sa conception à des impositions intérieures qu'il estime avoir un effet défavorable[488].

368. Si la définition de la taxe d'effet équivalent concerne principalement les importations de marchandises, la Cour a étendu, sur la base de l'art. 16, la qualification aux taxes perçues à l'exportation[489]. En dehors de ces critères, les autres éléments comme les modalités de perception de la taxe, son procédé de création et son appellation en droit interne apparaissent indifférents aux yeux de la Cour dans la qualification de la taxe d'effet équivalent.

369. Une telle définition de la taxe de l'effet équivalent nous amène à nous interroger sur la légalité de certaines taxes perçues à l'entrée de certains Etats membres, non pas sur les marchandises mais sur les véhicules étrangers sous la forme de « Laisser-passer », comme c'est le cas au Mali. Les obstacles à la libre circulation des biens peuvent être plus subtils. C'est pourquoi l'UEMOA interdit non seulement les droits de douane et taxes d'effet équivalent, mais aussi les restrictions quantitatives et les mesures d'effet équivalent[490].

370. Afin de réaliser un marché commun, il faut éliminer non seulement les obstacles tarifaires mais prendre aussi des mesures pour éliminer les obstacles non tarifaires, c'est-à-dire les obstacles techniques, aux échanges. Les Etats pourraient adopter des mesures qui ne sont pas tarifaires mais qui entravent les échanges. Ce sont souvent des mesures discrètes, des normes techniques, qui vont avoir un impact sur la libre circulation des biens. Les Etats justifient souvent ces réglementations par des raisons d'ordre public, de santé publique, de protection des consommateurs. Mais en réalité, l'objectif inavoué est de protéger les secteurs nationaux concurrents. Pour éviter de telles dérives, les articles 76 et

---

[488] CJUE, arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi,* C-385/12 : selon la Cour, un impôt qui défavorise les entreprises liées, au sein d'un groupe, à des sociétés établies dans un autre État membre constitue une discrimination indirecte fondée sur le siège des sociétés. CJUE, 14 avril 2015, Mihai Manéa, C-76/14 : La Cour estime que l'article 110 TFUE ne s'oppose pas à ce qu'un Etat membre institue une taxe sur les véhicules automobiles qui frappe les véhicules d'occasion importés lors de leur première immatriculation dans cet Etat membre et les véhicules déjà immatriculés dans ledit Etat membre lors de la première transcription dans ce même Etat du droit de propriété sur ces derniers. Le même article s'oppose par contre à ce que cet Etat membre exonère de cette taxe les véhicules déjà immatriculés pour lesquels a été acquittée une taxe antérieurement en vigueur jugée incompatible avec le droit de l'Union.

[489] CJCE, 10 décembre 1968, Commission/Italie, précité.

[490] Cette interdiction figure à l'article 77 du traité révisé de 2003. www.uemoa.int/Documents/Actes/

77 du Traité UEMOA prohibent les restrictions quantitatives et toutes les mesures d'effet équivalent. Les Etats ne vont certainement pas adopter des législations pour restreindre l'importation de produits venant d'autres Etats membres, mais vont seulement mettre en place des normes que les produits nationaux comme étrangers devraient respecter.

371. Et comme chaque Etat a sa législation, il est pratiquement impossible aux entreprises de se conformer à la fois à ces différentes législations. Pour illustrer ce problème, partons d'un exemple concret. Le Burkina Faso a adopté un certain nombre de textes réglementaires fixant des normes que certaines marchandises qualifiées de spéciales devraient respecter pour être commercialisées sur le territoire burkinabé[491].

372. Aux termes de cette réglementation, lorsqu'il est établi un certificat de non-conformité, le bureau de dédouanement interdit l'importation au Burkina Faso du lot de produits. D'autres Etats membres de l'UEMOA ont certainement des réglementations similaires. Evidemment, l'objectif poursuivi par cette normalisation est de protéger les consommateurs. Seulement, cela aboutit au cloisonnement des marchés. Dans notre exemple, certaines entreprises de l'UEMOA, notamment les entreprises maliennes, ont souffert de cette réglementation burkinabè[492]. La normalisation ne devient-elle pas plutôt un paravent ? L'une des solutions consisterait à adopter des normes uniformes de fabrication de produits. Si on peut préconiser cette solution pour certains produits, on imagine mal la Commission adoptant toutes sortes de normes pour tous les produits vendus au sein de l'Union.

373. Une solution pragmatique doit s'imposer dans ce cas. Lorsqu'un produit a été fabriqué et commercialisé conformément aux normes établies dans un Etat membre, les Etats doivent se faire confiance et admettre que le contrôle opéré par l'un d'entre eux suffit à protéger les consommateurs. C'est le principe de la confiance mutuelle consacrée par la

---

[491] Il s'agit du décret N°94-14/PRES/PM/MICM/MFPL du 06 janvier 1994 portant institution d'un certificat national de conformité des produits destinés à la consommation au Burkina Faso ; de l'arrêté N°95-27/MICM/MEEP du 5 avril 1995 fixant les modalités d'inspection des produits destinés à la consommation au Burkina Faso ; de l'arrêté N° 94-127/MCIA/MEF du 11 mars 1996 fixant la liste des produits concernés par le décret N° 94-14 du 06 janvier 1994.

[492] Sur la question, V. Boureima MAIGA, *Les entreprises maliennes face aux entraves à la libre circulation des marchandises dans l'espace UEMOA : Le cas de la Société SADA-SA,* Rapport de stage en vue de l'obtention du DESS en Droit de l'entreprise, UFR/SJP, Ouagadougou, 2000.p.17.

Cour de justice de l'Union européenne dans son célèbre arrêt *Cassis de Dijon*[493]. En dehors des mesures d'effet équivalent, il faut noter l'interdiction des aides d'Etat[494] en faveur des entreprises, qui peuvent fausser le libre jeu de la concurrence, que nous examinerons plus tard.

374. S'agissant du mouvement des capitaux, il faut se référer à l'article 96 du traité qui dispose*: « Les restrictions aux mouvements, à l'intérieur de l'Union, des capitaux appartenant à des personnes qui résident dans les Etats membres, sont interdites ».*[495]
Il en découle qu'en principe, les fonds doivent circuler librement au sein de l'espace UEMOA. La libre circulation des capitaux a des liens étroits avec le droit d'établissement et la libre prestation de service car, les capitaux servent à rémunérer les services, les salaires et à acquérir des biens. Toutefois, il faut noter que le traité ne définit pas la notion de capital. En revanche, le dictionnaire *Larousse*[496] définit le capital comme « un ensemble de moyens financiers et techniques dont dispose une entreprise industrielle et commerciale et qui peuvent générer d'autres richesses ».

375. En droit européen, c'est la Cour de justice qui a donné le sens communautaire de la notion de capital dans un arrêt du 31 janvier 1984 dans les affaires *Luisi* et *carbone*. Pour la Cour, il faut entendre par capitaux *« toutes opérations financières tendant au placement ou à l'investissement du montant en cause et non la rémunération d'un service ».*[497]

---

[493] CJCE, 20.2.79, *Cassis de Dijon,* aff.120/78, Rec. p.649, CJCE, 24 novembre 1993, aff. C 267/91, CJUE, 10 févier 2009, *Commission/Italie,* aff. C-110/05, CJUE, 1er mars 2012, *Ascafor et Asidac,* aff.484/10, CJUE, 20 mars 2014, *Com. /Pologne,* aff. C-639/11.

[494] Article 88 UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/ et articles 93, 97 et 107 TFUE.

[495] Voir Fabrice PICOD, « Investissement et libre circulation des capitaux au sein de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes,* n°4-2014, pp.669-684. En droit européen, cette liberté est régie par l'article 63 TFUE et s'applique non seulement dans les échanges entre les Etats membres mais également entre les Etats membres et les Etats tiers. CJUE, 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans riegel et Osterreichtsche,* aff. Jointes C-436/08 et C-437/08, Rec., p.I-305, points 46 et 127.

[496] *Le petit Larousse illustré,* éd., 2012, p.167.

[497] CJCE, Arrêt Aff. Jointes n°s286/82 et 286/83. Voir également C-205/06 *Commission contre Autriche* et C-249/06 *Commission contre Suède,* arrêts du 3 mars 2009 : dans ces deux affaires la Cour condamne les deux Etats pour avoir maintenu des conventions restreignant la libre circulation des capitaux signées avant leur adhésion à l'UE. Voir également CJCE, C/Portugal, 5 mai 2011, C-207/09. Dans un autre arrêt la Cour estime que la libre circulation des capitaux s'oppose à une réglementation d'un Etat membre qui refuse à un contribuable non résident ayant perçu dans cet Etat membre des revenus commerciaux générés par des parts d'une société, qui lui ont été transmis par un parent en vertu d'une

376. Parlant simultanément des textes juridiques consacrés à la libre circulation des capitaux au niveau de l'UEMOA ces textes, dont les premiers ont été adoptés depuis 2002, en application des articles 96 et 97 du traité, sont notamment[498] :

-la directive n°01/2002/CM/UEMOA relative à la transparence des relations financières d'une part entre les membres et les entreprises publiques et entre les Etats membres et les organisations internationales ou étrangères, et d'autre part en date du 23 mai 2002. Cette directive devait être mise en œuvre par les Etats membres un (1) an après son entrée en vigueur ;

-le règlement n°14/2002/CM/UEMOA en date du 19 septembre 2002 relatif au gel des fonds et autres ressources financières dans le cadre de lutte contre le financement du terrorisme dans les Etats membres de L'UEMOA ;

-la directive n°07/2002/CM/UEMOA en date du 19 septembre 2002 relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux dans les Etats membres de L'UEMOA. Cette directive devait entrer en vigueur dès sa signature, avec obligation de transposition des Etats membres au plus tard six (6) mois à compter de la date de signature, par l'édiction des textes uniformes relatifs à la lutte contre le blanchiment des capitaux ;

-la directive n°04/2007/CM/UEMOA en date du 4 juillet 2007 relative à la lutte contre le financement du terrorisme dans les Etats membres de L'UEMOA ;

-la décision n°09/2008/CM/UEMOA en date du 28 mars 2008 portant modification de la décision n°09/2007 du 6 avril 2007 relative à la liste des personnes, entités ou organismes visés par le gel des fonds et autres ressources financières dans le cadre de la lutte contre le terrorisme dans les Etats membres de l'UEMOA. Tous ces textes que nous venons d'énumérer et qui contiennent particulièrement des dispositions fort détaillées souffrent cependant de plusieurs obstacles que nous verrons dans la deuxième partie.

---

donation en avancement de parts successorale, de déduire de ces revenus les rentes qu'il a versées à ce parent en contrepartie de cette donation, alors que cette réglementation accorde cette déduction à un contribuable résident(CJUE, gde ch. 24 févr. 2015, aff. C-559/13, *Finanzamt Dortmund-Unna c/Josef Grünewal*d : Dr. Fisc.2015, n°10, act.145. Voir aussi Eric VERNIER, *Fraude fiscal et Paradis fiscaux, decrypter pour mieux les comprendre*, Dunod, Paris, 2014, p.65-67.

[498] Tous ces textes sont en vigueur avec l'appui étroit de la BCEAO qui est véritablement l'institution qui gère les relations financières des Etats membres avec l'extérieur. Toute transaction financière avec l'extérieur se fait sous la surveillance de la BCEAO.

Après l'analyse de la libre circulation des capitaux, nous nous appesantirons sur la réglementation du libre jeu de la concurrence dans les lignes qui vont suivre.

§ 2. LA REGLEMENTATION DE LA CONCURRENCE FISCALE AU SEIN DE L'UEMOA

377. Le libre exercice des compétences fiscales des Etats est encadré par les engagements communautaires, qui ont un caractère plus précis et plus contraignant[499]. La réglementation fixe les frontières à l'intérieur desquelles doivent se définir les politiques fiscales des Etats membres de l'UEMOA. Il se pose alors la question de la souveraineté fiscale, en vertu de laquelle, chaque Etat membre devrait bénéficier d'un minimum de pouvoirs pour déterminer sa politique fiscale nationale.

378. Il est donc fort intéressant d'examiner comment l'UEMOA a tenté d'encadrer la concurrence fiscale **(B),** mais, avant, passons en revue la limitation relative aux aides fiscales d'Etat **(A)**.

A. La limitation des aides fiscales d'Etat

379. Le droit communautaire apparaît commer un véritable obstacle à l'utilisation de l'instrument fiscal à des fins économiques. La prohibition des aides fiscales d'Etat a pour fondement le C) de l'article 88 du traité UEMOA, qui dispose que :

« Un (1) an après l'entrée en vigueur du présent Traité, sont interdits de plein droit :

(...) ;

c) les aides publiques susceptibles de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions[500]».

380. Dans ce sens, le Professeur B. CASTAGNEDE a affirmé, à propos de l'article 87 du traité CE, relatif au même objet, que cette disposition pose le principe de l'incompatibilité avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, des aides accordées par les Etats ou au moyen de ressource d'Etat

---

[499] CJUE, 7 septembre 2004, *Manninen,*aff.C-319/02C-319/02, Recueil 2004, p. I-7477. Dans cette affaire la Cour consacrait un principe communautaire d'interdiction des discriminations fiscales en décidant que « si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire ». Pour plus de détails, voir les analyses de Théodore GEORGOPOULOS, « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe. De l'avenir sur l'avoir fiscal français à celui sur l'avoir fiscal finlandais », *RTD eur.*41(1), janvier-mars 2005, pp.61-80.

[500] Bernard CASTAGNEDE, *La politique fiscale*, op. cit., p.46-47.Voir aussi B. DELAUNAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », op.cit., p.59.

sous quelque forme que ce soit, qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. Avec l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, la question de la délimitation du champ de contrôle reste difficile, en raison du fait que l'article 107 du TFUE[501] reprend quasiment en termes identiques l'ancien dispositif. De même, C. GAVALDA appelle aide d'Etat toute *« aide accordée par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit favorisant certaines entreprises ou productions*[502]».

381. A travers cette disposition, c'est la plupart des aides publiques qui sont considérées comme incompatibles avec le marché commun dans la mesure où il n'existe quasiment pas d'aide publique susceptible de favoriser toutes les entreprises ou les productions[503]. Cependant, comme le traité européen n'indiquait aucun critère objectif du caractère discriminatoire d'une mesure, il est revenu à la Cour de justice de préciser à quel moment, l'on pouvait considérer qu'une mesure « favorisait certaines entreprises ou certaines productions ». Elle introduisit alors la notion de *« justification par la nature ou l'économie du système fiscal »* dans un arrêt[504]Italie contre Commission.

382. En effet, elle a estimé que ne devaient être considérées comme des aides d'Etat prohibées que les mesures discriminatoires qui s'inscrivent en dehors du « système normal » de taxation[505]. Dans ce sens, une mesure nationale qui ne procure un avantage financier

---

[501] Aux termes de l'article 107 TFUE, est : « incompatible avec la marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etats sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

[502] Voir (C.) GAVALDA et (G.) PARLEANI, *Droit des affaires de l'Union Européenne,* LITEC, 6è édition, Paris, 2010, p.23.

[503] Dans le droit européen de la concurrence, l'interdiction de ces aides publiques figurait aux articles 87 à 89 du traité CE. Le régime des aides publiques est désormais régi par les articles 101 à 107 du TFUE. Voir (C.) GAVALDA et (G.) PARLEANI, *Droit des affaires de l'Union Européenne,* op.cit., p.24-34. Voir aussi la chronique de Marianne DONY, « Aides d'Etat », *Journal de droit européen,* n°219-2015, p.202-210.

[504] Pour les détails, voir Eric MEIER et Thomas PERROT, « Les aides d'Etat comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Droit fiscal,* 2002, n°3, pp.141-143. Voir aussi Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'Union Européenne et les décisions anticipées en matière fiscale », *Revue de droit fiscal* n°27-2015, 447, pp.31-37.

[505] Voir notamment en ce qui concerne la définition large de cette notion en droit européen, Gérard CAS, Roger BOUT, Etienne PETIT, op. cit., p. 680-681. CJCE, 23 février 1961, aff. 30/59 Steenkolenmijen Limburg, Rec., p.39. CJUE 03 mai 2014, France/Commission. Voir également, Décision 2010/605/UE de la Commission du 26 janvier 2010, concernant l'aide d'Etat C 56/07 accordée par la France à La

qu'à une ou certaines catégories de contribuables doit être considérée comme aide d'Etat prohibée, dès lors que sa sélectivité ne se justifie pas au regard de *« la nature ou de l'économie du système »* fiscal[506]. La disposition sur la limitation des aides d'Etat vise essentiellement les interventions publiques ayant un effet de distorsion sur la concurrence, à savoir les aides publiques et les autres mesures administratives restreignant l'accès aux marchés ou à l'exercice de certaines activités économiques.[507]

383. La mise en œuvre d'une telle disposition se fait par la Commission et sous le contrôle de la Cour de justice. Aux termes de l'article 90 du traité UEMOA, *« La Commission est chargée, sous le contrôle de la Cour de Justice, de l'application des règles de concurrence prescrites par les articles 88 et 89. Dans le cadre de cette mission, elle dispose du pouvoir de prendre des décisions ».*

Poste, JOUE L 274, Décision 2005/145/CE de la Commission du 16 décembre 2003 relative aux aides d'Etat accordées par la France à EDF et au secteur des industries électriques et gazières, JOCE L 49, Décision 2012/26/UE de la Commission du 29 juin 2011 concernant l'aide d'Etat C 35/08 accordée par la France à l'établissement public « Institut Français du Pétrole », JOUE L 14. Dans une décision plus récente, la CJUE confirme que la « garantie implicite » de l'Etat attachée au statut d'établissement public peut être qualifiée d'aide d'Etat (CJUE, 3 avril 2014, France c/Commission c-559/12. La Cour confirme l'annulation partielle de la décision de la Commission relative aux aides accordées à ING du fait de la crise financière. CJUE, arrêt du 3 avril 2014, *Commission/Pays-Bas e.a.,* C-224/12 P. Communiqué de presse n° 49/2014 du 3/04/2014. Par contre, la Cour estime que le régime d'aide suédois qui favorise la production d'énergie verte sur le territoire national est compatible avec le droit de l'Union (CJUE, arrêt du 1er juillet 2014, *Ålands Vindkraft,* C-573/12). Communiqué de presse n°90/2014 du 1er juillet 2014.

506 En droit européen, la Commission a compétence exclusive pour apprécier les aides d'Etat. Tant que la Commission n'a pas pris de décision, une juridiction nationale ne saurait donner sa propre appréciation d'une aide, pour la valider ou la condamner. Pour plus de détails, voir (C.) GAVALDA et (G.) PARLEANI, *Droit des affaires de l'Union européenne,* op.cit., p.46. La Cour donne une appréciation au cas par cas. Elle a, par exemple estimé qu'en exonérant de l'accise la production privée de l'eau-de-vie en petites quantités, la Hongrie a violé le droit de l'Union (CJUE, arrêt du 10 avril 2014, Commission/Hongrie, C-115/13). Communiqué de presse n° 62/2014 du 10/04/2014. Toutefois, elle déclare que lors de l'exécution d'une décision de la Commission déclarant un régime d'aides illégal et incompatible avec le marché intérieur, le juge national n'est pas lié par les prises de position ultérieures de l'institution, mais doit les prendre en considération en vertu du principe de coopération loyale (CJUE, arrêt du 13 février 2014, *Mediaset,* C-69/13). Communiqué de presse n° 18/2014 du 13/02/2014. CJUE, arrêt du 4 juin 2015, *Commission / MOL, C-15/14* P. Communiqué de presse n°59/2015 du 4/06/2015. , la Cour confirme, à l'instar du Tribunal, que l'accord conclu entre l'État hongrois et la société pétrolière MOL au sujet de l'exploitation de gisements d'hydrocarbures n'est pas constitutif d'une aide d'État. CJUE, arrêt du 12 février 2015, *Commission / France,* C-37/14. Communiqué de presse n°18/2015 du 12/02/2015, la Cour constate que la France n'a pas pris toutes les mesures nécessaires pour récupérer des aides illégales versées aux producteurs français de fruits et légumes.

507 Emmanuel RAINGEARD DE LA BLETIERE, « Les décisions individuelles à la limuière des aides d'Etat : coup de projeteur sur un risque méconnu », *Revue de droit fiscal* n°27-2015, 452, pp.51-59.

384. Pour le contenu et la portée d'une telle interdiction, il convient de se référer au règlement n°04/2002/CM/UEMOA. Aux termes dudit règlement, la notion d'aide publique doit être entendue dans un sens assez large, aussi bien en ce qui concerne la forme de l'aide que la personne qui fournit l'aide en question. Ainsi, peut être qualifiée d'aide publique toute mesure qui entraîne un coût direct ou indirect, ou une diminution des recettes de l'Etat, ses démembrements ou pour tout organisme public ou privé que l'Etat institue ou désigne de gérer l'aide, et confère ainsi un avantage sur certaines entreprises ou sur certaines productions[508].

385. Dans cette optique, en s'inspirant du droit européen, on considère aussi bien les subventions que les prêts, les exonérations fiscales, la gratuité des biens ou des services mis à leur disposition comme des aides publiques[509]. En outre, l'aide mise en cause peut émaner non seulement d'une autorité centrale, mais également de toute autre autorité décentralisée, c'est-à-dire de tout organisme ou collectivité publique, telle une commune, une région[510]. Il ressort du règlement n°04/2002 sans qu'il soit besoin d'un avis de la Commission que les aides suivantes sont interdites de plein droit : les aides subordonnées en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation vers les autres Etats membres ; les aides subordonnées, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés des autres Etats membres[511].

386. Pour le professeur CASTAGNEDE, ces critères doivent faire l'objet d'une interprétation extensive. Ainsi, l'aide accordée par une collectivité locale est assimilée à une aide d'Etat, la mesure pouvant consister non seulement en une disposition législative ou réglementaire, mais aussi en une pratique administrative. L'absence d'activité à l'exportation de l'entreprise bénéficiaire de la mesure ne fait pas obstacle à ce que celle-ci

---

[508] Article 4 du règlement n°04/2002/CM/UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/règlement.*

[509] Voir aussi Bernard CASTAGNEDE, *La politique fiscale,* op.cit., p.47.

[510] En droit européen, la Commission a compétence exclusive pour apprécier les aides d'Etat. Tant que la Commission n'a pas pris de décision, une juridiction nationale ne saurait donner sa propre appréciation d'une aide, pour la valider ou la condamner. Pour plus de détails, voir C.GAVALDA et G. PARLEANI, *Droit des affaires de l'Union européenne,* op.cit., p.

[511] Article 4 du règlement n°04/2002/CM/UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/règlement*

soit qualifiée d'aide, dès lors qu'elle renforce sa position par rapport à d'autres entreprises potentiellement concurrentes dans les échanges intracommunautaires.

387. A ce propos, Dominique BERLIN a estimé que *« la potentialité est (...) le moyen d'échapper à une justification de la cause par l'effet*[512]». La reconnaissance d'une concurrence potentielle permet d'éviter qu'un Etat membre invoque le défaut de concurrence entre produits nationaux et importés pour justifier sa fiscalité protectionniste, alors même que c'est cet effet protecteur qui aurait anéanti le développement de toute concurrence entre les produits en cause[513].

388. Les dispositions du droit communautaire relatives à l'interdiction des aides fiscales d'Etat s'étendent également à la conduite de politiques fiscales nationales par le biais des incitations en faveur des opérateurs économiques. Il s'agit de tout ce que l'on peut ranger dans la catégorie générale de dépenses fiscales.[514] Dans l'adoption du programme de transition fiscale de l'UEMOA, ce point a retenu l'attention des autorités communautaires qui n'ont pas manqué de l'inscrire au nombre des mesures à prendre dans le cadre de la libéralisation des échanges intracommunautaires[515].

389. Cette prohibition des aides fiscales d'Etat n'est cependant pas absolue dans la mesure où elle souffre de certaines exceptions ou dérogations dont le bénéfice peut être

---

[512] Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire,* PUF, 1988, p. 160. Voir également A. MAÏTROT DE LA MOTTE, *Droit fiscale de l'Union européenne,* op.cit., p.233 et suivantes. Lire également Marianne DONY et Laura MARCUS, « Des marchandises made in UE/USA. La libre circulation des marchandises dans l'Union européenne et aux Etats-Unis », *Cahiers de droit européen*, n°2-2014, pp.337-388.

[513] Pour plus de détails, voir CJCE, 27 février 1980, aff. 170/78. CJCE, 21 juin 2007, *Jokman,* aff., C-231 à 233/06, Rec., p.I-5149, CJCE, ord. 19 juin 2008, Kurt, aff. C-104/08, CJCE, gde Ch. 25 juillet 2008, Metock, aff. C-127/08, point 77. Voir aussi, Anastasia ILIOPOULOU, « A propos de l'arrêt de Conseil d'Etat du 6 octobre 2008, *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques* e.a., req. n°310146, RFDA 2009, p.312.

[514] Voir A. MAITROT DE LA MOTTE, « Investissement et fiscalité dans le droit de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes,* n°4-2014, p.694.voir aussi, Laurent LECLERCQ et James Du PASQUIER, « Aides d'Etat à caractère fiscal : mieux comprendre pour mieux se défendre », *Revue de droit fisca* n°27-2015, 453, pp.60-64.

[515] Voir décision n° Annexe à la décision n°10/2006 /CM/UEMOA portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA, I-1-1, 6 « La réalisation de ces objectifs nécessite l'application des mesures ci-après.

I. 1. 1 Libéralisation des échanges intracommunautaires. 6. suppression des exonérations, exemptions et autres aides fiscales génératrices de distorsions de concurrence dans le marché commun ;(…) ».

subordonné à un accord préalable de la Commission de l'UEMOA[516]. En dehors des aides fiscales d'Etat, l'attention s'est également portée sur la compétition fiscale que peuvent se livrer les Etats.

B. La maîtrise de la concurrence fiscale

390. Pour le Conseil des impôts français, *« la notion de "concurrence fiscale" désigne à la fois, de manière statique, la situation dans laquelle certains acteurs mettent en compétition les systèmes fiscaux de différents Etats et, de manière dynamique, les réactions des Etats pour améliorer leur position dans cette compétition ».*[517] La concurrence fiscale peut être appréhendée comme une compétition entre les différents États dans l'élaboration des taux et des bases de la fiscalité, chaque État étant libre de choisir les modalités d'imposition selon ses propres normes en vertu de son pouvoir souverain.

391. Dans la théorie économique, deux thèses s'affrontent en ce qui concerne les avantages et les dangers potentiels de la concurrence fiscale sur les recettes fiscales : il s'agit d'un côté des partisans de la concurrence et de l'autre de ceux de l'harmonisation fiscale. Pour les tenants de la concurrence fiscale, elle donne à chaque État la possibilité d'exercer sa souveraineté ; elle permet aussi l'expression de la diversité des préférences selon les pays. En effet, ils prétendent que la concurrence sur les marchés des biens et services conduit en général à une plus grande satisfaction du consommateur. Il en va plus ou moins de même de la concurrence fiscale. Elle permet de « coller au plus près du terrain » avec les souhaits des citoyens de chacun des pays. Elle favorise donc la diversité, le bien-être tel qu'il est perçu dans les différentes nations[518].

392. La concurrence fiscale est également un rempart contre un État trop fort (État dit "Léviathan"), qui effectuerait une ponction trop forte sur le revenu et la richesse créée. C'est donc un moyen de discipliner les États trop dépensiers dans la mesure où le capital physique, l'épargne et même le travail peuvent « migrer » vers d'autres pays où ils seront mieux traités, fiscalement parlant. Ainsi, la concurrence fiscale impose une espèce de

---

[516] Article 89 alinéa 3 « Il peut également édicter des règles précisant les interdictions énoncées dans l'article 88 ou prévoyant des exceptions limitées à ces règles afin de tenir compte de situations spécifiques.

[517] Conseil des impôts français, *La concurrence fiscale et l'entreprise,* 22e rapport, 2004, p.13.

[518] Pour plus de détails sur cette question, il est intéressant de voir le rapport de l'OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Les éditions de l'OCDE, Paris, 1998.

plafonnement du montant des prélèvements dans chaque zone. En conséquence, elle freine la tendance des États à exagérément taxer le capital fixe, donc à diminuer l'efficacité économique et l'innovation capitalistique.

393. La concurrence fiscale permet aussi à certains États de compenser un handicap géographique[519]. Ainsi, les pays sans littoral peuvent être amenés à pratiquer des taux d'imposition faibles pour attirer les investisseurs, vu les coûts de production des biens. La concurrence fiscale est une procédure de recherche qui peut permettre d'aller dans le sens de la fiscalité optimale. Un excellent moyen de savoir si sa fiscalité est « bonne » est de la comparer avec ce qui se passe ailleurs. Et si les citoyens ne sont pas satisfaits de ce qu'ils reçoivent en échange de leurs impôts (les « services publics » via les dépenses publiques), ils peuvent migrer vers des horizons plus favorables[520].

394. Il est intéressant de noter que la concurrence fiscale peut déboucher sur l'harmonisation (c'est-à-dire des fiscalités identiques ou proches, quel que soit le pays). Mais, cette harmonisation est alors différente de l'harmonisation imposée du sommet, elle viendrait plutôt de la base. Elle correspondrait sans doute mieux au bien-être collectif, car elle serait fondée sur l'essai et l'erreur, sur l'expérience. Elle ne serait pas figée, elle serait plus facile à adapter aux changements de l'environnement.

395. Au contraire, une harmonisation bureaucratique, centralisée, est beaucoup plus difficile à modifier[521]. Cette vision rencontre celle du Conseil des impôts français dont la synthèse du XXIIe rapport au Président de la République est parvenue à la conclusion suivante : *« Au-delà de leurs divergences, les théories économiques débouchent donc sur le constat suivant : du point de vue des agents économiques, la concurrence fiscale peut être favorable ou défavorable selon leur aptitude à modifier la localisation de leurs assiettes imposables. Du point de vue des Etats en revanche, la concurrence fiscale peut constituer*

---

[519] Les coûts de production des biens seraient plus réduits dans les pays enclavés si l'on prend en compte le transport des marchandises vers les ports.

[520] Cette migration peut se traduire par les phénomènes de délocalisations, de placement de l'épargne, voire d'expatriation physique.

[521] Notes d'André Fourçans pour la Conférence : France-Suisse, quel est l'eldorado fiscal? Concurrence fiscale versus harmonisation. Disponible sur www.touteconomie.org/jeco/23_103.doc.

un danger[522]». Or, comme l'a démontré A. RIBER dans une vision économique, *« un processus d'intégration régionale bouleverse de manière radicale l'efficacité des politiques économiques nationales. La levée des barrières commerciales et la libre circulation des facteurs de production ont en effet pour conséquence d'accentuer l'interdépendance des économies et de restreindre, à l'échelle des États, le champ d'action des politiques macroéconomiques traditionnelles* [523]».

396. La détermination des règles fiscales appartient, on l'a déjà démontré plus haut, sans conteste à un domaine régalien par excellence. Il s'agit, en principe, de l'une des expressions majeures de la souveraineté nationale. Sa libre expression peut donc légitimement déboucher sur des règles fiscales pouvant paraître appartenir à la catégorie des pratiques de concurrence fiscale. En sens inverse, elle est susceptible d'être étroitement déterminée, voire entravée, par la concurrence fiscale exercée par les tiers. En un mot, la coexistence des souverainetés fiscales, érigée en principe, est susceptible de produire une concurrence fiscale supprimant progressivement toute souveraineté.

397. Ce risque, globalement théorique, est toutefois important et très concret s'agissant des prélèvements sur les facteurs mobiles (impôt sur les sociétés, taxation des produits de l'épargne, ...). Pour ces catégories d'imposition au moins, un choix doit alors être effectué entre le maintien absolu des souverainetés nationales, et donc l'acceptation des conséquences d'une éventuelle concurrence fiscale, et des atténuations apportées aux souverainetés nationales qui consistent à adopter des règles internationales plus ou moins ambitieuses, c'est-à-dire encadrant plus ou moins étroitement l'exercice de la souveraineté fiscale[524]. L'impôt peut devenir un objet de compétitivité consistant soit à attirer sur le territoire considéré des activités économiques génératrices d'emplois ou de richesses, soit permettant d'éviter que des entreprises, tentées par des systèmes fiscaux plus avantageux

---

522 Conseil des impôts français, *La concurrence fiscale et l'entreprise,* Synthèse du XXIIe rapport au Président de la République, Septembre 2004, pp.8-9.

523 (A.)RIEBER, « Intégration régionale, mobilité du capital et concurrence fiscale », *Économie internationale, la Revue du CEPII n° 81*, 1er trimestre 2000, p.22.

524 (Ph.) MARINI, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat,* Rapporteur général

Rapport d'information 483 (98-99) - Commission des finances, Session ordinaire de 1998-1999. Disponible sur http://www.senat.fr/images/t11_002.gif.

quittent le territoire concerné. En cela, la concurrence fiscale peut être bénéfique ou dommageable.[525]

398. En 1998, un rapport de l'OCDE tirait la conclusion que,[526] *« la mondialisation a (...) été l'une des forces motrices qui ont entraîné les réformes fiscales, centrées sur l'élargissement de l'assiette de l'impôt et la réduction des taux d'imposition, ce qui a eu pour conséquence de réduire au minimum les distorsions causées par la fiscalité ».*

399. Cette concurrence fiscale a eu de mauvais effets économiques et, partant causé des désastres sur les finances publiques. La concurrence fiscale dommageable est celle par laquelle les sociétés, et même les particuliers, ont pu échapper au paiement de l'impôt ou ont pu diminuer leur charge fiscale, par des comportements que l'OCDE considère comme ayant été facilitées par certains régimes fiscaux. Pour l'Organisation, un régime fiscal dommageable est caractérisé par : un taux effectif d'imposition nul ou très faible, le refus aux marchés nationaux pour les investisseurs bénéficiant du régime fiscal, le manque de transparence et l'absence de véritable mécanisme d'échange de renseignements.[527] De telles situations ont permis à certains Etats de détourner les capitaux qui sont géographiquement immobiles sur leurs territoires. Pour éviter cette concurrence qui créerait des distorsions entre les Etats membres, l'harmonisation est la solution pour réduire la possibilité et les velléités des Etats de s'adonner à de telles pratiques qui faussent le libre jeu de la concurrence.[528]

400. L'UEMOA a donc fait le choix d'atténuer cette concurrence fiscale en encadrant les souverainetés nationales par l'harmonisation de la fiscalité à l'échelle régionale afin d'éviter que chaque Etat soit amené à modérer les prélèvements fiscaux sur les facteurs mobiles face au risque de délocalisation des activités productives. Cette concurrence

---

[525] Eric OLVA, « Compétitivité et impôt : ne pas jeter le bébé avant l'eau du bain », *Pouvoirs* n°151-2014, p.111.

[526] OCDE, *Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial,* 1998, p.13, paragraphe 21.

[527] Ibid. p.14, paragraphe 23.

[528] Karim BERTHE, *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe-USA,* Paris, Larcier, 2015, p.73.

fiscale entre États a abouti à un nivellement par le bas, des taux de taxation nationaux et réduit à néant les marges de manœuvre de la politique fiscale nationale.[529]

401. Au plan international, on a pu constater des réactions contre les pratiques fiscales dommageables à partir des initiatives de l'OCDE et du G20 dont le sommet de Londres en 2009[530] a été un tournant décisif dans l'offensive contre ces pratiques nuisibles à la concurrence économique mondiale, mais surtout aux finances publiques des Etats. Dans l'UE, des initiatives ont été engagées pour lutter contre ces pratiques fiscales dommageables. La Commission avait dès 1996, mis en garde les Etats contre les pratiques fiscales concurrentielles. Sur la base de ses recommandations, elle a rédigé un code de conduite fiscale en vue de lutter contre la concurrence fiscale au sein de l'UE.

402. En 1999, il a pu être identifié dans l'UE soixante-six mesures considérées comme dommageables.[531] L'évolution de la situation a abouti en 2003 à l'adoption « d'un paquet fiscal » dont le but est d'encadrer la compétitivité fiscale dans l'Union européenne. La Commission a également pris des mesures concernant les infractions fiscales[532] ainsi que la promotion de la coopération entre les Etats membres pour juguler ces pratiques.[533]

Si les politiques fiscales au sein de l'UEMOA sont justifiées par des raisons à la fois juridiques et économiques, il reste que ces politiques doivent faire face à des facteurs déterminants.

---

[529] L'harmonisation par l'UEMOA a touché non seulement les bases d'imposition, mais également les taux qui sont soit uniques, soit compris dans une fourchette. Il en est ainsi de la TVA dont le taux est fixé entre 15 et 20%, de l'IS dont le taux est compris entre 25 et 30%.

[530] Il est ressorti de ce sommet que le secret bancaire était révolu et que les Etats étaient prêts à prendre des sanctions pour protéger leurs finances publiques et leurs systèmes financiers. Voir B. CASTAGNEDE, « La lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *RFFP* n°110-2010, p.3 et svts

[531] Benoît DELAUMAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *RFFP* n°126, 2014, p.51 et svtes.

[532] Jean Raphaël PELLAS, « Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale », *RFFP* n°127-2014, p.125 et svtes.

[533] Sébastien JEANNARD, « La coordination de la lutte contre la fraude fiscale opérée par le droit de l'Union européenne », *RFFP* n°127-2014, p.146 et svtes.

TITRE II.
LES DETERMINANTS DES COMPETENCES FISCALES DANS L'ESPACE UEMOA

403. Il convient de rappeler que les Etats africains au Sud du Sahara sont caractérisés, comme l'écrivait Aaron Logmo[534], par l'insuffisance alimentaire, l'état de santé précaire, le niveau d'instruction faible, le gaspillage des ressources naturelles, la faible productivité du secteur primaire, le très lent développement du secteur secondaire, l'hypertrophie du secteur tertiaire, le sous-emploi, les inégalités sociales, la désarticulation économique, la détérioration des termes de l'échange. A cette situation s'ajoute une demande sociale très forte liée à une croissance démographique galopante. Tous ces maux ont pour conséquence des déficits budgétaires conduisant les autorités à avoir recours à des partenaires techniques et financiers, notamment les institutions de Bretton Woods, dont l'aide est subordonnée à des conditionnalités strictes. En marge des engagements que chaque Etat contracte de façon individuelle et dont le respect s'impose à lui, les réalités internes déterminent aussi le niveau d'intégration et créent des distorsions dans le processus. Aussi est-il nécessaire d'examiner les facteurs perturbateurs avec lesquels la communautarisation des règles doit se conjuguer dans l'espace UEMOA. Ces facteurs déterminants sont à la fois exogènes **(CHAPITRE I)** et endogènes **(CHAPITRE II).**

[534] Aaron Logmo MBELEK, « La souveraineté fiscale des Etats africains au sud du Sahara (face aux enjeux du développement) l'exemple du Cameroun, *Revue EDJA*, n°78, juillet-août-septembre 2008, p.39.

CHAPITRE I.
LES DETERMINANTS EXTERIEURS DES COMPETENCES FISCALES DANS L'ESPACE UEMOA

404. A l'heure actuelle, l'émergence de compétences fiscales à un niveau communautaire ne saurait ignorer l'environnement économique international, tant son impact sur le droit communautaire ou national est avéré, aussi bien par les principes qui en découlent que par la jurisprudence internationale[535]. L'influence du droit international sur le droit matériel de l'Union se remarque dans le cadre des accords de coopération économique internationale, établis soit au plan multilatéral, soit à l'échelle interrégionale, mais aussi à travers l'action des multinationales qui évoluent de nos jours dans un espace intégré.

405. Ainsi, le développement du droit communautaire, l'influence de l'environnement économique international et l'expansion des activités des sociétés multinationales contribuent à amenuiser la souveraineté des Etats. Aussi est-il intéressant d'examiner les implications sur leurs compétences fiscales, nationales et communautaires des accords économiques (**Section 1**) et l'épreuve de la pratique internationale des affaires (**Section 2)**.

---

[535] Pour l'influence du droit national par le droit international, Voir par exemple (L.) LANKARANI EL-ZEIN, *Les contrats d'État à l'épreuve du droit international,* Thèse de doctorat en droit, Paris I Panthéon-Sorbonne, 1996, Bruylant, 2000,p.311 et svtes. Voir également CIJ, *Elektronica Sicula,* 20 juillet 1989, Rec., p.15.

SECTION I.

L'INFLUENCE DES RELATIONS ECONOMIQUES INTERNATIONALES

406. Le développement du droit matériel de l'UEMOA ne peut ignorer les engagements bilatéraux ou multilatéraux des Etats. Il convient d'examiner comment ces engagements contractés dans le cadre des relations économiques internationales (**§1**) influencent l'émergence d'un droit fiscal communautaire. Les exigences des relations avec les institutions financières internationales (**§2**) dans le cadre du suivi des politiques fiscales ne sont pas non plus en reste.

§ 1. LES EXIGENCES LIEES AUX RELATIONS COMMERCIALES INTERNATIONALES

407. Les relations économiques des Etats, qu'elles découlent de conventions bilatérales ou multilatérales, relèvent du droit international. Aujourd'hui, l'UEMOA ne peut ignorer ni les règles établies par les Etats membres, dans leurs relations avec d'autres organismes, ni les règles établies dans les relations avec des organismes régionaux. Dans cette perspective, il convient de s'attarder sur les relations dans le cadre particulier de l'OMC (**A**) et celles entretenues avec l'Union européenne dans le cadre des accords UE/ACP (**B**).

A. Les exigences découlant des accords de l'OMC

408. En rappel, l'Organisation mondiale du commerce (OMC)[536] a vu le jour en 1994 à Marrakech, et l'accord a été signé par 124 gouvernements membres, dont la plupart des Etats de l'UEMOA et la communauté européenne. Cet accord est entré en vigueur le 1er janvier 1995. Il a remplacé l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT)[537], qui avait été mis en œuvre le 1er janvier 1948[538]. De nos jours, l'OMC est le cadre institutionnel commun pour la conduite des relations commerciales entre Etats membres, notamment pour ce qui concerne les accords et les instruments juridiques.

409. Au départ, les négociations ont porté essentiellement sur le désarmement douanier sur les marchandises, avant de s'étendre aux obstacles non tarifaires portant sur

[536] OMC, Accord instituant l'Organisation mondiale du commerce, Marrakech, 1994.

[537] L'expression GATT est en anglais et signifie « General Agreement on tariffs and Trade ».

[538] GATT, Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce, 1947.

le commerce des marchandises, des services, ainsi qu'à la propriété intellectuelle. En plus d'être un prolongement du GATT, l'OMC comprend des accords spécifiques portant sur le commerce des marchandises, l'agriculture, les textiles et les vêtements.

410. Ces accords multilatéraux font partie intégrante de l'Accord de l'OMC et s'imposent aux Etats membres[539]**.** Il existe aussi des accords plurilatéraux qui font partie intégrante de l'Accord de l'OMC, mais dont les effets contraignants ne s'imposent qu'aux pays membres qui les ont acceptés. Ces accords ne créent ni d'obligations ni de droits pour les Etats qui ne les ont pas acceptés. A l'heure actuelle, l'importance des Etats membres de l'OMC, en qualité comme en quantité, dénote l'importance de cette institution comme cadre commun de négociation commerciale[540]

411. L'adhésion aux accords de l'OMC implique que l'on soit en phase avec ces accords[541]. L'UEMOA a, en effet, mis en place une union douanière avec plus ou moins de réussite. Les accords de l'OMC admettent les organisations d'intégration, à condition que celles-ci ne soient pas un frein à la circulation internationale des marchandises. C'est ainsi que l'Union douanière est une des conditions dérogatoires aux règles de l'OMC[542]**.**

412. En ce qui concerne la prohibition des droits et taxes à l'entrée, il faut se référer à la partie III, article XXIV relatif aux unions douanières et zones de libre-échange. Dans ce sens, les Etats membres de l'UEMOA ont bénéficié des réductions tarifaires des pays de l'UE, comme les autres pays industriels qui ont consenti des concessions tarifaires importantes, notamment au profit des pays en voie de développement, au cours des négociations successives du GATT entre 1960 et 1979, menées dans le cadre de l'Accord général sur les tarifs et le commerce[543]**.** Grâce aux négociations Dillon (1960-1962) et Kennedy (1964-1967), les tarifs douaniers des États participant à l'Accord général ont été baissés de près de 50%[544]**.** À la suite des négociations du Tokyo Round (1973-1979), une nouvelle réduction d'un tiers des tarifs douaniers avait été décidée. Elle devait se réaliser en

---

539 Voir article 4 de l'Accord de Marrakech.

540 L'OMC regroupe actuellement 161 pays membres et des observateurs. Les observateurs peuvent être des États en cours d'adhésion ou des organisations internationales comme le FMI et la Banque mondiale.

541 Voir Jean Pierre ROLLAND, Arlène ALPHA, AFD. Document de travail n°114, juin 2011, p.71 et svtes.

542 Voir article XXIV du GATT 1994.

543 Voir la section 5.2.2.

544 Accord et décision 68/411.

huit étapes dont la dernière se situait au 1er janvier 1987[545]**.** Ces réductions tarifaires constituaient un progrès considérable sous l'angle du maintien d'un système commercial international ouvert, alors que, au début des années 80, l'économie mondiale traversait sa plus mauvaise période de l'après-guerre et que s'exacerbaient les pressions protectionnistes. Ensuite, depuis 1985, la Communauté européenne s'est engagée pleinement dans le processus de lancement d'un nouveau cycle de négociations commerciales multilatérales au GATT. Ce lancement a été décidé lors de la conférence de *Punta del Este*[546] en septembre 1986.

413. Les négociations de l'Uruguay Round ont eu comme souci de réviser les règles et disciplines du GATT, ainsi que d'élaborer des disciplines multilatérales pour les sujets dits nouveaux: les aspects des droits de propriété intellectuelle liés au commerce, les mesures d'investissement liées au commerce, ainsi que les échanges internationaux de services. La négociation a porté aussi sur les dossiers sensibles de l'agriculture et du textile, dont le commerce faisait jusqu'alors l'objet de règles spéciales et pour lesquels devaient être convenues les modalités de leur intégration progressive dans le GATT. La conclusion de l'Uruguay Round, en décembre 1993, a obtenu des résultats très importants dans le domaine des règles et disciplines du commerce international, grâce, notamment, à la réforme des dispositions sur la sauvegarde, les subventions, l'antidumping, la balance des paiements et les codes "normes" et "marchés publics". Tous ces accords du GATT ont été incorporés dans le droit européen[547]**.**

414. L'accès des produits industriels au marché a été considérablement amélioré par une réduction substantielle d'au moins 33% des droits de douane imposés par les pays industrialisés et de nombreux pays en développement sur les secteurs suivants : matériel de construction, machines agricoles, équipement médical, acier, bière, alcools, produits pharmaceutiques, papier, jouets et ameublement[548]**.** Le niveau moyen des droits de douane pour les pays industrialisés est tombé de 5% à environ 3,5%, alors qu'il était de 40% en 1947, avant les différents cycles de négociation du GATT. Au total, près de 40% des

---

[545] Accords et décision 80/271.

[546] *Punta del Est* est une ville de l'Uruguay.

[547] Voir les sections 6.2.4 et 23.2.2.

[548] Voir la section 5.2.

importations industrielles de l'Union européenne s'effectuent sans droits de douane. De leur côté, les pays en voie de développement appliquent dorénavant des réductions substantielles de leurs droits de douane sur ces produits, alors qu'ils avaient souscrit à très peu d'engagements avant l'Uruguay Round.

415. L'UE a joué un rôle d'impulsion majeur dans la conclusion, en mars 1997, de l'accord sur les technologies de l'information, grâce auquel les droits de douane sur les produits des technologies de l'information des pays représentant 92% du commerce mondial de ces produits ont disparu complètement le 1er janvier 2000[549]. De ce point de vue, les autorités communautaires avaient l'obligation de tenir compte de cette exigence découlant de l'engagement des Etats membres envers cet organisme multilatéral. Les contraintes imposées par les accords de l'OMC, loin de se limiter au désarmement douanier, s'étendent aussi aux subventions.

416. S'agissant des subventions, il convient d'examiner certains accords multilatéraux liant les pays membres de l'OMC. L'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires et l'Accord sur l'agriculture fixent la portée des Accords de l'OMC sur l'élaboration de politique fiscale nationale. Aux termes de l'Accord sur l'agriculture les dépenses budgétaires comprennent également des recettes sacrifiées[550]. Quant à l'accord sur les subventions et les mesures compensatoires, il prévoit qu'est constitutive d'une subvention publique toute recette abandonnée ou non perçue alors qu'elle est normalement exigible[551].

417. Dans l'accord sur les subventions et les mesures compensatoires, une subvention est réputée exister *« (...) s'il y a une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un Membre » et « (...) si un avantage est ainsi conféré*[552]». Toutefois, toutes les subventions ne sont pas prohibées et ne conduisent pas à un recours contre l'Etat membre qui les a pratiquées. Pour qu'une subvention soit prohibée ou puisse conduire à une action contre celui qui l'a pratiquée et à l'application de

---

549 Décision 97/359 et règlement 2216/97, voir aussi la section 17.3.5.

550 OMC, Accord sur l'agriculture, Marrakech, 1994 d, article 1.C.

551 OMC, Accord sur les subventions et les mesures compensatoires, Marrakech, 1994 b, Paragraphe 1.1 de l'article 1er.

552 Idem.

mesures compensatoires, elle doit avoir un caractère spécifique. Dans cet ordre d'idées, l'OMC définit la subvention sur la base des critères suivants : une contribution financière ; par un gouvernement ou un organisme public qui confère un avantage et octroyée de manière spécifique.

418. Ainsi, seules les mesures qui prennent la forme d'une contribution financière ou de tout soutien aux revenus ou aux prix, au sens du GATT de 1994, sont susceptibles d'être qualifiées de subventions[553]. La liste de toutes les mesures constitutives de contribution financière est prévue dans l'accord sur les subventions et les mesures compensatoires[554]. Il est aussi précisé dans ledit accord qu'une contribution financière est réputée exister dans l'hypothèse où *« (...) des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôts)*[555]».

419. Cette définition de la subvention revêt un caractère extensif, tout comme le règlement n°04/2002/CM/UEMOA[556]**.** C'est à la lumière de ce qui précède que certaines dépenses fiscales peuvent être qualifiées de subventions, aux yeux des règles de l'OMC. La contribution financière, pour revêtir le caractère d'une subvention, doit être faite par un gouvernement ou par n'importe quel organisme public du ressort territorial d'un membre[557]**.** Le champ d'application de l'accord sur les subventions et les mesures compensatoires couvre aussi bien les mesures prises par un gouvernement central d'un Etat que les mesures prises par les autorités des structures infraétatiques, comme les provinces, régions, communes, ainsi que les entités comme les sociétés d'Etat.

420. En second lieu, pour que la contribution financière octroyée par les pouvoirs publics prenne le caractère d'une subvention, elle doit conférer un avantage au

---

553 OMC, GATT 1994, article XVI.

554 OMC(1994), op.cit., annexe 1.

555 Ibidem, alinéa a.2 du paragraphe 1 de l'article 1er.

556 L'article premier du règlement n°04/2002/CM/UEMOA, définit l'aide publique comme : « toute mesure qui :

(i) entraîne un coût direct ou indirect, ou une diminution des recettes, pour l'État, ses démembrements ou pour tout organisme public ou privé que l'État institue ou désigne en vue de gérer l'aide; et

(ii) confère ainsi un avantage sur certaines entreprises ou certaines productions;(…). www.uemoa.int/Documents/Actes/réglementUEMOA.pdf.

557 Voir article 1er, alinéa 1 paragraphe 1. www.uemoa.int/Documents/Actes/réglementUEMOA.pdf.

bénéficiaire de cette contribution[558]**.** Dans certains cas où la subvention est faite de façon directe et en espèces, la détermination de l'avantage et son évaluation sont faciles à démontrer, mais, dans d'autres hypothèses, la subvention peut être faite indirectement, notamment sous forme d'avantage ou d'incitation fiscale. Dans ces circonstances, comment démontrer l'existence d'un avantage au bénéficiaire ? L'accord sur les subventions et les mesures compensatoires, malgré les discussions qui ont émaillé les débats lors de l'Uruguay Round, ne donne pas d'indication précise et complète de la détermination de l'avantage.

421. En définitive, l'existence d'une subvention ne suffit pas. Encore faut-il, pour que cette subvention soit prohibée ou conduise à un recours contre l'Etat en cause, qu'elle revête le caractère de spécificité[559]. Une subvention est réputée avoir un caractère spécifique, dès lors qu'elle est accordée : *« (...) à une entreprise ou à une branche de production ou à un groupe d'entreprises ou de branches de production*[560]». Ce caractère de spécificité est formulé presque dans les mêmes termes, aussi bien par l'article 4 du règlement n°04/2002/CM/UEMOA que l'article 107 paragraphe 1 du TFUE.

422. Ainsi, par l'arrêt *Association vent de colère* du 15 mai 2012, le Conseil d'Etat français, dans la même vision que la CJUE, a jugé que pour être qualifiée d'aide d'Etat, une mesure doit nécessairement être financée par des ressources publiques[561].

423. Dans cette hypothèse, il y a spécificité si *« (...) l'autorité qui accorde la subvention, ou la législation en vertu de laquelle ladite autorité agit, limite expressément à*

---

[558] Article 1er alinéa b, paragraphe 1. *www.uemoa.int/Documents/Actes/RèglementUEMOA.pdf.*

[559] Article 2. *www.uemoa.int/Documents/Actes/RèglementUEMOA.pdf.*

[560] Article 2 paragraphe 1. *www.uemoa.int/Documents/Actes/règlementUEMOA.pdf.*

[561] CE, *Association vent de colère ! Fédération nationale,* n°324852, *AJDA* 2012. 1035 ; *RFDA* 2012. 961, chron. (C.) Mayeur-Carpentier, (L.) Clément-Wilz et (F.) Martucci. Voir les commentaires d'Etienne Muller, *Financement de l'énergie éolienne et aide d'Etat*, *RTDEur*, 2013, p.943. Voir également, CJCE 17 juill. 2008, *EssentNetwerk Noord BV,* C-206/06, Rec. I-5497 ; Europe 2008. comm. 329, note L. Idot., CJCE du 13 mars 2001, C-379/98, Rec. I-2099, *AJDA* 2001. 941, chron. J.-M. Belorgey, S. Gervasoni et C. LAMBERT ; ibid. 941, chron. J.-M. Belorgey, S. Gervasoni et C. Lambert et CE, 21 mai 2003, *Union des industries utilisatrices d'énergie,* n° 237466, Lebon ; *RTD eur.* 2003. 661, chron. D. Ritleng. CJUE, arrêt du 3 avril 2014, *Commission/Pays-Bas e.a.,* C-224/12 P. Communiqué de presse n° 49/2014 du 3/04/2014 : la Cour confirme l'annulation partielle de la décision de la Commission relative aux aides accordées à ING du fait de la crise financière. CJUE, arrêt du 3 avril 2014, *France/Commission*, C-559/12 P. Communiqué de presse n° 48/2014 du 3/04/201 : la Cour confirme que la garantie implicite illimitée accordée par l'État français en faveur de La Poste constitue une aide d'État illicite.

certaines entreprises la possibilité de bénéficier de la subvention ». Il y a aussi spécificité lorsque la subvention *« (...) est limitée à certaines entreprises situées à l'intérieur d'une région géographique déterminée relevant de la juridiction de l'autorité qui accorde cette subvention ».* Toutefois, il est assorti d'une précision tenant au fait *« (...) que la fixation ou la modification du taux d'imposition d'application générale par les autorités publiques de tous niveaux qui sont habilitées à le faire ne sera pas réputée être une subvention spécifique aux fins du présent accord* [562]».

424. Dans le même sens, lorsqu'une subvention reconnue comme telle ne remplit pas les conditions de spécificité, s'il y a des raisons de penser qu'une telle subvention peut être spécifique, d'autres éléments peuvent être pris en compte. Ce sont, par exemple, le nombre limité de bénéficiaires, l'utilisation dominante par certains bénéficiaires, l'octroi à certains bénéficiaires de subventions disproportionnées, ainsi que le processus par lequel la subvention est accordée[563]. Ainsi la notion de dépense fiscale remplit les critères servant à identifier une subvention aux yeux de l'OMC, puisque certaines d'entre elles sont : une contribution financière offerte par les pouvoirs publics qui confère un avantage octroyé de manière spécifique.

425. Somme toute, il est intéressant de souligner qu'une lecture croisée des règles de l'UEMOA, en ce qui concerne les aides publiques, et de l'Union douanière montre bien qu'elles sont en phase avec les règles de l'OMC. D'ailleurs, la licéité des subventions au sein de l'UEMOA avec les règles de l'OMC était une condition de sa mise en place. De même, les dépenses fiscales sous forme d'aides publiques octroyées à des entreprises ou branches de productions sont interdites au nom de la libéralisation des échanges.

426. A côté des accords de l'OMC, l'UEMOA et ses Etats membres entretiennent des relations commerciales avec l'Union européenne dans le cadre des relations UE/ACP et dont les implications, dans le processus d'intégration ou dans la prise de la décision fiscale au plan national, ne sont pas à négliger

---

[562] Paragraphe 2 article 2 *www.uemoa.int/Documents/Actes/réglementUEMOA.pdf.*

[563] Alinéa C du paragraphe 1 de l'article 2.

B. Les risques liés aux Accords de partenariat économique avec l'UE

427. Les relations commerciales privilégiées entre l'UE et les Etats membres découlent des accords de partenariat UE/ACP. L'adhésion à l'OMC et la signature de l'Accord de Cotonou, en remplacement de celui de Lomé IV qui était arrivé à expiration en 2000, contraignent les pays de l'UE et de la région ouest-africaine à se conformer aux règles de l'OMC dans leurs relations commerciales[564]. Cette mise en adéquation du régime commercial entre l'Afrique de l'Ouest et l'UE devait intervenir en 2008 ou bien une dérogation nouvelle être sollicitée auprès de l'OMC[565]. Face aux contraintes de délai, l'Afrique de l'Ouest choisit de demander une prorogation de délai, mais l'on peut déplorer le fait, pour l'UE, d'avoir paraphé des accords intérimaires avec des Etats individuellement. L'UEMOA et la CEDEAO, pour avoir plus de poids dans les négociations, ont délégué ce pouvoir aux deux Commissions.

428. Les enjeux dans la négociation des APE entre l'UE et l'Afrique de l'Ouest sont particulièrement importants, étant donné la situation économique et sociale des Etats, ainsi que d'autres caractéristiques des pays de l'Afrique de l'Ouest, puisque l'évolution générale est fortement conditionnée par un des objectifs affichés des APE : l'intégration progressive de ces pays dans l'économie mondiale[566]. Cette nouvelle orientation pose la question de la capacité des pays de l'Afrique de l'Ouest à réaliser cette intégration. Si l'on n'y prend garde, les APE pourraient non seulement affaiblir le processus d'intégration entamé dans l'espace UEMOA, mais aussi avoir un impact économique dommageable sur les pays de l'UEMOA.

429. La remise en cause du processus d'intégration dans l'UEMOA pourrait émaner notamment de la divergence des intérêts des Etats membres de l'Union. Dans l'UEMOA, deux groupes de pays se superposent, à savoir les PMA et les non-PMA, les derniers cités s'engageant, selon leurs intérêts, dans la négociation des APE. Il convient dès lors

---

[564] Voir les articles 36 §1 et §4 et 37 §6 et §7 de l'Accord de Cotonou.

[565] Cellule APE - Commission de la CEDEAO, Développements récents et perspectives dans les négociations de l'accord de partenariat économique (APE) entre l'Union européenne et l'Afrique de l'Ouest, (J.) OLYMPIO et (D.) FIFATIN (Dir.), décembre 2007. Disponible sur http://*www.ecowas.int.*

[566] L'Afrique de l'Ouest a opté pour le cadre de la CEDEAO élargi à la Mauritanie pour négocier avec l'UE pour établir un accord régional final. Selon l'article 35.2 de l'accord de Cotonou : il revient aux pays ACP de proposer les configurations géographiques qu'ils jugent les plus appropriées.

d'analyser d'une part les accords intérimaires paraphés par la Côte d'Ivoire en tant que non-PMA et l'initiative TSA[567] au profit des PMA.

430. Le gouvernement de la Côte d'Ivoire a paraphé un accord intérimaire le vendredi 07 décembre 2007, dans le cadre des négociations sur les nouveaux APE entre l'UE et les pays ACP, qui comprend un accès au marché pour les marchandises compatibles avec les règles de l'OMC et des dispositions relatives à la coopération au développement. Cet accord leur permet de conserver les préférences commerciales dont elle bénéficiait dans l'accord de Cotonou[568]. Il s'agit du système généralisé de préférence qui accorde des préférences tarifaires pour l'exportation de certains produits sur le marché de l'UE.

431. L'Afrique de l'Ouest[569], région à laquelle appartient la Côte d'Ivoire, par l'entremise des Commissions de la CEDEAO et de l'UEMOA, avait notifié à la Commission européenne son opposition à tout accord intérimaire et la nécessité d'un délai supplémentaire de négociation pour arriver à des APE globaux. Face à ce blocage, les négociateurs européens ont proposé aux non-PMA, la signature d'un accord en deux temps : un accord intérimaire qui devra aboutir à la conclusion d'un accord final. Il convient de souligner que les pays détiennent des intérêts spécifiques sur le marché de l'UE.

432. C'est dans ce sens que le commissaire européen au développement, Louis Michel ARRION, à l'occasion d'une visite à Abidjan le 17 novembre 2007, affirmait que « sans APE la Côte d'Ivoire pourrait perdre un milliard d'euros par an de recettes d'exportation ». Et d'ajouter que *« la transition ouverte par cet accord intérimaire permet*

---

[567] L'initiative « Tout Sauf les Armes » a été approuvée par le Conseil de Ministres du commerce de l'Union européenne le 26 février 2001 suite aux conférences précédentes (Singapour en 1995), Seattle, Qatar et Bruxelles en 2001. Par cette initiative, l'Union européenne s'engage à ouvrir son marché aux 48 PMA dont 40 sont issus du groupe ACP par des réductions de droits de douanes : banane fraîche 20% à partir du 1er janvier 2002 avec élimination totale au plus tard le 1er janvier 2006, riz réduction de 20 % le 1er septembre 2006, de 50 % le 1er septembre 2007, de 80 % ler septembre 2008 et éliminés totalement au plus tard le 1er septembre 2009 et le sucre avec une réduction de 20 % le 1er juillet 2006, de 50 % le 1er juillet 2007, de 80 % le 1er juillet 2008 et éliminés totalement au plus tard le 1er juillet 2009. Voir *www.asepex.sn/IMG/PDF/Sol.*

[568] Les APE trouvent leur fondement dans les articles 36 et 37 de l'accord de Cotonou qui est la dernière convention entre l'UE et les 77 Etats ACP signé le 23 juin 2000 et qui est entré en vigueur le 1er avril 2003.

[569] Les articles 29 et 30 de l'Accord de Cotonou prévoient la coopération avec les organisations régionales : Afrique de l'Ouest, Afrique centrale, Afrique Orientale et Méridionale, Communauté de Développement de l'Afrique Australe et la région Caraïbes et Pacifique.

d'éviter que les principaux produits d'exportation ivoiriens vers les marchés européens ne soient soumis à des droits de douane à partir du premier janvier 2008, avec toutes les conséquences économiques et sociales que cela aurait occasionnées[570]».

433. La signature définitive de l'accord intérimaire entre la Côte d'Ivoire et l'UE est intervenue à Abidjan le 26 novembre 2008. Dans cet accord, il était prévu que la Côte d'Ivoire libéralisera 80,8% de ses importations en provenance de l'Europe. Les produits européens entrant sur le territoire sont répartis en quatre groupes : A, B, C et D. Pour le groupe A, le désarmement tarifaire commençait dès le premier janvier 2008 et se poursuivait jusqu'en 2012. Pour le groupe B, les produits seront libéralisés entre 2013 et 2017, les produits du groupe C en 2022 et ceux du groupe D ne seront pas libéralisés[571].

434. Il existe également l'initiative TSA au profit des non-PMA qu'il convient d'analyser. L'initiative TSA provient des accords de Cotonou. Elle permet aux PMA de bénéficier d'un accès au marché européen sans droits de douane, ni quota. Les conséquences de l'initiative TSA sur l'Union douanière de l'UEMOA sont à craindre. L'exportation des produits de l'Union vers l'Europe, en exonération de droits de douanes, aura pour effet le détournement des flux commerciaux au profit de l'Europe.

435. Pourtant, l'effet recherché dans la mise en place du TEC est la création d'un commerce entre les pays membres de l'UEMOA. Avec l'initiative TSA, c'est l'effet contraire qui se produira. De plus, la signature des APE peut engendrer la mise en place d'une zone de libre-échange entre l'UE et les pays de l'UEMOA, ce qui pourrait conduire à vider le TEC de l'UEMOA de ses objectifs qui sont de protéger et renforcer les économies des pays de l'espace communautaire. La destruction du TEC accentuera probablement un déséquilibre de fait et livrera totalement le marché sous-régional aux produits européens subventionnés, qui entreront sur le territoire de l'Union sans droits de douane. La signature des APE représente un risque majeur pour les non-PMA, qui sont pour la plupart des pays ayant des économies peu structurées et peu compétitives. C'est dans ce sens que M. Christophe DABIRE disait: *« La signature des APE entraînera des*

---

[570] El Hadji Modou GUEYE, *Les Accords de Partenariat Economique,* Université CHEICK ANTA DIOP-Maîtrise Droit des Affaires, 2008, www.memoieonline.com, p.9.

[571] Ibid, p.10.

pertes de recettes douanières au niveau de nos Etats de façon drastique puisque l'UE est le premier partenaire commercial de l'ensemble de la zone UEMOA »[572].

436. En outre, il ressort du bilan de l'UEMOA dressé à Bamako, le 18 janvier 2011, que la signature des APE entrainera un abattement de 100% pour les produits que nous exporterons sur le marché européen. Par contre, au niveau de l'UE leurs exportations seront libéralisées jusqu'à concurrence de 80% de l'ensemble, c'est-à-dire que le seuil d'exécution est de 20% de nos importations qui seront frappées de droits de douanes et 80% seront libéralisées. L'APE paraphé par la Côte d'Ivoire avait mis l'UEMOA face à un dilemme, celui de poursuivre le processus de négociation de l'APE régional, mais avec le risque de mettre en péril son union douanière. A ce jour, il existe trois régimes commerciaux en Afrique de l'Ouest[573]:

- TSA pour les 13 PMA[574], y compris le Cap Vert ;

-Zone de libre-échange APE pour le Ghana et la Côte d'Ivoire ;

-Système généralisé de préférence (SGP) pour le Nigeria.

Cette situation met la région en péril et constitue un obstacle majeur à l'intégration régionale.

437. En plus du risque de l'affaiblissement de l'intégration régionale dans l'UEMOA qu'elle présente, la signature des APE aura un impact économique sur les pays de l'Union. La signature des APE, parmi les incidences sur les économies des Etats, conduira inéluctablement à la réduction des recettes douanières, d'une part, et à des conséquences possibles sur le tissu économique des Etats, d'autre part. Une signature de cet accord pourrait engendrer une zone de libre échange qui consacrera une ouverture des frontières des pays de l'UEMOA aux produits européens. Ces produits seront exonérés de droits de douanes. La libéralisation des échanges commerciaux entre l'UE et les pays de l'Union affectera considérablement la mobilisation des recettes douanières au profit des Etats. C'est pourquoi la réduction des recettes douanières sera l'une des premières conséquences de la

---

572 APE : L'UEMOA n'envisage pas de signer dans un proche avenir, par Bakary DABO sur le site sudeonline, p.2.

573 Réunion de concertation des ministres du commerce de l'UEMOA sur l'état d'avancement des négociations de l'APE entre la région Afrique de l'Ouest et l'UE, Cotonou du 22 au 25 nov. 2010, p.9.

574 Il s'agit de: Bénin, Burkina Faso, Cabo Verde, Gambie, Guinée Bissau, Mali, Niger, Libéria, Sao Tomé et Principe, Sénégal, Sierra Leone, Togo.

réciprocité des échanges entre l'UE et l'UEMOA. En effet, les barrières tarifaires constituent un frein à la liberté des échanges. La question qui se pose alors est de savoir si les avantages de la libéralisation pourront compenser les pertes de recettes que subiront les Etats. Ces recettes servent à financer en général les secteurs économiques et sociaux. L'impact sera donc perceptible au niveau économique, financier et social.

438. En outre, l'attitude de l'UE n'est pas neutre quand elle demande l'ouverture des marchés ACP à 100% aux flux commerciaux, bien que cette revendication ne repose sur aucun fondement lié à l'article XXIV du GATT. En effet, avec la montée en puissance des investissements des pays émergents dans le continent africain[575], il est clair qu'une lutte de positionnement s'avère nécessaire pour le partenaire traditionnel qu'est l'Europe, qui veut jouer de ses liens séculaires. La CEDEAO, quant à elle, propose une ouverture à 60%, ce qui est conforme aux règles de l'OMC. En effet, la jurisprudence de l'OMC en la matière fixe comme seuil de libéralisation une ouverture à 80% correspondant à une moyenne pondérée du taux de libéralisation des deux parties[576].

439. Cette proposition maximaliste de l'UE reposant sur les relations commerciales traditionnelles est certainement liée à la conquête du marché par les puissances émergentes comme la Chine[577], dont la présence dans les pays moins avancés est de plus en plus forte[578].

---

575 Les relations commerciales globales enregistrées de la Chine avec l'Afrique, inférieures à 1 milliard de dollar US en 1990, atteignaient 10 milliards en 2000 et 129 milliards en 2011 et risque d'atteindre en 2015 400 milliards. Pour plus de détails, lire Ph. HUGON, « Le rôle des puissances émergentes dans les transformations économiques de l'Afrique. Risques et opportunités », sous la direction de A. BOURGAIN, *L'intégration de l'Afrique dans l'économie mondiale*, Karthala, 2014, p.27.

576 Voir El Hadj A. DIOUF, « L'article XXIV du GATT et l'APE : arguments juridiques pour soutenir l'offre ouest-africaine de l'accès au marché », ICTSD-Genève, Document analytique d'Enda Tiers Monde, SISPRO II, Disponible sur http//*www.enda.sn.*

577 Voir Ph. HUGON, « Le rôle des puissances émergentes dans les transformations économiques de l'Afrique. Risques et opportunités », *in A. BOURGAIN,* op.cit., p. 27 : la Chine est devenue le premier partenaire bilatéral de l'Afrique. Les relations commerciales de l'Afrique avec les pays émergents sont passées entre 2000 et 2010 de 23 à 37% du total du commerce extérieur.

578 Voir Thierry AMOUGOU, « L'inflation chinoise en Afrique noire : entre opportunités et sous-développement durable », Alternative Sud, volume 18, 2011/35, Ali ASKOURI, « Investissements chinois en Afrique : ingrédients d'une stratégie de déstabilisation », *Alternatives sud,* volume 18, 2011/133.*www.google.bf/search?q=la+chine+en+afrique&biw*. Lire également l'interview de Jean-Joseph BOILLOT, « Sommet UE-Afrique : l'avancée asiatique », publié sur Atlantico le 2 avril 2014. Disponible sur https://*www.google.bf/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=newssearch&cd*. Voir également Interview Lionel ZINSOU, Président de la fondation France-Afrique pour l'investissement, « L'erreur historique de l'Occident en Afrique » recueillie par Francis BROCHET, publiée le

440. L'une des conséquences immédiates sera celle d'ordres budgétaire et fiscal pour la sous-région ouest africaine. La dépendance budgétaire aux tarifs douaniers demeure élevée dans les Etats. Le président Abdoulaye Wade, abondant dans le même sens, disait que *« le désarmement tarifaire imposé par le libre-échange entraînera d'énormes pertes de recettes douanières pour nos pays, or les recettes douanières constituent entre 35% et 70% des budgets des Etats africains*[579]*».*

441. Dans ce contexte, de nombreux pays s'inquiètent des conséquences de la transition vers le libre-échange avec l'UE. De telles réductions de recettes pourraient compromettre la capacité des gouvernements africains à financer d'importantes activités socio-économiques. La signature des APE nécessite au préalable un appui de l'UE aux pays, pour un ajustement fiscal, et l'intégration de cet accompagnement à la démarche de conclusion et de mise en œuvre de l'APE. C'est dans cette perspective qu'une étude d'impact fiscal de l'APE sur les pays de l'Afrique de l'Ouest sera déterminée dans les négociations. Elle permettra de mesurer les pertes de recettes fiscales que pourrait engendrer la mise en œuvre de l'APE[580]**.** L'incidence de l'APE sur les recettes douanières pourrait aussi s'étendre au tissu économique des Etats.

442. Au plan économique, l'enjeu principal des APE pour les pays de l'UEMOA réside dans l'ouverture de leurs marchés aux importations européennes et surtout dans leur capacité à faire face à la concurrence qui va en découler. Ces conséquences se manifesteront notamment sur la production et une perturbation des marchés des Etats de l'Union[581]. Si les APE devaient entrer en vigueur, tels que l'UE l'avait souhaité, c'est-à-dire par une ouverture du marché ouest-africain à 100%, ce sera la disparition immédiate des recettes liées aux droits de porte. Une telle situation conduirait inéluctablement à une transition vers les recettes fiscales intérieures dont la capacité de mobilisation des Etats

---

04/04/2014 sur Dernières nouvelles d'Alsace (DNA). https://www.google.bf/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=newssearch&cd.

[579] El Hadj Modou GUEYE, *Les Accords de Partenariat Economique,* op. cit., p.13.

[580] Pour plus de détails, voir Ousmane BOUGOUMA, « La dimension commerciale des Accords de partenariat économique : quelle stratégie pour la région ouest-africaine », *Journal du droit international(Clunet)* n°2, avril 2011, doctrine 6, 21 pages.

[581] La Déclaration ministérielle publiée à l'issue de la réunion des Ministres du Commerce de l'UA de juin 2005 stipule que les « questions de Singapour », ainsi qu'il est convenu de les appeler, doivent rester en dehors des APE.

ouest-africains reste incertaine[582]. Dans le même sens, Mme Christiane TAUBIRA s'interrogeait sur les effets négatifs possibles des APE pour les pays ACP tant il est vrai que le politique s'ingère dans le monde des affaires[583].

443. Dans un premier temps, pour ce qui concerne le secteur de production, il faut noter les contraintes internes et externes auxquelles sera confrontée la production de l'Union (infrastructures, instabilité économique, système financier). Certains facteurs de production sont peu compétitifs et même ceux qui le sont pourraient être menacés. La menace proviendrait notamment du secteur industriel, les produits européens jouissent d'une haute technologie, alors que les pays de l'UEMOA ont des industries naissantes, un secteur embryonnaire. Elles ne pourront pas affronter la concurrence des produits européens. En outre, la menace pour les pays de l'Union reste sans doute les produits alimentaires ; dans ce secteur, les pays sont généralement déficitaires.

444. Les produits agricoles européens sont le plus souvent subventionnés en raison de la politique agricole commune et viendront concurrencer les produits locaux. Une telle concurrence risquerait de mettre en danger les productions locales qui ne trouvent pas le plus souvent de débouchés. La menace de l'APE sur les producteurs laisse apparaître également une perturbation sur les marchés des Etats. Ces inquiétudes ont été bien exprimées par V.I.V.A BA dont les travaux ont fait ressortir, dans une étude comparative, le faible niveau de protection du TEC UEMOA. En effet, la crête tarifaire UEMOA est égale à 20 %. Par contre, des pays ayant un niveau de développement plus important ont des crêtes tarifaires plus élevées que celle de l'UEMOA. Il en est ainsi de l'Inde (30%), du Pakistan et du Népal (25%), de la CEMAC et du COMESA (30%), du MERCOSUR (35%), de la SACU (1262,2%), de l'UE (341,1%) et des USA (163,8%)[584]. Compte tenu du

---

[582] Cette inquiétude a été manifestée par les chefs d'Etat et de Gouvernement, lors du 38e sommet de la CEDEAO qui s'est tenu à Sal à Cabo Verde le 2 juillet 2010 qui ont tenu à réaffirmer la nécessité de la préservation des ressources autonomes des organisations régionales et en insistant sur le niveau insuffisant du financement PADED qui constitue le principal outil de la dimension développement de l'APE. Voir rapport du 38e sommet des Chefs d'Etat et de Gouvernement, Sal. 2 juillet 2010, Réf. ECW/CEG/SAL/38/REV.

[583] Christiane TAUBIRA, député de Guyane, *Les Accords de partenariat économique entre l'Union européenne et les pays ACP : et si la politique se mêlait enfin des affaires du monde ?*, Rapport sur les APE, juin 2008, p.103. Disponible sur http// *www. Christiane-taubira.net.*

[584] (V.I.) B. BA, *Perspectives du Mali dans l'Accord de Partenariat économique Union européenne/Afrique de l'Ouest,* Thèse, université Jean Moulin Lyon 3, févr. 2009, 398 p.

taux de 20% par rapport au niveau de protection des autres régions, il est clair que la sous-région ouest-africaine est exposée à la très forte concurrence mondiale. Or, si l'on remonte à l'origine de l'institution de l'UEMOA, ce faible niveau de protection avait été adopté, en quelque sorte, sous la pression de l'UE[585].

445. Certes, la question des APE est pilotée en Afrique de l'Ouest par la CEDEAO, mais il faut reconnaître que l'un des écueils dans le TEC réside dans l'adoption du TEC UEMOA par la CEDEAO dans la mesure où celle-ci hérite aussi d'un faible niveau de protection[586]. Par conséquent, le niveau de protection est tellement bas, au point que cette situation ne permet pas aux produits agricoles de la zone de résister aux produits de l'UE dans le sens des APE.

446. Dans un second temps, les marchés des Etats de l'Union risquent d'être perturbés non seulement par la concurrence des exportations, mais surtout par la nécessité d'une réorientation de leur priorité économique. Pour atténuer l'affaiblissement économique de leurs marchés, les pays devront nécessairement améliorer leur compétitivité et leur production. Seulement, réalisme oblige, ce défi semble à la limite insurmontable à court et moyen terme[587].

447. En effet, le niveau de développement économique des Etats ne leur permettra pas de faire face à la concurrence de l'UE. On risque d'assister à une hégémonie des produits de l'UE sur les marchés locaux telle que cela pourrait avoir un effet négatif sur le développement des pays et remettra en cause les acquis du processus d'intégration économique.

448. En somme, les négociations en vue de la signature de l'APE requièrent une grande prudence afin de déterminer l'impact véritable de l'APE sur les économies des pays. C'est dans ce sens que, dans ses négociations avec l'UE, la région ouest-africaine a

---

585 Pour plus de détails, voir (D.)VAN DER STEEN, (A.)DANAU, *L'Accord de partenariat entre l'Union européenne et l'Afrique de l'Ouest : quels enjeux pour les exploitations paysannes et agricoles ?*, Collectif Stratégies alimentaires, Bruxelles, 2006, Disponible sur http// : www.csa.be.org.

586 Le TEC de la CEDEAO prévu pour entrer en vigueur dès le 1er janvier 2015 annoncé par le discours d'ouverture du 45e sommet ordinaire des chefs d'Etat et de gouvernement tenu par le Président ghanéen John Dramani MAHAMA le 10 juillet 2014 à Accra au Ghana est effectif. Disponible sur le site http//.www.ecowas.int.

587 Sur cette question, lire les développements de Ousseni ILLY, « dernière ligne droite vers les APE : quels défis pour les communautés régionales africaines ? », *défis économiques, n°012,* janv.-fév 2014, pp.16-20.

exigé la prise en compte de certaines conditions [588]: l'inclusion de la dimension développement dans l'APE ; la pérennité des ressources des Commissions de la CEDEAO et de l'UEMOA provenant du PC et du PCS[589]; le traitement approprié des subventions agricoles européennes ; l'effectivité de l'évaluation des impacts de l'APE sur l'amélioration de la compétitivité de la région Afrique de l'Ouest. Ces revendications ont finalement trouvé un écho favorable auprès des partenaires au point que la Conférence des Chefs d'Etat et de gouvernement réunie à Accra, lors du 45e sommet ordinaire le 10 juillet 2014, a approuvé la signature de l'APE[590].

449. Cette approbation fait suite aux recommandations du comité *ad hoc* ministériel qui a pu parvenir à un compromis[591]**.** Le Conseil des Ministres de l'UE a signé le texte de l'Accord le 12 décembre 2014 pour mettre en branle le processus qui va continuer avec la signature du Conseil des Ministres de la CEDEAO et la ratification par les Etats membres. La quarante-sixième Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement qui s'est tenue à Abuja au Nigeria le 15 décembre 2014 a marqué le pas en donnant des instructions dans ce sens pour que l'APE entre l'Afrique de l'Ouest et l'UE entre en vigueur rapidement[592].

---

[588] Rapport de la réunion de concertation des ministres du Commerce sur l'état d'avancement des négociations de l'APE entre la région AO et l'UE, Cotonou du 22 au 25 nov.2010, pp.9 et 13.

[589] Notons que le PC : Prélèvement Communautaire est perçu à la porte au taux de 0,5% de la valeur CAF des marchandises au profit de la CEDEAO et le PCS : Prélèvement Communautaire de Solidarité au taux de 1% sur la valeur CAF des marchandises au profit de l'UEMOA.

[590] Pour plus de détails sur cette question, voir le discours de clôture du 45e sommet ordinaire de la conférence des chefs d'Etat et de gouvernement tenu à Accra au Ghana le 10 juillet 2014. Disponible sur http//.*www.ecowas.int.*

[591] Voir ICTS, Passerelles, vol.11 numéro1 : « A la suite de leurs délibérations, les ministres ont recommandé aux Chefs d'Etat « d'approuver l'accord négocié ». Ils ont toutefois affirmé que la formulation de certains articles doit être renforcée et clarifiée. Il s'agit du PAPED, des subventions et de la compensation des pertes fiscales. Les ministres ont, en outre, pris les décisions suivantes :

-l'Accord sera soumis à révision tous les cinq ans,

-durant les cinq premières années, l'offre d'accès au marché ne comporte aucun désarmement tarifaire (il s'agit de l'établissement d'un moratoire de 5 ans) ;

-les mesures de sauvegarde contenues dans le TEC sont transposées dans l'APE, offrant ainsi à chaque pays la possibilité de protéger la production intérieure en cas de nécessité ;

-le processus de mise en œuvre sera piloté par un Conseil ministériel conjoint ;

-la période des cinq premières années sera mise à profit pour achever les études d'impacts additionnelles et adresser toute autre question qui n'aurait pas trouvé de réponse satisfaisante. Disponible sur http//. *www.icts.ch*

[592] Voir le Communiqué final de la quarante-sixième session ordinaire de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de la CEDEAO. Disponible sur http*//.wwww.ecowas.int.*

450. Le développement du droit international a fait naître de nouveaux acteurs comme les organisations internationales, à qui l'on reconnaît le pouvoir de conclure des traités avec les Etats. C'est le cas en droit international économique, des institutions de Bretton Woods dont l'influence sur le choix des politiques nationales n'en est pas moins négligeable. Parfois, les accords de financement sont de véritables instruments de prise de contrôle des politiques budgétaires des Etats à travers des clauses de conditionnalité.

§ 2. LES CONDITIONNALITES DES INSTITUTIONS DE BRETTON WOODS

451. En Afrique subsaharienne, la crise économique a placé le Fonds monétaire Internationale et la Banque mondiale au centre des décisions en matière de politique fiscale. Le FMI en particulier s'illustre comme le véritable décideur, en matière fiscale, des pays africains. Par le truchement de la conditionnalité[593], le FMI s'est octroyé d'énormes prérogatives en matière fiscale dans les Etats africains. Les Etats membres de l'UEMOA, en ce sens, ne sont pas épargnés de la surveillance exercée par cette institution financière. Cette surveillance s'exerce à travers le soutien aux programmes budgétaires par les critères de performance exigés **(A)** mais aussi dans la conduite de la politique budgétaire[594]**(B).**

A. La surveillance budgétaire des Etats

452. Il faut remonter aux années 70 pour voir le rôle croissant joué par les critères de performance budgétaire. La totalité des accords conclus par les Etats africains avec le FMI au début des années 1980 contiennent une conditionnalité de performance budgétaire[595]**.** A cette époque déjà il n'était pas rare, dans les accords de financement[596]**,** de retrouver une

---

[593] L'appui financier du FMI est conditionné par la compatibilité de la politique nationale avec les dispositions du statut du Fonds. En vertu de ce principe de la conditionnalité, un pays membre qui souhaite recourir aux tranches de crédits doit présenter un programme économique, dans un délai raisonnable, et présenter, une position viable en matière de balance de paiement. Pour plus de détails, voir Bulletin du FMI du 8 août 1986, pp.257-258.

[594] Le FMI et les pays du tiers monde, coll. IEDES, PUF, 1986.

[595] Voir à ce propos, (J.B.) ZULU et (S.N.) NSILOU, *Les programmes d'ajustement appliqués en Afrique : bilan des années récentes (1980-81)*, Document préparé à la demande du centre africain d'études monétaires de Dakar, juillet 1983.

[596] Pour l'histoire de relations économiques entre les pays en développement et les institutions de Bretton Woods, voir Windbenedo Jean Marie KEBRE, « Les fondements de l'aide publique au développement », Défis économiques n°005, dossiers, avril 2013, p.16-17.Voir aussi PAQUEMENT François, « L'aide publique au développement à la veille de 2015 : retour sur les fondamentaux d'une politique publique aux multiples facettes », *RFFP* n°129-2015, pp.213-229 : l'Aide Publique au Développement

clause de réalisation budgétaire, surtout relative au plafonnement du crédit bancaire à l'Etat.

453. Le bilan dressé par J. B. FOTSING, en 1995 faisait ressortir les constats suivants. Sur les 81 programmes de 1969-1978 comportant des clauses de performance budgétaire, 70 prévoyaient une limitation quantitative de crédits bancaires au secteur public et une telle clause a été insérée dans tous les accords conclus par les Etats africains en 1980-1981. Aujourd'hui, la conditionnalité est une exigence pour bénéficier des appuis budgétaires octroyés par cette institution. Cette clause permet d'appréhender et de contrôler le solde de l'ensemble des opérations de l'Etat dans son incidence sur le reste de l'économie et sur l'expansion monétaire[597].

454. Outre la clause de réalisation budgétaire, peuvent exister d'autres critères, comme la clause de réalisation sur la réduction des arriérés de paiement accumulés par l'Etat, soit à l'égard des agents extérieurs[598], soit à l'égard de l'étranger[599]. Dans cette même logique de contrôle de l'ensemble des opérations de l'Etat, les programmes intègrent aussi le solde des activités des entreprises publiques non financières.

455. L'idée qui motive ce type de contrôle vient de ce que, dans la vision ultralibérale du FMI, les entreprises servent d'instrument de politique budgétaire et leurs recettes et dépenses jouent le même rôle que celui du budget dans une problématique de stabilisation[600]. Il faut donc éviter que, techniquement, les critères de performance soient réalisés d'un côté et que, de l'autre, le jeu soit faussé par des transferts des entreprises vers le gouvernement.

456. Dans les relations financières avec le FMI, il existe l'obligation pour chaque Etat, par une lettre d'intention, de fixer pour la période à venir les objectifs à atteindre.

(APD) affiche des objectifs clairs, pourtant son efficacité ne semble convaincante ni dans l'approche des finances publiques ni dans l'analyse macroéconomique.

597 (J.B.) FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique : essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone,* Thèse, Université de Paris I, Panthéon Sorbonne, LGDJ, 1995, p.230.

598 Ce phénomène détourne les ressources du secteur privé.

599 Dans cette hypothèse, cette technique permet de détourner le financement extérieur et rend moins soutenable un déficit courant d'un montant donné.

600 Voir (J.B) ZULU et (S.N.) NSILOU, *Les programmes d'ajustement appliqués en Afrique : bilan des années récentes (1980-81)*, op.cit., p 157.Voir également (G.) DEFRENOIT, (E.) HOUESSOU et (E.) NONFODJI, *Politique budgétaire et dette dans les pays membres de l'UEMOA*, Paris, Economica, 2007, p.1.

Figurent parmi ces objectifs à atteindre les volumes de recettes et de dépenses. Pour des raisons tenant à la neutralité, et dans une perspective purement financière, le FMI semblait ne pas se soucier d'une amélioration des recettes ou d'une diminution des dépenses. Pourtant, cette neutralité perd son sens dans la mesure où le FMI intervient pour déterminer la façon dont le solde des opérations de l'Etat sera atteint. L'option du FMI penchait plus pour une réduction du train de vie de l'Etat que pour une amélioration des recettes[601]. Dans le cas des Etats africains, qui ont conclu des accords de financement avec le FMI, l'une des conditions liée à l'option libérale de l'institution, contrairement à l'augmentation des prélèvements, est la réduction de la part des dépenses dans le PIB. Concrètement, comment se déroule cette surveillance ? Quelles sont les mesures d'évaluation et quelle est la tendance à l'heure actuelle ?

457. Le terme de « conditionnalité » dans un sens assez large recouvre à la fois la conception des programmes appuyés par le FMI, c'est-à-dire les politiques macroéconomiques et structurelles, et les instruments spécifiques utilisés pour suivre les progrès accomplis vers les objectifs fixés par le pays en coopération avec le FMI, comme on l'a vu plus haut. La conditionnalité vise à aider les pays membres à résoudre leurs problèmes de balance des paiements sans recourir à des mesures qui porteraient atteinte à la prospérité nationale ou internationale.[602] En même temps, les politiques convenues sont destinées à sauvegarder les ressources du FMI en veillant à ce que la balance des paiements du pays soit suffisamment solide pour lui permettre de rembourser le prêt. Toute conditionnalité prévue dans le cadre d'un programme appuyé par le FMI doit être «macro-critique», c'est-à-dire essentielle à la réalisation des objectifs macroéconomiques du programme, ou nécessaire à l'exécution des dispositions spécifiques des statuts du FMI[603].

458. Les pays membres sont responsables au premier chef du choix, de la conception et de l'exécution des politiques qui assureront la réussite du programme appuyé par le

---

[601] Le FMI et les pays du tiers monde, op cit., p.158.

[602] FMI, Factsheet, La conditionnalité du FMI, Département de la Communication, Washington DC, octobre 2014. http://www.imf.org/external/np/exr/facts/conditio.htm.

[603] Voir article V, section 3.

FMI. Le programme est décrit dans la lettre d'intention[604]. Les objectifs et politiques du programme dépendent de la situation particulière du pays. Toutefois, le but ultime est toujours de rétablir ou de préserver la viabilité de la balance des paiements et la stabilité macroéconomique tout en jetant les bases d'une croissance durable et de haute qualité et, dans les pays en développement, d'une réduction de la pauvreté[605].

459. La plupart des financements du FMI se caractérisent par des décaissements échelonnés subordonnés à la réalisation de mesures concrètes. L'objectif est d'assurer la mise en œuvre progressive du programme et de réduire les risques courus par le FMI. Les revues du programme établissent un cadre dans lequel le Conseil d'administration du FMI évalue périodiquement si les programmes appuyés par le FMI sont en bonne voie ou si des modifications sont nécessaires pour atteindre les objectifs fixés. Les revues combinent une évaluation rétrospective[606]et une démarche prospective[607]. Les décaissements au titre d'un programme appuyé par le FMI ne peuvent avoir lieu que lorsque le Conseil d'administration les a approuvés ou qu'il a achevé la revue pertinente.Les approbations ou les revues s'appuient sur divers engagements de politique économique convenus avec les autorités nationales. Ces engagements peuvent prendre différentes formes comme celle ci-après.

460. Les mesures préalables : ce sont des mesures que le pays consent à prendre avant l'approbation d'un financement par le Conseil d'administration du FMI ou l'achèvement d'une revue du déroulement du programme. Elles garantissent que le programme repose sur des bases adéquates pour pouvoir être mené à bien ou qu'il sera remis sur la bonne voie s'il s'écarte des politiques convenues. Elles peuvent se rapporter, par exemple, à l'élimination des contrôles de prix ou à l'adoption d'une loi de finances conforme au cadre budgétaire du programme.

---

[604] Cette lettre d'intention est généralement accompagnée d'un mémorandum de politiques économiques et financières.

[605] Pour plus de détails, voir les Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD) et les Documents Stratégiques pour la lutte contre la Réduction de la Pauvreté adoptés en commun par le FMI et la Banque Mondiale en 2000.

[606] Pour répondre à la question de savoir si les conditions du programme ont été observées dans les délais convenus.

[607] Pour répondre à la question de savoir si le programme a besoin d'être modifié au vu de l'évolution de la situation.

461. Les critères de réalisation quantitatifs : ce sont des conditions spécifiques et mesurables à remplir pour pouvoir achever une revue. Ils se réfèrent toujours à des variables macroéconomiques sur lesquelles le pays a une emprise, tels que certains agrégats de la monnaie et du crédit, les réserves internationales, les soldes budgétaires ou l'emprunt extérieur. Par exemple, un programme peut prévoir un niveau minimum de réserves internationales nettes, un plafond pour les actifs intérieurs nets de la banque centrale ou un plafond pour l'emprunt de l'État.

462. Les objectifs indicatifs : ils servent à compléter les critères de réalisation quantitatifs pour évaluer les progrès. Parfois ils sont définis lorsque ces critères ne peuvent pas être établis à cause d'incertitudes statistiques quant aux tendances économiques[608]. Une fois que ces incertitudes se dissipent, ces objectifs deviennent normalement des critères de réalisation quantitatifs avec les modifications qui s'imposent.

463. Les repères structurels : ce sont des mesures de réforme souvent non quantifiables qui demeurent essentielles pour atteindre les objectifs du programme. Ils servent de référence pour évaluer la mise en œuvre du programme durant une revue. Ils varient d'un programme à l'autre et peuvent par exemple prendre la forme d'initiatives visant à améliorer le fonctionnement du secteur financier, à consolider les dispositifs de sécurité sociale ou à renforcer la gestion des finances publiques.

464. Si un critère de réalisation quantitatif n'est pas observé, le Conseil d'administration peut approuver une dérogation officielle et ainsi permettre l'achèvement de la revue, pour autant qu'il soit convaincu que le programme sera correctement mis en œuvre, soit parce que l'écart en question est mineur ou temporaire, ou parce que les autorités nationales ont pris ou prendront des mesures correctives. Les repères structurels et les objectifs indicatifs n'exigent pas de dérogation s'ils ne sont pas tenus, mais ils sont évalués dans le cadre de la performance globale du programme. La base de données du FMI sur le suivi des accords[609]est du domaine public et couvre tous les aspects de la conditionnalité des programmes.

---

[608] Par exemple les mois ultérieurs d'un programme.

[609] Le suivi de ces accords se fait grâce à une base de données appelée Monitoring Of fund Arrangement (MONA) disponible sur le site : http// :www.imf.org.

465. Toutefois, il est intéressant de noter que, ces dernières années, le FMI a fait preuve d'une plus grande souplesse dans ses modalités de travail avec les pays sur les questions de réforme structurelle de l'économie. Les directives sur la conditionnalité ont été révisées en 2002[610], au terme d'une vaste revue (new guidelines). En mars 2009, le FMI a modernisé davantage son dispositif de conditionnalité dans le cadre d'une réforme globale visant à lui donner les moyens de mieux prévenir et résoudre les crises. La version révisée des directives opérationnelles à l'intention des services du FMI prévoit que les conditions structurelles doivent être ciblées et adaptées aux différentes politiques menées par les pays membres et à leur situation économique initiale. Désormais, l'idée de la «bonne gestion » devient un critère central d'appréciation des politiques budgétaires, avec une référence systématique aux résultats[611].

466. En outre, les critères de réalisation structurels exigeant des dérogations formelles ont été supprimés et les réformes structurelles font l'objet des revues de la performance globale au titre des programmes. D'ailleurs, dans le cadre du programme d'appui aux réformes budgétaires financées aussi bien par la Banque mondiale, le FMI que l'Union européenne, le renforcement des capacités institutionnelles de gestion des finances publiques fait partie des exigences communes à la communauté des bailleurs de fonds.[612]

467. Cependant, ces dernières années ont vu un assouplissement de la politique, ou du moins des méthodes de travail du FMI avec les Etats sur les questions de réformes structurelles de l'économie. Dès 2002, les directives sur la conditionnalité ont été révisées au terme d'une vaste revue. En mars 2009, le FMI a modernisé davantage son dispositif de conditionnalité dans le cadre d'une réforme globale visant à lui donner les moyens de mieux prévenir et résoudre les crises. La version révisée des directives opérationnelles à l'intention des services du FMI prévoit que les conditions structurelles doivent être ciblées

---

[610] Cette révision a été approuvée par le Conseil d'administration rendu public par un communiqué de presse n°02/43 du 26 septembre 2002 disponible sur http// :www.imf.org.

[611] J.P DUPRAT, « La dynamique des réformes budgétaires : globalisation des problèmes, unification des outils et adaptations nationales », *in Logique de performance et pays en développement, RFFP* n°98, 2007, p.9.

[612] Gabriel NOUPOYO, « Les nouvelles conditions de la politique budgétaire de sous-zones : étude de nouveaux instruments de rationalisation budgétaire, le poids des conditionnalités externes », *in Logique de performance et pays en développement, RFFP* n°98, 2007, p.87.

et adaptées aux différentes politiques menées par les pays membres et à leur situation économique initiale. En outre, les critères de réalisation structurels exigeant des dérogations formelles ont été supprimés et les réformes structurelles font l'objet de revues de la performance globale au titre des programmes.

468. Dans le cadre d'une vaste réforme de ses modalités de prêts, le FMI a mis en place en 2009 une série de nouveaux dispositifs faisant largement appel à la conditionnalité *ex ante*. Il s'agit notamment de la *Ligne de Crédit Modulable* (LCM) qui ne fait pas appel à la conditionnalité classique, mais repose sur des critères rigoureux d'admissibilité préalable[613]**.** Dans des situations où un programme économique complet n'est soit pas nécessaire, soit pas réalisable, le FMI peut offrir son concours financier pour faire face à des besoins urgents de balance des paiements, au titre de l'*Instrument de Financement Rapide* (IFR) et de la *Facilité de Crédit Rapide* (FCR). La ligne de précaution et de liquidité mise en place en 2011 combine des éléments de conditionnalité *ex ante* et de conditionnalité *ex post*[614].

469. Le 5 septembre 2012, le Conseil d'administration du FMI a examiné les documents établis par les services du FMI sur les directives afférentes à la conditionnalité, ainsi que sur la conception et les effets des programmes appuyés par le FMI sur la période 2002-2012[615]. Ces études soulignent les efforts faits par le FMI pour tirer les leçons des crises précédentes et offrir des modalités de prêts mieux ciblées et modulables. Elles constatent que les programmes ont été en général mieux adaptés aux besoins des pays, plus simples et recentrés sur les principaux domaines de compétence du FMI. Les programmes ont aussi été assouplis pour mieux suivre l'évolution économique, ce qui a permis d'atteindre les objectifs programmés, tout en préservant la protection sociale en période de crise[616].

470. A ces conditionnalités économiques s'ajoutent l'exigence de bonne gouvernance prônée par la Banque Mondiale et le système de règlement des différends. Si l'UEMOA veut participer à la politique communautaire de mobilisation des ressources

---

[613] Ce qu'il est également convenu d'appeler la conditionnalité *ex ante*.

[614] Pour plus de détails sur ces questions, voir les fiches du FMI sur le site http// *:www.imf.org.*

[615] En mettant l'accent sur les années récentes.

[616] Plus particulièrement dans les pays à faible revenu, notamment les PMA.

pour les Etats membres et la réussir, elle doit nécessairement prendre en compte ces principes dans ses différentes recommandations.

471. Dans ce sens, des études menées dans le cadre de l'OCDE ont pu prouver que, même si le lien entre la fiscalité et la gouvernance n'est pas directement ou immédiatement apparent, la fiscalité est très importante pour la gouvernance en ce qu'elle peut favoriser un processus de négociation entre l'Etat et les citoyens. La fiscalité peut favoriser l'avènement d'administrations plus efficaces et davantage comptables de leurs actes[617]**.** Ainsi, lorsque l'Etat est tributaire des recettes prélevées auprès d'un grand nombre de contribuables, il a tout intérêt à promouvoir une prospérité largement partagée et à se doter de services capables de s'acquitter efficacement de la gestion et de la collecte de l'impôt.

472. La recherche d'un consensus avec les citoyens sur de l'impôt oblige les pouvoirs publics à être plus responsables de leurs actes, puisque les contribuables ont la possibilité de s'organiser pour résister à leurs exigences ou les tempérer, d'exercer un suivi sur la manière dont les impôts sont collectés et les recettes fiscales utilisées et d'insister pour avoir davantage leur mot à dire sur l'action publique en contrepartie du fait qu'ils acceptent de se plier à leurs obligations fiscales[618]. Plus, la discipline fiscale règne, plus les capacités de l'Etat s'accroissent et plus le processus d'imposition devient efficace et prévisible[619]**.** L'importance de la bonne gouvernance, la Banque mondiale l'avait perçue déjà en 1997, en lien avec l'utilisation des ressources. Elle avait conclu à cet effet : *« une bonne administration n'est pas un luxe mais une nécessité vitale. Sans un Etat efficace, il n'est pas de développement économique et social durable*[620]*».*

473. En ce qui concerne le système de règlement des différends, il faut noter qu'elle a, plus vocation à instaurer un climat de sécurité juridique protecteur des investissements. La création du CIRDI[621] participe de ce climat de confiance et de la sécurité juridique

---

[617] Voir les travaux menés par le réseau GOVNET du CAD/OCDE sur *www.oecd.org.*

[618] Vito TANZEE et Howell ZEE, « une politique fiscale pour les pays en développement », FMI, Dossiers économiques n°27, Washington 2001.*www.imf.org.*

[619] Pour plus de détails, voir Fiscalité, renforcement de l'Etat et aide, note de synthèse mars 2008.Disponible sur *www.oecd.cad/gouvernance.*

[620] Banque Mondiale, *Rapport sur le développement dans le monde, 1997 : l'Etat dans un monde en mutation*, Washington, 1997.

[621] Le CIRDI a été créé par une convention multilatérale du 18 mars 1965 que la vaste majorité des Etats membres de l'UEMOA ont ratifiée.

recherchée à travers ce mode de règlement des différends, jugé plus neutre par rapport au mode fondé sur la saisine des juridictions nationales. La quasi-totalité des textes juridiques ainsi que les commentaires qui les accompagnent sur l'arbitrage convergent à dire que pour encourager l'investissement, il faut : éliminer l'insécurité juridique et judiciaire, promouvoir l'arbitrage, restaurer un climat de confiance entre l'Etat et l'investisseur[622].

474. Toutefois, la tendance, de nos jours, est au désenchantement dans plusieurs pays en voie de développement et même au désistement de quelques Etats membres du CIRDI, surtout en Amérique latine[623], qui ont l'impression que les procédures sont plus favorables aux entreprises des pays riches[624]. Cette surveillance s'étend également à l'exercice même du pouvoir budgétaire par les Etats.

B. La conduite de la politique budgétaire

475. Il faut reconnaître avec T. MACRA que le FMI et la Banque Mondiale dans lesquels les pays industrialisés ont une place prépondérante, à travers les PAS, orientent la vie politique et économique des pays en développement qui perdent ainsi toute souveraineté[625].

---

[622] Préambule du traité OHADA, Voir également Rolf KNIEPER, « L'arbitrage des différends relatifs aux investissements en Afrique francophone au Sud du Sahara : l'OHADA et le CIRDI », *Pénant*, 3e trimestre 2012, pp.485-496.

[623] Notons que la Bolivie a décidé de faire un premier pas en dénonçant officiellement la Convention de Washington de 1965 (retrait notifié en mai 2007 au CIRDI, effectif à compter de novembre 2007), suivie par l'Équateur (dénonciation notifiée en juillet 2009, effective à janvier 2010) (Note 2). Le Venezuela a annoncé officiellement son retrait le 24 janvier 2012, qui a pris effet au mois de juillet 2012. En Argentine, Etat signataire de 58 TBI (pour la plupart signés entre1990 et 1995) un projet de loi en ce sens circule au sein du Congrès de l'Argentine depuis le 21 mars 2012. http://www.legrandsoir.info/.

[624] Voir Rolf KNIEPER, « L'arbitrage des différends relatifs aux investissements en Afrique francophone au Sud du Sahara : l'OHADA et le CIRDI », op.cit., p.491. Le bilan qu'il dresse renforce le sentiment d'injustice des Etats africains ressentent sur le CIRDI : « Le CIRDI resta en état de léthargie avant d'enregistrer sa première affaire en 1972 et sa deuxième en 1974 où la Côte d'Ivoire était défenderesse. Une vraie dynamique s'installe à partir de l'année 1997 pour atteindre le record de 39 nouvelles affaires enregistrées en 2009. A la fin de 2010, le CIRDI enregistre 331 affaires en tout dont 17% avec la participation d'une des parties, normalement l'Etat provenant de l'Afrique subsaharienne. Si on regarde la répartition géographique des arbitres et conciliateurs, on constate une faible représentation des nationalités africaines : une nomination de nationalité centrafricaine, deux de nationalité ghanéenne et gabonaise auquelles se juxtaposent 36 nominations de nationalité allemande, 123 françaises et 133 américaines (USA). Le constat s'impose que les pays africains au Sud du Sahara ont jusqu'alors subi plutôt que façonné l'arbitrage international ».

[625] Tadin MACRA, « Les caractéristiques des finances publiques des pays en voie de développement », *Revue juridique et politique,* 2010 n°3, p.337.

476. Désormais, chaque demandeur d'aide auprès du FMI doit convaincre le Conseil d'administration de la crédibilité de buts qu'il s'est fixés. Dans la procédure d'approbation du programme, le conseil d'administration du fonds, pour donner un avis favorable à un accord de confirmation, procède non seulement à un examen des critères de performance, mais aussi de l'ensemble du programme et évalue ses chances de succès en conformité avec la philosophie du fonds[626]**.** Ainsi, la budgétisation des ressources externes s'appuie sur un accord économique et financier entre le FMI et l'Etat qui contient des objectifs et une liste de réformes que le gouvernement doit entreprendre sous la surveillance du Fonds. Le suivi qui se fait sur la base de protocoles techniques à l'aide de critères de réalisation et de repères quantitatifs conditionnent les décaissements des bailleurs de fonds, qui se répartissent le financement sur la durée du programme.[627] C'est pourquoi le FMI, malgré son apparente neutralité considère que des mesures spécifiques de politique fiscale font partie intégrante de la confection du programme de stabilisation[628]**.**

477. Sur le plan fiscal, *« il s'agit parfois de relever le taux d'impôts existants, voire d'introduire de nouveaux impôts[629]».* Or, la philosophie néolibérale du FMI n'encourage pas l'accroissement des prélèvements fiscaux sur l'économie. De plus, par les prix, la fiscalité est souvent utilisée comme instrument d'incitation du secteur privé par des faveurs fiscales diverses, comme par exemple aux exportations[630]. De cette manière, c'est surtout la rentabilité des impôts existants qui est visée par les mesures fiscales, dans le sens de l'accroissement des recettes de l'Etat. Il s'agit, par exemple, *« d'accroître l'élasticité du système fiscal par l'introduction des tarifs ad valorem qui suivent la baisse des prix, et d'introduire des réformes de l'Administration des impôts et du mode de recouvrement des impôts[631]*».

---

626 Le FMI et les pays du tiers-monde, op. cit., p159.

627 Félix TANO, « La rationalisation de gestion budgétaire en Afrique : l'exemple de la Côte d'Ivoire », *in Logique de performance et pays en développement*, *RFFP* n°98-2007, p.52.

628 (J.B.) FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique : essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone,* op. cit., p. 231.

629 Ibidem.

630 Cf. Bulletin du FMI, 29 août 1983.

631 Le FMI et les pays du tiers monde, op. cit., p.159.

478. Dans les accords de confirmation que les Etats signent, il existe des mesures fiscales précises qui ne sont pas mentionnées dans l'accord de confirmation et, par conséquent ne figurent pas parmi les critères de performance. Il faut, pour les retrouver, consulter la lettre d'intention et le mémorandum qui y sont annexés. Une lecture rapide des récentes lettres d'intention et des memoranda annexés permet de faire les constats suivants en ce qui concerne les mesures d'ordre fiscal que les Etats ont dû prendre pour être en conformité avec les exigences du FMI.

479. Au Burkina Faso, les engagements envers le FMI ont fait l'objet d'une revue par une mission d'experts, afin d'évaluer les critères de performances[632]. L'examen du mémorandum annexé à la lettre d'intention[633]permet de s'apercevoir que le FMI a exigé l'amélioration de la mobilisation des recettes, notamment par des réformes fiscales et administratives, ainsi que la rationalisation des incitations fiscales. A titre d'exemple, on peut noter les actions suivantes : la création de l'impôt sur les sociétés, le projet de révision du Code minier, la révision à la hausse des redevances minières, l'élaboration d'un Code général des impôts[634].

480. En Côte d'Ivoire, l'appui financier sollicité par les autorités pour l'année 2013 s'élève à 65,04 millions de DTS au titre de la *Facilité Elargie de Crédit* (FEC). Cette sollicitation fait suite à la reprise de l'activité économique, grâce à l'accroissement des investissements publics et des réformes structurelles qui sont mises en œuvre dans le cadre du programme économique et financier, ainsi que du regain de confiance du secteur privé, en liaison avec les actions entreprises par le Gouvernement pour améliorer le climat des affaires. Ainsi, le budget 2013 est élaboré sur cette base et prévoit une hausse des investissements publics, qui s'affichent à 7,5% du PIB contre 5,3% en 2012[635].

481. Au Sénégal, les contraintes se résumaient à la rationalisation des dépenses de l'Etat et à la maîtrise durable du déficit budgétaire. Le FMI a également exigé des réformes

---

632 FMI, Rapport 13/26 du 13 janvier 2013.

633 Voir la cinquième revue de l'accord triennal au titre de la Facilité élargie de crédit et demande de modification de critères de réalisation, du 4 décembre 2012 disponible sur le site www.imf.org.

634 Voir le décret n°2010-819/PRES/PM/MEF modifiant le décret n°2010-075/PM/PRES/MEF du 03 mars 2010 portant fixation des taxes et redevances minières.

635 Voir lettre d'intention du 13 novembre 2012 du gouvernement ivoirien adressée au Directeur général du FMI ainsi que le mémorandum de politique économique annexé. Disponible sur le site www.imf.org.

d'ordre institutionnel au plan fiscal pour accroître les recettes fiscales[636]. En somme, il convient de faire remarquer que c'est une véritable ingérence du FMI dans la politique fiscale des Etats. En conditionnant le bénéfice de l'aide au respect de certains objectifs, il inscrit son action s'inscrit dans un cadre plus global de maintien de l'ordre fiscal international et de rééquilibrage des balances de paiement, et prescrit des actions nécessaires à cet effet.

482. Comme le faisait remarquer J.B. FOTSING, l'objet de la conditionnalité n'est plus dès lors perçu comme étant d'assurer le remboursement de tirages mais d'imposer des règles de bonne politique fiscale dans la conduite de l'économie internationale. Aussi pense-t-il que le débat et la contestation portant sur la conditionnalité tire son origine de la connotation « morale » qui s'attache à cette bonne politique fiscale qui s'y rattache[637].

483. Par une telle ingérence, le FMI porte atteinte au pouvoir fiscal des Etats. En principe, même si le FMI est en droit d'imposer des contraintes macroéconomiques pour le rétablissement de l'équilibre extérieur, les politiques pour parvenir à l'atteinte des objectifs doivent être décidées par les Etats eux-mêmes.

484. En outre, le FMI est beaucoup plus préoccupé par les questions de rationalité économique que de rationalité sociale dans la prise des décisions fiscales[638]. En effet, il n'y a pas de doute que le système fiscal reflète la société qu'il régit, comme l'a si bien dit P.M GAUDEMET en ces termes : *« Les structures sociales du pays et l'époque où est établi le système fiscal influent profondément sur lui et sur le choix des diverses matières imposables. La société pèse en quelque sorte sur le système fiscal pour lui donner une forme indépendamment de la volonté du législateur. Le système fiscal est l'expression d'une société*[639]».

485. Le FMI a mis beaucoup de temps à prendre donc en compte les implications sociales de la fiscalité, puisque la seule préoccupation était plutôt la dimension

---

[636] Voir lettre d'intention du 22 novembre 2012 du gouvernement sénégalais adressée au FMI à laquelle est annexé un mémorandum de politiques économiques et financières, disponible sur www.imf.org.

[637] Ch. HECKLY, *Rationalité économique et décisions fiscales,* Paris, LGDJ, 1987.

[638] (P.M.) GAUDEMET, *Finances publiques : emprunt et impôt*, tome 2, Paris, Montchrestien, 2000, p.140 et svtes.

[639] (J.B.) FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique : essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, op. cit., p.232.

économique ; c'est-à-dire le rendement de l'impôt, puisqu'il faut s'assurer de la capacité des Etats à rembourser.

486. La philosophie ultralibérale qui caractérise le FMI en a fait un organisme éminemment politique, en ce sens qu'il ne tient pas compte de l'orientation politique des Etats dans la conditionnalité. Les pays moins avancés dénonçaient cette attitude par la voix du « groupe des 24[640]», qui avait souligné que le soutien du FMI *« devrait être compatible avec la réalisation d'un consensus social à l'égard de l'ajustement[641]»* et, pour ce faire, évoquaient en son temps le risque que l'ajustement « mette sérieusement en danger la trame sociale du pays[642]». Dans le même sens, *l'initiative d'Arusha* avait dénoncé une telle situation d'ingérence : *« Le FMI a prouvé qu'il était une institution fondamentalement politique. Il tend à reproduire les relations coloniales en faisant obstacle aux efforts nationaux qui visent des transformations structurelles en faveur de la majorité. Son orientation est fondamentalement incompatible avec une conception équitable du changement structurel, de l'autosuffisance et du développement endogène[643]*».

487. Aussi le Professeur ADEDEFI poussait-il un cri du cœur en ces termes : *« Dans bien des cas, nos amis et partenaires en développement n'étaient ou étaient peu disposés à nous accorder le droit élémentaire de percevoir par nous-mêmes ce qui est bon pour nous et à nous aider à réaliser nos buts et objectifs perçus par nous. Ils semblaient plutôt vouloir nous refiler leurs propres perceptions et objectifs. En ce qui concerne l'Afrique, les étrangers se sont toujours comportés comme s'ils savaient mieux que les Africains ce qui est bon pour elle. Le résultat est que, n'ayant pas la coopération et le soutien nécessaires, l'Afrique en particulier a tout le temps été détournée de la poursuite inflexible et*

---

640 Il est aussi appelé groupe intergouvernemental des 24 sur les affaires monétaires internationales et est un groupe consultatif du FMI créé par décision du Groupe des 77 qui représente les intérêts des pays en voie de développement à la CNUCED. En rappel, ce groupe avait été constitué en février 1972 et comprenait une représentation équilibrée des régions d'Afrique, d'Amérique latine et d'Asie. Sa mission était de veiller à ce que les intérêts et la situation économique des pays en voie de développement soient pris en compte dans l'évolution et l'adaptation du système monétaire international. Composé uniquement de pays en voie de développement, il a une attitude plus critique que celle du comité du développement qui est calqué sur le modèle du conseil d'administration du FMI et est le siège de rapports de force favorables aux pays développés.

641 Communiqué de presse du 21 septembre 1981.

642 Communiqué de presse du 27 avril 1983.

643 The Arusha Initiative, a call for United Nations Conference on International Money and Finance, Cf ; développement et Dialogue, 1980, p.2.

vigoureuse du programme qu'elle s'est fixé, qu'il s'agisse de la stratégie de Monrovia, du plan d'action de Lagos ou de l'acte final de Lagos[644]*».*

488. Il n'est pas rare de constater qu'avant toute nouvelle réforme fiscale dans un Etat africain, de multiples missions des deux institutions de Bretton Woods se succèdent. La main et les exigences de ces deux institutions sont perceptibles dans tous les actes de politique de souveraineté fiscale que posent aujourd'hui les dirigeants des pays sous ajustement[645]. Ces actes qui vont de la création d'un nouvel impôt au recouvrement de cet impôt en passant par toutes les formes de pression dont se plaignent les contribuables, nous permettent de conclure à une perte du pouvoir fiscal par nos Etats.

489. Ainsi, dans ses relations avec les Etats, le FMI a mis en place un programme d'assistance dénommé « initiatives AFRITAC » dans le but de renforcer les capacités macroéconomiques et financières des Etats africains à travers la création de centres régionaux d'assistance technique[646]**.** Ces centres interviennent dans les domaines suivants : administration fiscale, administration douanière, gestion de la dépense publique, gestion de la dette publique, contrôle et restructuration bancaire, statistiques de finances publiques et statistiques du secteur réel[647].

490. En dehors de ces relations dont l'on peut affirmer que le choix des politiques fiscales est somme toute aliéné, l'Etat octroie des immunités et privilèges fiscaux dans le cadre des relations diplomatiques et consulaires. De même pour attirer les investissements étrangers, les Etats en développement consentent tous à accorder des faveurs fiscales dans les Accords de développement économique.

---

644 Voir A. Logmo MBELEK, « La souveraineté fiscale des Etats africains au Sud du Sahara (face aux enjeux du développement) l'exemple du Cameroun, op. cit., p.49. Il faut noter que le professeur ADEDEFI fut secrétaire exécutif de la commission économique des Nations Unies pour l'Afrique.

645 A. Logmo MBELEK, « La souveraineté fiscale des Etats africains au Sud du Sahara (face aux enjeux du développement) : l'exemple du Cameroun », op.cit., p.50.

646 Le centre de la région ouest-africaine est basé à Abidjan en Côte d'Ivoire. Elle fournit de la formation dans le domaine de l'assistance technique et de gestion économique et financière à la demande des pays. Sa compétence couvre les pays de l'UEMOA, la Mauritanie et la Guinée.

647 Pour plus de détails sur les activités de ce centre, consulter le site : http://www.afritacouest.org/index.php

SECTION II.

L'EPREUVE DE LA PRATIQUE INTERNATIONALE DES AFFAIRES

491. La mondialisation économique des échanges, qui se traduit essentiellement par une extension des marchés concurrentiels au-delà des frontières nationales, n'est rien d'autre que le fruit de la libéralisation du commerce international. Or cette libéralisation entraîne une diminution du pouvoir de contrôle de l'Etat sur les activités économiques qui ont lieu sur le marché national.

492. Dans ce sens, les entreprises d'un même groupe qui disposent du pouvoir de commercer entre elles peuvent se livrer à des transactions en apparence normales, mais dont le but est de faire échapper une partie du revenu à l'impôt. Par ailleurs, une idée classique qui continue de fructifier dans certains esprits sous l'influence des multinationales a conduit les Etats à avoir recours aux incitations fiscales pour attirer les investissements étrangers. Pour avoir une idée claire de l'influence des défis auxquels les Etats font face, il convient de porter un regard sur le poids des multinationales dans leurs relations avec les Etats **(§1),** sans perdre de vue qu'en définitive, pour être attractif chaque Etat s'est senti obligé d'octroyer des faveurs fiscales à l'investissement étranger**(§2)**.

§ 1. LE POIDS DES MULTINATIONALES DANS LES RELATIONS AVEC LES ETATS

Selon Montesquieu : « Les grandes entreprises des négociants sont toujours nécessairement mêlées aux affaires publiques ».[648]

[648] Montesquieu, *De l'esprit des lois,* Livre XX, Chap. IV, réed. par Victor Goldschmidt, GF Flammarion, 1979, p.12.

493. Les firmes multinationales, qui représentent environ un tiers de la production mondiale et deux tiers du commerce mondial, se sont diversifiées par leurs origines[649]. Les activités des entreprises multinationales sont de plus en plus complexes et comportent, pour ainsi dire, des montages permettant de transférer les bénéfices dans des Etats dont la législation fiscale offre de gros avantages.

494. De ce fait, il serait naïf de ne pas reconnaître que les multinationales de par leur poids économique et financier, influencent souvent les prises de décision en matière de gouvernance. Elles sont souvent utilisées comme des instruments de domination ou de contrôle des Etats, et parfois même comme moyen de dicter les prises de décision des politiques. Aussi sommes-nous appesanti sur l'impuissance des Etats face aux prix de transfert **(A)** malgré l'ancienneté du phénomène, mais aussi sur l'action influente des multinationales **(B)**.

A. L'impuissance dans la lutte contre les prix de transfert

495. L'Etat, de nos jours, semble impuissant face aux activités transfrontalières des entreprises dont les contours ne sont pas toujours maîtrisés. L'interconnexion des marchés crée des réactions en chaîne qui échappe souvent à l'État. Cette chaîne de contagion de marché à marché est ignorante des frontières[650]**.** Ainsi, pour A. MAÏTROT DE LA MOTTE : *« Tandis que l'économie se joue de plus en plus à l'échelle mondiale, la représentation politique est encore enfermée dans le cadre national étatique. L'État national est débordé, dépassé. La souveraineté nationale ne peut plus être considérée comme un pouvoir suprême et insubordonné*[651]».

496. Lui emboîtant le pas, M. BOUVIER conclut qu' *« avec la mondialisation de plus en plus d'acteurs économiques, des entreprises, mais aussi désormais des particuliers,*

---

[649] De nouvelles multinationales originaires des pays émergents telles le cimentier mexicain CEMEX, le pétrolier russe LUKOIL, le gazier russe Gazprom, la société de textiles brésilienne COTEMINAS ou le fabricant chinois de matériel électronique TCI mais, également les nouvelles compagnies pétrolières et minières chinoises, indiennes, indonésiennes ou malaisiennes prennent place à côté des anciens géants du pétrole ou de la mine et font l'objet d'une compétition oligopolistique dans un contexte mondialisé.

[650] B. XUE-BACQUET, « Une régulation complexe dans l'intégration financière », *Droit et Société 46,* 2000, p. 467.

[651] A. MAITROT DE LA MOTTE, « La souveraineté fiscale et les organisations internationales à vocation économique », *in N. BACCOUCHE, Les implications financières, fiscales et douanières de l'Union euro-méditerranéenne* – Actes du colloque organisé par la Faculté de droit de Sfax (Tunisie) les 20, 21 et 22 novembre 2008, Tunis, *Revue tunisienne de fiscalité,* 2009, n°11, pp.181-227.

ne vivent plus ni le même temps, ni les mêmes espaces, ni les mêmes normes que les acteurs politiques et administratifs nationaux en charge des politiques fiscales. Car si l'espace économique transcende aujourd'hui les frontières, l'espace fiscal, administratif et juridique demeure largement enfermé au sein des espaces nationaux. En d'autres termes, alors que le XXIe siècle économique se construit et se développe à une vitesse considérable, la fiscalité a encore un pied dans le XXe siècle, voir même le XIXe siècle ou le XVIIIe siècle[652]».

497. En effet, l'ouverture des frontières permet à une firme de profiter de la totalité d'un marché à partir d'une seule unité de production installée à l'endroit le plus favorable, c'est-à-dire à l'endroit qui lui permettra de maximiser son taux de profit. Les firmes multinationales ont, de ce fait, des pratiques qui traversent les frontières nationales. Ces activités sont fragmentées et segmentées, ce qui signifie que la fabrication d'un produit se fait dans plusieurs pays et touche à plusieurs juridictions. Les États souverains ont la capacité d'imposer des devoirs juridiques uniquement sur leurs territoires nationaux. Le problème qui se pose aujourd'hui avec la mondialisation tire son origine de l'inadéquation entre les frontières territoriales des États et l'espace des activités économiques des multinationales. En effet, alors que l'État agit dans la sphère nationale, les firmes évoluent dans un espace transnational[653]. C'est justement cette complexité du marché qui est à la base des techniques permettant de se livrer à des montages fiscaux abusifs. Plusieurs techniques permettent alors de transférer indirectement des bénéfices pour échapper à l'impôt normalement dû.

498. Les modalités par lesquelles les prix de transfert font l'objet d'une manipulation sont diverses. Mais elles aboutissent au même résultat, à savoir l'octroi d'un avantage anormal à une entreprise située à l'étranger. Les prix de transfert se rapportent à tout transfert entre entreprises apparentées, c'est-à-dire à l'ensemble des échanges de biens matériels et immatériels intervenus dans le commerce intrafirme développé à l'intérieur de

---

652 M. BOUVIER, « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs* n°151-2014, p.33.

653 El Hadj Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal,* op.cit., p.52.

son espace intégré[654]. Les prix de transfert couvrent à la fois des opérations commerciales et financières.

499. En matière commerciale, les prix de transfert peuvent consister en des opérations entre entreprises liées pour des achats de biens à prix majoré ou des ventes à des prix minorés[655]. Il arrive parfois qu'il se manifeste sous la forme de prise en charge d'une dépense sans aucun lien avec la gestion normale de l'entreprise. Une telle prise en charge peut être vue comme susceptible de masquer un transfert indirect de bénéfices[656]. Le Conseil d'Etat en France a eu à considérer qu'une société qui prend en charge l'intégralité des frais de déplacement engagés par le président-directeur général de la société mère du groupe pour visiter l'ensemble des filiales consent un avantage anormal, car elle n'était que très accessoirement concernée par lesdits déplacements[657].

500. En matière de prestations de services, un avantage anormal peut être consenti entre entreprises du même groupe. Ainsi en est-il de redevances[658] importantes dues pour

---

[654] Ibid, p.93.

[655] CE, 8 juin 2005 n° 255918, Rec.p.680 : le Conseil d'État a jugé que l'octroi par une société française de ristournes à des sociétés étrangères placées sous sa dépendance, sans que la société en question puisse justifier d'un avantage particulier qu'elle aurait trouvé à leur apporter cette aide, constitue un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI, quand bien même ces sociétés étrangères seraient en difficulté.

[656] CAA Lyon, 30 septembre 2010, n° 09LY00303, Rev. jurisp. ALYODA 2011 n°2. Voir aussi CE, 11 avril 2014, n°359640, inédit au *Recueil Lebon* : le Conseil a jugé que le principe de territorialité découlant des dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts combinées aux stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-portugaise ne pouvait avoir pour objet ou pour effet de permettre à l'administration fiscale d'apprécier le caractère normal du choix opéré par le siège d'une société étrangère et consistant à financer l'activité de sa succursale française en laissant cette dernière recourir pour partie à l'emprunt, plutôt que d'assurer la totalité de ce financement par un apport de fonds propres, ni de tirer de cette appréciation de quelconques conséquences fiscales.

[657] CE, 10 février 1988, n°57.602, RJF 4/88, n° 377, CE, arrêt du 8 juin 2005 n° 255918 : le Conseil d'État a jugé que l'octroi par une société française de ristournes à des sociétés étrangères placées sous sa dépendance, sans que la société en question puisse justifier d'un avantage particulier qu'elle aurait trouvé à leur apporter cette aide, constituait un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI, quand bien même ces sociétés étrangères seraient en difficulté.

[658] CE, 4 décembre 2002, n°237167 : ont été considérées comme excessives les redevances versées par une société française à une société étrangère en contrepartie de la concession par cette dernière de ses droits de fabrication, du fait du montant des frais de publicité supportés par la société française excédant ses obligations contractuelles, de la fin de la protection d'un des brevets et de l'absence de justification par la société française de l'importance de l'assistance technique fournie par la société étrangère, nonobstant la circonstance tirée par la société française de l'augmentation sensible de sa marge bénéficiaire, et bien que l'administration n'ait produit aucun élément de comparaison. CE, 7 novembre 2005 n°266436 et 266438, *Aff. CAP GEMINI* inédit au *Recueil Lebond*. : le Conseil d'État a jugé que le fait qu'une société française ne perçoive pas de redevances de marque auprès de ses filiales étrangères alors qu'elle en perçoit auprès de ses filiales françaises ne suffisait pas à établir une présomption de transfert de

l'usage d'une marque[659] étrangère par une société alors que, par ailleurs, l'entreprise étrangère fixe d'autorité les prix d'achat et de vente des produits[660].

501. S'agissant des transactions financières, les prix de transfert se manifestent sous diverses formes qui peuvent consister en des prestations financières à titre gratuit tels les prêts sans intérêt[661], les abandons de créances[662] et les cautions gratuites[663]. Ces prestations financières peuvent être onéreuses car consistant à accorder des prêts à des taux d'intérêt très élevés en rémunération[664]. L'espace UEMOA n'est pas une aire géographique étrangère à ce phénomène transnational qui touche la quasi-totalité des pays qui ont opté de faire de la fiscalité le principal pourvoyeur de ressources.

---

bénéfices, dès lors que la valeur d'une marque dépend de son niveau de maturité sur un marché donné et peut varier dans le temps,

[659] CE, 26 septembre 2011, n°328762, min. c/SARL Holding Financière Séguy (HFS).Legifrance.gouv.fr : le Conseil d'Etat a jugé qu'accorder gratuitement une concession de marque à une filiale avait constitué un acte anormal de gestion, sans pour autant donner raison à l'administration fiscale, considérant que les comparables qu'elles avaient utilisés pour estimer la renonciation à recettes n'étaient pas pertinents.

[660] CE, 23 mars 1953, Req. n°75.326.

[661] CE, 30 septembre 1987, n°50.157, *RJF* 11/87, n°1083, CE, 23 février 1966, *Ministère des Finances c/ Société X*, Req. n°64449, *Droit fiscal,* 1966, n°12, comm. 325, CE, 25 mai 1955, Req. n°31102, Bull. contributions directes, 1955, 498. D. OHL, Les prêts et avances entre sociétés d'un même groupe, Paris, LITEC, 1982. CE, 1er juillet 1987, Req. n°65423, *Droit fiscal,* 1989, n°22-23, com. 1060 ; *RJF* 1987, n°10, p. 527. Dans cette affaire, un masseur-kinésithérapeute avait fait abandon des avances qu'il avait consenties à une clinique, laquelle lui avait réservé l'exclusivité d'exercice des actes de kinésithérapie ; le Conseil d'État a jugé qu'un tel abandon de créance n'avait rien d'anormal parce que justifié par l'intérêt commercial du praticien. La CAA de Bordeaux, à travers l'arrêt du 21 mars 1989, *Droit fiscal,* 1989, n°30-31, com. 1510, a admis qu'un simple abandon d'intérêts n'aurait rien d'anormal lorsqu'il est justifié par des relations commerciales. CE, 7 janvier 1976, Req. n° 94314, *Droit fiscal,* 1976, n°20, com. 703, conclusions Latournerie ; *RJF* 1976, n°3, p. 92 ; CE, 7 janvier 1985, Req. n°42202, *Droit fiscal,* 1985, n°4, com. 695 ; *RJF* 1985, n°3, p. 209 ; CE 6 janvier 1988, Req. n°46658, *RJF* 1988, n°3, p.174.

[662] CAA Nantes, 30 juin 1994, *Vedettes armoricaines*, *RJF* 1994, n°11, p. 671. Le pourvoi en cassation a été rejeté (CE, CAPC, 1er février 1995, Req. n°162066, *RJF n°3,* p.180). En doctrine voir P. LEGROS, « Soutien financier d'une filiale à l'étranger : augmentation de capital ou abandon de créances », BF 8-9/98, Etudes, pp. 479-482 et M. COZIAN, « Les abandons de créances », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p.432.

[663] CE, 27 avril 1988, n°57.048, *RJF 6/88*, n°707 et CE Ass., 9 mars 1979, Req. 10454, *RJF n°193,* conclusions du Commissaire du Gouvernement B. Martin-Laprade.

[664] CE, 11 avril 2008, n°281033, *Rec.*p.227 : le Conseil d'Etat a jugé qu'un abandon de créances consenti par une société française à des succursales étrangères, elles-mêmes détenues par une filiale de ladite société, constituait un transfert de bénéfices. Au cas particulier, il était établi que ces succursales étaient en difficulté et que la société française avait un intérêt commercial à les aider, mais également que la filiale détentrice de ces succursales n'était, pour sa part, pas en difficulté, et donc était en mesure de subvenir aux besoins de ses succursales.

502. Aussi est-il vrai que si les Etats restent les principaux acteurs du « jeu fiscal », non seulement à travers le contrôle répressif des prix de transfert mais également par des actions coordonnées à travers la coopération internationale, il est assez curieux de constater que le phénomène, qui n'est pas nouveau, ne semble pas près de connaître une fin. Les prix de transfert sont devenus de véritables moyens d'optimisation des entreprises, si bien que des synergies d'actions internationales se sont développées pour limiter leurs effets pervers sur les finances publiques[665].

On peut toutefois s'interroger sur la sincérité des discours politiques récents et des actions entreprises dans le cadre du G20 et de l'OCDE, mais surtout sur la capacité de pouvoir maîtriser ces montages fiscaux, voire la volonté réelle de combattre ce phénomène.

503. En rappel, en France par exemple, c'est une loi de 1933 qui a réglementé pour la première fois les prix de transfert qui, aujourd'hui, figure dans toutes les législations fiscales des Etats membres de l'UEMOA[666]. L'ampleur du phénomène est si importante qu'en Afrique, ces dernières années, on a vu la montée en puissance de dispositifs nationaux en vue de lutter contre les prix de transfert. On peut noter quelques exemples à ce propos : le Cameroun (2007), le Gabon (en 2009), l'Algérie (en 2010), le Congo (en 2011), le Sénégal (en 2012) et la Guinée Conakry (en 2014) visant à lutter contre les prix

---

[665] S.M. OUEDRAOGO, *Droit des mines burkinabè,* 1re édition, Irisconcept, 2015, p.146.Lire aussi Stéphane GELIN, « Prix de transfert : BEPS et partage des profits, le feuilleton continue », *Revue de Droit fiscal* n° 10, 5 Mars 2015, act. 125

[666] Loi du 31 mai 1933 codifiée à l'article 57 du CGI français : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les ou le groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A.

En cas de défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales ou en cas d'absence de production ou de production partielle de la documentation mentionnée au III de l'article L.13 AA et à l'article L. 13 AB du même livre, les bases d'imposition concernées par la demande sont évaluées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L.57 à L.61 du même livre. A défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». Voir également article 638 et suivants du CGI au Sénégal, article 28 et suivants de loi n°08-2010/AN du 29 janvier 2010 portant création de l'IS au Burkina Faso, Article 7 du CGI au Cameroun et article 10 du CGI au Maroc.

des transactions intragroupes qui s'écarteraient du prix de « pleine concurrence ».[667] Au-delà des dispositifs juridiques, les actions de formation et de sensibilisation[668] se multiplient pour outiller les administrations fiscales de tous les moyens de contrôle de ces opérations intragroupes assez complexes ; l'objectif visé étant de pouvoir soumettre à l'impôt sur le bénéfice le produit taxable qui leur revient. Actuellement, même les grandes puissances semblent prendre la mesure du phénomène tant il est vrai que nul n'est épargné, même si l'Afrique reste le continent le plus fortement touché par le transfert illicite de devises.

504. En effet, selon le rapport d'août 2012 du Panel de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance de l'Afrique, groupe créé par les ministres africains des Affaires étrangères de l'Union africaine en 2011, les entreprises étrangères qui opèrent sur le continent détournent chaque année 1500 millions de dollars sous forme de devises, provoquant ainsi une hausse de l'inflation et un accroissement des écarts de revenus. Les auteurs du rapport indiquent que ces *« fonds sont réexpédiés dans les pays riches, privant le continent de ses devises*[669]*».*

505. Face à une telle situation, on est en droit de s'interroger sur l'éradication du phénomène, en dépit de son ancienneté. « A qui profite le crime ?» Serait-on tenté de se demander. Les grandes puissances, bastion des multinationales, sont-elles vraiment disposées à mener une lutte sincère et engagée contre les prix de transfert, de concert avec les pays en développement ?

---

[667] Bruno MESSERSCHMIT et Jean-Luc TRUCCHI, « L'actualité des prix de transfert en Afrique », *Revue juridique et fiscale Afrique francophone,* n°2, novembre 2014, p.2.

[668] A titre illustratif, le séminaire du Centre de Rencontres et d'Etudes des Dirigeants des Administrations Fiscales –CREDAF et de l'OCDE de mai 2014 à Dakar. Voir aussi la note de synthèse de l'ATAF, Fiscalité transfrontalière : implications pour l'Afrique, les priorités africaines en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, décembre 2014. Le CREDAF a été créé en septembre 2008 à Yaoundé au Cameroun.

[669] Voir Roland AMOUSSOU, *Afrique Echo* : les multinationales détournent 1500 millions USD par an. Selon les experts, l'Afrique a perdu environ 854 milliards de dollars dans ces flux financiers sur une période de 39 ans (1970-2008), soit en moyenne 22 milliards par an, comparés à la dette extérieure du continent et à l'Aide Publique au Développement (APD) reçue au cours de la même période. Ils estiment ainsi qu'un tiers des pertes associées aux flux financiers illicites auraient suffi à couvrir totalement la dette extérieure du continent qui a atteint 279 milliards de dollars en 2008.

Force est de souligner que plus de 60% des sorties d'argent sont liées à seulement deux régions. Il s'agit de l'Afrique de l'Ouest et de l'Afrique du Nord, avec respectivement 38% et 28%. L'Afrique australe, orientale et centrale, quant à elles, représentent environ 10% des flux financiers illicites en Afrique selon les données publiées. Disponible sur www. africadiligence.com.

506. Même au sein de l'UE, où la question des prix de transfert fait des vagues, il ressort que la pratique de ces opérations illicites est favorisée par certaines législations nationales. C'est le cas du Luxembourg où la loi permet la conclusion d'accords secrets entre les sociétés privées et l'Etat pour des flux financiers qu'on peut qualifier d'illicites en raison du manque de transparence qui les entoure.

507. En Suisse, la situation n'est guère meilleure, même si ces dernières années on peut constater que le secret bancaire si légendaire de cet Etat connaît de plus en plus un assouplissement. Dans cette même logique, lorsque l'on dresse un panorama des paradis fiscaux ou pays à régime fiscal privilégié, on constate que ces zones sont « sous protectorat » des pays riches qui, pourtant, semblent résolument déterminés à éradiquer le phénomène des prix de transfert.[670]

508. Dans le rapport d'information datant du 02 mai 2014 d'OXFAM, on peut noter que plusieurs entreprises prospères de renommée internationale sont récemment tombées sous les feux de l'actualité car elles ont été accusées d'évasion fiscale, à l'instar d'Apple, Amazon[671], Google[672], Vodafone[673], Barclays, Ikea[674], eBay[675], Zara[676] et Starbucks, entre autres. Dans son discours prononcé devant les dirigeants mondiaux lors du Forum économique mondial à Davos, le Premier ministre britannique David CAMERON a

---

[670] Lire Julien JARRIGE, « Le projet BEPS à mi-parcours : l'état des lieux après un an de négociation », *Revue de droit fiscal* n°14-2015, 235.*LexisNexis*

[671] Voir Parlement britannique, Enquête du Comité des comptes publics, Rapport annuel et enquête annuelle du HM Revenue and Customs, *Enquête sur l'évasion fiscale des entreprises multinationales* (en anglais),Novembre2012.http://*www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/71605.htm*

[672] Ibid.

[673] Margaret HODGET, Présidente, Parlement britannique, Enquête du Comité des comptes publics, au sujet de l'enquête dont fait l'objet Vodafone concernant la transaction aux Etats-Unis, dans le cadre d'une enquête d'allègements fiscaux, septembre 2013(en anglais), novembre 2012. Disponible sur http*://www.independient.co.uk/news/business/news/vodafones-84bn-tax-avoidance-bonanza-nothing-for-taxpayers-in-verzion-deal-wheal-bankers-share-500m-in-fees-8794169.htlm.*

[674] Enquête de Reuters au sujet des pratiques fiscales des deux entreprises, accusations rapportées dans *The Guardian* (en anglais) *(http://www.theguardian.com/business/2012/oct/21/multinational-firms-tax-ebay-ike*a),HuffingtonPost*(http://www.huffingtonpost.com/2012/10/22/ikea-ebay-uk-taxes_n_2002016.ht*ml),Sunday Times (*http://www.thesundaytimes.co.uk/sto/news/uk_news/National/article1153464.ece).*

[675] Ibid.

[676] Accusations rapportées (en anglais) sur http*://www.bloomberg.com/news/2014-02-26/ortega-s-zara-fashions-tax-avoidance-by-shifting-profits-to-alps.html.*

déclaré en faisant allusion à Starbucks que *« les entreprises doivent prendre conscience de la situation ; leurs clients en ont assez des entreprises qui pensent pouvoir continuer de se défausser de leur juste part d'impôt ou continuer de vendre au Royaume-Uni tout en élaborant des montages fiscaux de plus en plus complexes à l'étranger pour limiter leur imposition »*[677]**.**

509. Le président François HOLLANDE a, quant à lui, déclaré en prélude à un entretien avec le président OBAMA : *« Quand j'irai aux États-Unis, dans quelques jours, avec le président Barack Obama, nous sommes d'accord pour faire cet effort d'harmonisation fiscale*[678]*».* Le gouvernement français a récemment critiqué le géant de l'Internet Google au sujet de sa planification fiscale en France. Il a réclamé 1 milliard d'euros à l'entreprise. *« Ce n'est pas acceptable et c'est pourquoi, au niveau européen comme au niveau mondial, on doit faire en sorte que l'optimisation fiscale [...] puisse être remise en cause »*[679].

510. Pourquoi un tel engagement tardif de la part des puissances économiques ? Peut-on établir un lien entre la crise financière mondiale qui dure depuis 2008 et l'attention particulière accordée aux montages fiscaux ? C'est du reste une opinion partagée par B. CASTAGNEDE, pour qui la lutte contre les pratiques de fraude et d'évasion connaît un regain, à la suite de la crise financière ouverte en 2008 et des changements majeurs en ce qui concerne les instruments juridiques mis à son service[680]. Les discours seront-ils suivis d'actes? D'ores et déjà, on a assisté à une bataille entre pays développés et pays en développement sur la mise en place d'un organisme intergouvernemental chargé de lutter contre l'évasion fiscale dont les négociations ont échoué pour le moment. En effet, les pays en développement réunis, à Addis Abeba en Ethiopie, ont rejeté l'idée de confier cette

---

677 Premier Ministre britannique, David CAMERON, membre du Parlement, Sommet de Davos 2013.

678 Voir Rapport d'information d'OXFAM, *Petits arrangements entre amis Pourquoi la réforme fiscale internationale n'inquiète pas encore les entreprises championnes de l'évasion fiscale*, mai 2014, p.5-6. Voir aussi Commission européenne(2015), aides d'Etat : la Commission enquête sur les accords sur les prix de transfert dans le cadre de l'impôt sur les sociétés applicables à Apple(Irland), Starbrucks(Pays-Bas), et Fiat Finance and Trade(Luxembourgh).Disponible sur le blog Idée pour le développement de l'AFD.

679 "*France will not tolerate tax avoidance"* The Telegraph, 06 avril 2013. Disponible sur https://uk.finance.yahoo.com/news/france-not-tolerate-tax -avoidance-185715903.

680 B. CASTAGNEDE, « La lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : une nouvelle donne », op.cit., p.4.

mission à l'OCDE, dont l'expertise n'est pourtant plus à démontrer, de peur de se voir dicter les règles et préfèrent une tribune où chaque Etat pourrait avoir plus de liberté d'exprimer ses opinions.[681] Ce refus est lié à la légitimité de l'OCDE en tant qu'organisme représentant les pays riches et censé défendre les intérêts de ces derniers au détriement de ceux des pays en développement. Comment les pays en développement peuvent-ils se voir imposer des décisions à la prise desquelles ont participé des Etats dont la législation fiscale offre des pratiques occultes aux multinationales ? Certes, les initiatives prises par l'OCDE ces dernières années sont encourageantes notamment le projet BEPS mais beaucoup de questions restent sans réponse notamment le modèle de convention de non double imposition largement favorable aux pays riches.

Les enseignements à tirer viendront certainement de l'avenir, mais, il faut compter avec le lobbying puissant des multinationales, capables d'influencer des décisions politiques.

B. Le lobbying des multinationales sur les décisions étatiques

511. C'est un secret de Polichinelle que d'affirmer que les dirigeants économiques ont des accointances, très souvent, avec les dirigeants politiques tellement les scandales d'implication de multinationales dans des affaires politiques sont fréquents et nombreux. Cette proximité des acteurs économiques avec les gouvernants n'est pas sans conséquences sur les décisions politiques parfois. Lors de certaines rencontres, même si les affaires restent au centre des débats, c'est souvent l'occasion rêvée pour les acteurs économiques de faire passer des idées politiques afin d'influencer les décisions des gouvernants. Aussi, pour Thierry BURGVIN : *« En plus de leur image forte liée à leur puissance économique, ces dirigeants pèsent directement sur les décisions des dirigeants politiques, car en échange de leurs prêts, ou investissements, ils sont en situation de les assortir de conditions politiques (plus de libéralisme: moins d'impôts, de réglementations...)*[682]».

512. L'influence des entreprises multinationales sur les dirigeants politiques, soit pour obtenir des lois favorables, soit pour faire échec à des lois qui menaceraient leurs

---

[681] Les pays en développement disent non à un organisme de lutte contre l'évasion fiscale, www.voaa.com. Cette opinion a été defendue par beaucoup d'ONG et le G77 qui regroupe 134 pays avec en tête l'Inde et le Brésil qui estiment que les pays devéloppés veulent garder en main le système de la gouvernance économique mondiale né à Bretton woods en 1994.

[682] (Th.) BURGVIN, « L'influence des lobbies sur la politique internationale des actions non démocratiques à l'illégalité », Disponible sur http://thierry.brugvin.over-blog.com/.

intérêts, se manifeste sous plusieurs formes dont il convient d'en faire l'économie. A cet effet, il n'est pas rare que des sociétés brandissent l'arme du retrait des capitaux ou celle de la délocalisation pour faire pression sur le politique dès lors que leurs intérêts sont en jeu. Ainsi, de crainte de ne pas voir renouveler leur mandat aux prochaines échéances électorales, les gouvernants sont obligés de convaincre l'électorat pour servir la cause des multinationales. Il arrive aussi que l'Etat lui-même soutienne les intérêts des capitalistes pour des raisons purement stratégiques comme l'indépendance énergétique.

513. Lors de leurs voyages, certains chefs d'Etat sont toujours accompagnés de dirigeants d'entreprises pour qui ils servent de VIP pour l'obtention de débouchés dans les pays visités. A titre illustratif, le président français N. SARKOZY a ramené de la Chine, lors de son voyage en 2007, vingt (20) milliards d'euros de contrats destinés aux entreprises françaises[683]**.** L'actuel président F. HOLLANDE n'est pas en reste non plus puisqu'en avril 2013, lors d'une visite de courte durée en Chine, il avait été accompagné de chefs d'entreprises françaises, ladite visite présidentielle visant à relance des échanges entre les deux pays[684]. Il en est de même de sa visite en Inde, accompagné d'une cinquantaine de chefs d'entreprises en février 2013 où au centre des discussions figuraient les négociations exclusives avec *Dassault Aviation* pour doter l'armée indienne de 126 avions Rafale, un contrat estimé à 12 milliards de dollars[685].

514. La fameuse cellule africaine de l'Elysée, dont le soutien a été à maintes reprises connus et dénoncé à l'égard de certains dictateurs, dans des guerres et même dans le déploiement de contingents de l'armée française, vise souvent, à vrai dire à protéger les intérêts des entreprises françaises implantées dans ces zones. Total-Elf, par exemple, a été

---

683 Voir *LES ECHOS* du 26 novembre 2007, Plus de 20 milliards d'euros de contrats entre la France et la Chine.

684 Voir *Le Monde* du 24 avril 2013 : Parmi les buts affichés du déplacement, l'Elysée met en bonne place la mise en avant des "atouts" de la France et de sa "compétitivité", régulièrement mises en doute dans la presse internationale, et le développement des investissements chinois en France, ouvertement considérés comme "insuffisants". L'analyse de la situation des relations économiques entre les deux Etats fait ressortir que de 1983 à 2011, la part de marché française en Chine s'est légèrement effritée, passant de 1,4 % à 1,27 %, tandis que celle de l'Allemagne s'est consolidée, passant de 5 % à 5,33 %. Aujourd'hui, le déficit commercial de la France avec la Chine atteint un niveau record de 26 milliards d'euros. La relance des exportations est "une nécessité", pour les autorités olitiques françaises à l'Elysée. Disponible sur *http//:www.lemonde.fr.*

685 L'OBS/Monde du 4 février 2013.

mis en cause au Gabon et dans le conflit congolais qui a entraîné la chute du pouvoir du président Pascal LISSOUBA au milieu des années 90.

515. Le contrôle des dirigeants politiques peut aussi, dans certains cas, consister au versement de commissions ou de rétrocommissions. Dans la pratique, on le sait, ce type de rémunérations ne sont pas, en principe, illégales à la condition d'avoir été prévues dans les contrats et d'être déclarées aux autorités fiscales pour être frappé de l'impôt normalement dû. L'illégalité peut également se trouver dans le versement de commissions ou de rétrocommissions à un élu dans le but de changer les règles du jeu d'un appel d'offres. Il est souvent fait en sorte, à partir du dossier d'appel d'offres qu'un soumissionnaire soit plus attrayant que les autres en insérant des clauses qui le favorisent ou éliminent les autres concurrents.

516. Des dossiers de l'affaire Elf, qui illustre cette pratique, il est ressorti que "l'ensemble de ces commissions versées aux officiels du pays, via des intermédiaires, était d'une certaine façon le prolongement de la politique étrangère de la France, notamment dans les pays africains, et c'est la raison pour laquelle le président d'Elf en informait la présidence de la République française, ainsi que les ministres des Finances et du Budget"[686].

517. Les accointances d'Elf avec le milieu politique français ont défrayé la chronique judicaire dans plusieurs affaires comme les affaires Dumas, Deviers Joncourt, Alfred Sirven, Elf Thomson, avions renifleurs, affaires des frégates, etc., mais il est clair qu'Elf en faisant de la politique, servait les intérêts de la France. Il existe donc une relation de collaboration mutuelle entre les Etats et les sociétés transnationales dans le dessein de contrôler les autres Etats. C'est pour cette raison que ces sociétés emploient souvent les services secrets pour les besoins de cette cause. Derrière souvent les discours politiques des dirigeants, se cache la réalité qui veut que l'on influence au maximum les négociations au plan international. C'est cette imbrication des relations entre gouvernants et acteurs économiques qui rend incertain l'aboutissement de la lutte contre les montages fiscaux préjudiciables aux intérêts des Etats dans les opérations transnationales.

---

[686] (Th.) BURGVIN, « L'influence des lobbies sur la politique internationale des actions non démocratiques à l'illégalité », op. cit. Voir aussi, LE FLOCH PRIGENT, *Affaire Elf, Affaire d'Etat,* Le cherche midi, 2001.

518. Il arrive que les paradis fiscaux participent à des arrangements diplomatiques secrets entre grandes puissances économiques. Leur pérennité s'explique souvent par des jeux politiques. Par exemple en 2009, la France par la voix du président N. SARKOZY, avait déclaré la guerre aux paradis fiscaux, et lors de l'établissement de la liste en plein sommet du G20, avait voté pour une Chine sur la liste blanche après que les dirigeants chinois aient menacé de suspendre les échanges commerciaux. Or, il est connu de tous que Hong Kong et Macao sont loin d'être des territoires vertueux en matière économique et financière.[687]

519. A l'analyse, on s'aperçoit que chaque grande puissance a des territoires peu coopératifs qui continuent de garder jalousement leur souveraineté à travers des jeux politiques. La France est le tuteur de Monaco, dont le Président de la République est coprince. La Grande-Bretagne, dans le cadre du Commonwealth, assure la protection de nombreuses zones à régime fiscal privilégié notamment Barbade, Saint-Lucia, Bahamas, St-Christopher-et-Nevis.

520. Cette situation d'influence des groupes d'intérêt dans l'élaboration des politiques communautaires est beaucoup plus visible en Europe, où leur présence et leur nombre à Bruxelles en disent long sur le rôle qu'ils jouent dans la prise de décisions. Le bilan dressé par Heike KLÜVER en est assez symptômatique. Ainsi, pour un total de 1 893 groupes d'intérêt actifs auprès des institutions européennes, environ 38 % représentent des associations d'entreprises ; 29 % représentent des entreprises individuelles et 9 % sont des associations professionnelles représentant les intérêts spécifiques de certaines activités (les intérêts des agriculteurs, par exemple). En revanche, les groupes défendant une cause, luttant pour une croyance ou un principe particulier tels que la protection de l'environnement ou des droits de l'homme ne constituent que 20 % de l'ensemble des groupes d'intérêt mobilisés. En outre, les syndicats sont relativement marginalisés à Bruxelles. Les débats politiques au sein de l'Union sont donc clairement dominés par les

[687] Eric VERNIER, *Fraude fiscale et paradis fiscaux, Décrypter les pratiques pour mieux les comprendre,* op.cit., pp.78-79.

intérêts économiques. Par conséquent, la représentation des groupes d'intérêt à Bruxelles est fortement biaisée.[688]

521. Comment admettre alors la sincérité des discours politiques relatifs à la lutte contre les territoires non coopératifs ? Souvent, c'est en toute souveraineté que les Etats eux-mêmes hypothèquent leur pouvoir fiscal à travers des engagements dans le prétendu but d'attirer des investisseurs.

§ 2. L'ATTRACTIVITE FISCALE PAR LES INCITATIONS A L'INVESTISSEMENT

522. Dans les politiques d'incitations fiscales, les Etats ont toujours fait une ouverture au capital international, comme l'a d'ailleurs fait remarquer F. DONNANT[689]. Cette ouverture au capital international se fait, de façon générale, par l'adoption des politiques économiques similaires. Cette attitude traduit certainement la marge de manœuvre réduite des Etats en termes de moyens d'investissement. Aussi les faveurs fiscales accordées se retrouvent-elles tant dans les codes d'investissement (**A**) que dans les conventions d'investissement signées avec les entreprises multinationales (**B**).

A. Les avantages fiscaux dans les codes d'investissement

523. Les avantages fiscaux qui résultent des codes des investissements des différents pays sont quasi similaires pour tous les pays en développement[690]. A ce sujet, les Etats membres de l'UEMOA n'y font pas exception. Comme le faisait observer J.B.FOTSING, le recours à l'investissement étranger traduit un manque de confiance à l'égard des investisseurs locaux et une soumission au capital international[691]**.** Dans la philosophie qui

---

[688] Heike KLÜVER, « Les lobbies dans la gouvernance ou la main invisible du marché », *Pouvoirs* n°149-2014/2, pp.121-134.

[689] (F.) DONNANT, « L'évolution de la faiscalité dans 13 pays d'Afrique noire francophone », Etudes et Documents, Ministère de la coopération 1982, « Afrique noire francophone », Dossiers internationaux, éd. Francis Lefebvre, 1984, n°500.

[690] Dans l'espace UEMOA, tous les Etats membres disposent chacun d'un Code exclusivement consacré aux investissements directs étrangers, et offrant des avantages en vue d'attirer les investisseurs: au Togo c'est la loi n°65/10 du 21 juillet 1965 suspendue en 1996 et révisée en janvier 2011, au Burkina Faso le Code date également de 1995 avec des révisions en 2003 et 2010, au Bénin c'est la loi n°90-002 du 9 mai 1990 révisée par ordonnance n°2008-06 du 08 novembre 2008, en Côte d'Ivoire c'est l'ordonnance n°2012-487 du 7 juin 2012, au Sénégal c'est la loi n°2004-06 du 6 février 2004 qui a été révisée , au Niger c'est l'ordonnance n°89-19 du 8 décembre 1989 modifiée par les ordonnances n°97-09 du 27 février 1997 et n°99-69 du 20 décembre 1999 et la loi n°2001-20 du 12 juillet 2001 qui constituent la législation actuelle, au Mali c'est la loi n°2012-016 du 27 février 2012.

[691] (J.B.) FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique : essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone,* op. cit., p.214.

soutend le recours à l'élaboration des codes des investissements attractifs, c'est l'idée que les pays en développement ont des économies faibles et que les capitaux locaux privés ou publics sont incapables de prendre en main les projets de développement. Ainsi, comme l'affirme J.B. FOTSING, reprenant une idée de BENCHIK, le recours aux largesses fiscales « a pour but d'attirer les investissements des entreprises étrangères dont on suppose ainsi que les apports en capitaux, en équipement et en connaissances scientifiques et techniques sont de nature à pallier les insuffisances et les retards locaux dans ces domaines[692]».

524. Cette conception continue d'être défendue dans certains milieux savants comme la panacée aux problèmes de développement que connaissent les pays pauvres, au motif que l'investissement fait les pays riches. Mme Hind Hourmat ALLAH et M. Brahim EL MORCHID ne soutiennent-ils pas que cette vision *« exprime une vérité profondément ressentie par les économiste,s à savoir que la vitesse de développement dépend étroitement de l'importance de l'investissement, de sa structure, de sa composition, de son orientation et de son efficacité. Dans ces conditions, on comprend la volonté de tous les pays africains d'instaurer un climat favorable à l'accroissement de l'investissement aussi bien autochtone qu'étranger. Nombreuses sont ainsi les mesures entreprises au cours de ces cinquante dernières années pour relancer directement ou indirectement l'investissement : les mesures monétaires, les mesures fiscales, les mesures financières, les mesures juridiques, les mesures institutionnelles, etc*[693]».

525. Le Code des investissements constitue, sur les plans juridique, fiscal et financier, un instrument privilégié de promotion des investissements dans les secteurs industriel, agricole, artisanal, touristique et dans les activités d'utilité publique comme l'éducation et la santé. Il met en rapport l'Etat, à travers les administrations et le secteur privé, à travers les opérateurs économiques.

---

692 (M.) BENCHIK, *Droit international du sous-développement : nouvel ordre dans la dépendance,* Paris, Berger-Levraut, 1983, p.133.

693 Mme Hind Hourmat ALLAH et Brahim EL MORCHID, communication sur « Les congés fiscaux : un outil inefficace pour relancer l'investissement privé en Afrique » *in La renaissance et la relance des économies africaines, CODESRIA,* Conférence tenue à Dar Es Salam en Tanzanie, les 20 et 21 décembre 2010.

526. C'est pourquoi, le code des investissements contient un certain nombre de règles fiscales, financières et douanières applicables aux investissements[694]. En règle générale, les objectifs à atteindre résultent des plans de développement économique et social. Deux objectifs majeurs sont visés. Ils peuvent se résumer aux questions d'accroissement des investissements et la création d'emplois.

527. En effet, l'attraction des capitaux étrangers est le premier objectif visé par les différents codes d'investissement. Cette situation résulte de la rareté des capitaux qui a conduit les Etats africains à avoir recours aux capitaux étrangers afin d'assurer leur développement économique et social. Ainsi, les avantages contenus dans les codes sont fixés sur la base de certains critères, dont le montant des investissements. Le bénéfice des régimes prévus dans le code varie en fonction du montant des investissements projetés.

528. Au Burkina Faso, la révision de 2010 fait suite, en 2003, à une évaluation du système de collecte des impôts pour accroître les recettes dans le cadre de la lutte contre la pauvreté[695]**.** Les conclusions de cette étude ont révélé que le système fiscal avait un impact direct sur l'option des contribuables de réaliser de nouveaux investissements ou d'augmenter le niveau de leurs investissements actuels. Malgré, les efforts engagés depuis une décennie par le gouvernement, le taux de pression fiscale, en 2008[696]**,** était de 12,2% par rapport à la norme communautaire de 17%. C'est dans le cadre de la Stratégie de Réforme Globale de la Politique Fiscale (SRGPF) que la révision de 2010 est intervenue, notamment dans le sens de la rationalisation des incitations fiscales et de la simplification de la législation en vue d'optimiser les recettes fiscales. Un bond qualitatif a été constaté depuis cette réforme, notamment dans les pays membres de l'UEMOA, puisqu'en fin 2013 la moyenne du taux de pression fiscale de l'UEMOA a atteint 16%, au point que la norme communautaire est fixée désormais à 20%.[697]

---

[694] Pour plus de détails, voir Carlo SANTULI, « Le traitement juste et équitable : stipulation particulière ou principe général de bonne conduite ? », *RGDIP n°1*-2015, pp.69-85.

[695] Rapport 2008 du Cadre Stratégique de Lutte contre la Pauvreté (CSLP).

[696] UEMOA, *Rapport de la surveillance multilatérale,* 2008. www.uemoa.int.

[697] UEMOA, rapport de la surveillance multilatérale 2014.www.uemoa.int.

529. Le code burkinabè, par exemple, prévoit quatre régimes d'agrément, conditionnés chacun par le montant des investissements projetés et le nombre d'emplois à créer selon les critères suivants[698]:

- le « Régime A » concerne les entreprises dont l'investissement est supérieur ou égal à cents millions (100 000 000) de francs CFA et strictement inférieur à cinq cent millions (500 000 000) de francs CFA, hors taxes et hors fonds de roulement entraînant la création d'au moins vingt emplois permanents ;

- le « Régime B » concerne les entreprises dont l'investissement est supérieur ou égal à cinq centc millions (500 000 000) de francs CFA et inférieur à deux milliards (2 000 000 000) de francs CFA, hors taxes et hors fonds de roulement, entraînant la création d'au moins trente emplois permanents ;

- le « Régime C » concerne les entreprises dont l'investissement est supérieur ou égal à deux milliards (2 000 000 000) de francs CFA, hors taxes et hors fonds de roulement, entraînant la création d'au moins quarante emplois permanents ;

- le « Régime D » concerne les entreprises dont l'investissement est égal ou supérieur à un milliard (1 000 000 000) de francs CFA, hors taxes et hors fonds de roulement entraînant la création d'au moins trente emplois permanents et dont la production destinée à l'exportation est égale ou supérieure à 80%.

530. En termes de création d'emplois, il faut noter que les codes consultés par nous, conditionnent, pour une très large part, l'octroi des avantages au recrutement de la main d'œuvre nationale. Cela s'inscrit en droite ligne dans la politique de lutte contre le chômage qui ressort très souvent des discours politiques ; de même que cela constitue un défi inscrit dans les plans de développement économique et social.

531. La doctrine a vu dans cette préoccupation un problème de choix entre deux types d'investissements : l'un s'appuyant sur les ressources humaines (*men using*), l'autre guidé par l'importance des capitaux injectés (*capital using*) dans l'économie[699].

---

[698] Article 6 de la loi n°07-2010/AN du 29 janvier 2010 portant modification de la loi n°62-95/ADP du 4 décembre 1995 portant code des investissements. Le nouveau code prévoit deux régimes : un régime de déclaration d'investissement avec un projet d'investissement inférieur ou égal à 600 millions de FCFA et un régime d'agrément pour les projets d'investissement supérieur à 600 millions de FCFA.

[699] Lofti MAKTOUF, Moctar DIOURI et Fidèle MENGUE ME ENGOUANG, « Les incitations fiscales au développement », *Encyclopédie juridique de l'Afrique, NEA,* Dakar, 1982, T.III, p. 415.

532. Au-delà des objectifs poursuivis par les codes des investissements, il est important de savoir que ce ne sont pas tous les secteurs de l'économie qui sont éligibles aux régimes de faveur accordés par les codes des investissements. Il s'agit essentiellement et de façon limitative du secteur industriel, du secteur des ressources naturelles et du secteur agricole. A ces secteurs jugés prioritaires, on pourrait ajouter le secteur de l'immobilier et celui du tourisme.

533. Le secteur commercial, quant à lui, ne bénéficie pas du même traitement, parce qu'il est rarement apparu dans la liste des secteurs favorisés, comme c'est le cas au Burkina où il est clairement indiqué à l'article 4 du code *: « Est exclu du présent code, toute entreprise qui exerce :*

-exclusivement des activités commerciales et de négoce ;

-des activités de recherche ou d'exploitation de substances minières relevant du code minier ;

-des activités de télécommunications autres que celles des entreprises de téléphonie agréées[700]*».*

534. Les faveurs accordées aux entreprises et qui sont contenues dans les codes se déclinent en garantie d'ordre général et en avantages d'ordre fiscal.

Les garanties d'ordre général sont à la fois financières, juridiques et économiques. Au titre des garanties financières, celle qui est la plus stimulante et à laquelle les investisseurs s'attachent, c'est la liberté de transfert des capitaux. Cependant, cette liberté de transfert semble atténuée par une précision qui est apportée dans les codes. Certes, il est vrai que ce principe de transfert des capitaux demeure et continue d'être affirmé dans les codes, mais l'on peut observer une tendance à l'atténuation de nos jours. C'est le cas avec le code burkinabè, dont l'article 14 dispose que *: « Le droit au transfert des capitaux et de leurs revenus est garanti aux personnes physiques ou morales étrangères qui effectuent au Burkina un investissement financé par un apport de devises ».*

---

[700] Au Sénégal, le code de 2004 exclut aussi les activités de négoce, tandis qu'au Bénin le code de 1990 prend en compte les activités commerciales. Au Togo, il existe une zone franche accessible à toutes formes d'activités au point où toutes les entreprises éligibles à cette zone franche sont exclues du code des investissements.

535. Dans la pratique, il s'agit de clauses sensibles à négocier en raison des intérêts contradictoires qu'elle met en cause, car pour les investisseurs le libre transfert leur garantit non seulement le rapatriement du capital initial et les bénéfices à l'Etat d'origine, mais leur permet également d'importer des marchés étrangers les produits et services et d'accéder aux sources de financement nécessaires à la réussite de leurs investissements. En revanche, l'Etat hôte encourage le réinvestissement et éprouve des réticences à accepter un engagement de libre transfert, surtout lorsqu'il rencontre des problèmes pour assurer l'équilibre de sa balance de paiement.[701]

536. Ainsi, les personnes étrangères qui ont procédé à des investissements ont le droit, sous réserve de la réglementation en matière de change, de transférer dans la devise cédée au moment de la constitution desdits investissements les dividendes, les produits de toute nature de capitaux investis, les produits de la liquidation ou de la réalisation de leurs avoirs

537. Toutefois, une autre atténuation est liée à l'encouragement au réinvestissement des bénéfices pour que les mêmes capitaux étrangers qui sont entrés produisent plus sur le marché local. Le réinvestissement bénéficie d'une réduction d'impôts assis sur le bénéfice[702].

538. S'agissant des garanties juridiques, il faut noter la réaffirmation de certains principes et garanties juridiques dans les codes. Dans le code burkinabè, par exemple, figure une liste de garanties accordées aussi bien aux nationaux qu'aux étrangers. Il s'agit, entre autres, du maintien des droits acquis, quelle qu'en soit la nature ; de la faculté d'acquérir les droits de toute nature utiles à l'exercice de leurs activités (droits immobiliers, fonciers, forestiers, industriels, participation aux marchés publics, concessions[703]…) ; de l'impossibilité de les soumettre à des mesures discriminatoires de droit ou de fait ; de la liberté commerciale, d'embauche, d'emploi et de licenciement, du libre accès aux sources de matières premières, du droit de disposer librement de leurs biens et d'organiser à leur gré leur entreprise ; de la libre circulation à l'intérieur du Burkina

---

[701] Walid Ben HAMIDA, « La clause de libre transfert », *RGDIP* n°1, 2015, pp.148-148.

[702] Voir l'article 98 de la loi n°008-2010/AN du 29 janvier 2010 portant création de l'impôt sur les sociétés.

[703] Article 9 du Code des investissements.

Faso des matières premières, matières consommables, produits finis et semi-finis et pièces de rechange[704]. D'autres garanties sont accordées aux étrangers et aux entreprises créées ou contrôlées par eux.

539. Au nombre de ces droits, l'on peut citer : la liberté de transfert du salaire conformément au droit national[705]; la protection des droits de propriété industrielle et commerciale dans les mêmes conditions que les nationaux ; la représentations aux assemblées consulaires et autres organismes professionnels, dans les mêmes conditions que les nationaux[706] ; l'accès aux organismes de défense professionnelle, sous réserve de réciprocité avec les pays d'origine ; le bénéfice de la législation sociale burkinabè pour les employeurs et salariés étrangers[707]. Les personnes physiques ou morales étrangères bénéficient également du droit à indemnisation en cas d'expropriation, de nationalisation ou de réquisition, en guise de réparation pour du préjudice qu'elles viendraient à subir[708].

540. En ce qui concerne les garanties économiques, elles peuvent être de divers ordres, tels des avantages particuliers liés à la distance par rapport aux grands centres. C'est le cas au Burkina, où les entreprises qui réalisent des investissements dans une localité située à cinquante kilomètres au moins des centres de Ouagadougou et Bobo-Dioulasso bénéficient d'une prorogation de trois ans des avantages afférents à leur régime, ainsi que de l'exonération totale des droits de mutation à titre onéreux pour toutes les acquisitions immobilières effectuées dans le cadre desdits investissements[709].

---

[704] Article 12 du Code des investissements.

[705] Article 15 du Code des investissements.

[706] Article 13 du Code des investissements.

[707] Article 10 du Code des investissements. Voir Thierry LAURIOL, « Le traitement national », *RGDIP n°1*, p.47 : le principe du traitement national est un standard qui s'est progressivement imposé en droit international des investissements. En vertu de ce principe, l'Etat hôte étend aux investisseurs étrangers le traitement applicable à ses propres nationaux ou, tout au moins, accorde aux investisseurs étrangers un traitement qui n'est pas moins favorable que celui qui est accordé aux nationaux de l'Etat d'accueil dans des circonstances similaires.

[708] Voir Arnaud de NANTEUIL, « La clause d'indemnisation », *RGDIP n°1*-2015, p.215: il s'agit de l'ensemble des dispositions des traités relatives à l'indemnisation de l'atteinte à l'investissement qui, en pratique, figure exclusivement dans les articles portant sur l'expropriation.

[709] Article 29 du Code des investissements relatif aux avantages liés à la décentralisation.

541. Pour ce qui est des avantages fiscaux, il faut dire que les impôts et taxes susceptibles d'exonération au titre des incitations à l'investissement sont fonction des régimes d'agrément.

Les principaux impôts et taxes sur lesquels s'opère une atténuation d'imposition sont : l'impôt sur les sociétés (IS) ou impôt sur les BIC, la patente, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et la TVA[710]**.** D'un autre côté, il faut veiller à la stabilité du régime d'agrément sur une certaine durée pour rendre efficace l'incitation. Dans le code burkinabè, la durée varie entre cinq et sept ans en fonction du régime d'agrément.

542. En matière d'avantages douaniers, on note que tous les codes des investissements présentent des avantages se traduisant par des exemptions proposées à l'investisseur, afin de lui permettre d'importer les biens d'équipements nécessaires à l'exploitation. Les facilités s'étendent aussi aux opérations d'exportation pour les entreprises dont les produits sont destinés à être exportés. Les avantages douaniers peuvent prendre aussi la forme d'une protection douanière, dans le but d'empêcher et de limiter l'importation des marchandises pouvant faire concurrence aux produits soit des industries nationales naissantes, soit des entreprises implantées dans le pays et à ce titre, conventionnées[711]**.**

543. Au Togo, ces avantages douaniers sont, pour l'importation, une exemption pendant cinq ans du droit fiscal d'entrée et de la Taxe forfaitaire représentative de la taxe sur les transactions(TFRTT) pour le matériel d'équipement employé soit à l'installation d'une industrie naissante, soit comme complément d'équipement ou d'extension d'une industrie déjà existante[712]**.**

Au Burkina Faso, ces avantages douaniers se résument à l'acquittement du droit de douane de la catégorie du tarif des douanes au taux de 5% sur les équipements d'exploitation et le premier lot de pièces de rechange les accompagnant[713]**.**

544. Toutefois, des études ont pu prouver que les régimes fiscaux dérogatoires ont des effets avantageux limités. Mais aucun des pays de la zone UEMOA, qui ont chacun

---

[710] Article 24 du Code des investissements.

[711] Lofti MAKTOUF, op. cit., p.418.

[712] Ibidem.

[713] Article 24 du Code des investissements.

leur propre code d'investissement, n'a osé remettre en cause ces avantages, dont le maintien semble constitué des effets de voisinage, selon les mots d'Olivier CADOT[714]**.** On constate plutôt une tendance à la réduction, certes marginale, des avantages fiscaux octroyés à certaines entreprises qu'une volonté réelle de suppression de ceux-ci, bien que les effets néfastes aient été prouvés. Des études ont également démontré que des régimes fiscaux dérogatoires pouvaient remettre en cause les fondements de la coordination et de l'harmonisation fiscales.

545. Il ressort d'une étude menée en s'inspirant de la méthode *Doing Business*[715] que le taux effectif moyen d'imposition dans l'UEMOA varie significativement d'un pays à l'autre, en dépit de l'harmonisation de la fiscalité[716]. Cette différence peut résulter, entre autres, des écarts de taux d'imposition et des règles de détermination de l'assiette de l'impôt.

546. Un coup d'œil au projet de code communautaire des investissements permet de constater que le souci des autorités communautaires est à la fois d'attirer les capitaux étrangers dans l'espace et de faire profiter aux populations locales, des fruits de ces investissements. On peut retenir de façon résumée que ce projet de code communautaire des investissements comporte au total 33 articles répartis en 5 titres suivant les détails ci-après :

-titre I : Définitions et champ d'application ;

-titre 2 : Droits et garanties accordés aux investisseurs ;

-titre 3 : Avantages particuliers ou régimes privilégiés consentis aux investisseurs ;

-titre 4 : Modalités d'octroi des avantages consentis ;

-titre 5 : Structure de promotion des investissements.

---

714 (O.)CADOT, (S.)CALIPEL, (G.)CHAMBAS, (A.N.) GEOURJON, (C.)DE QUATEBARBES et (B.) LAPORTE, « Intégration commerciale et harmonisation fiscale » *in Intégration régionale pour la zone franc* (dir.), (A.N) GEOURJON, (S.) GUERINEAU, (P.) GUILLAUMONT et (S.) GUILLAUMONT JEANNENEY, Paris, Economica, 2013, p.98.

715 Voir également le rapport 2012 du Doing Business.

716 Par exemple, le taux effectif moyen d'imposition (TEMI) de droit commun est de 63% au Burkina Faso et de 43% au Sénégal. Avec les codes des investissements, le taux est de 59% au Burkina Faso et de 41% au Sénégal. Pour plus de détails sur les effets néfastes des régimes dérogatoires, voir (O.) CADOT, (S.) CALIPEL, (G.) CHAMBAS, (A.N.) GEOURJON, (C.) DE QUATEBARBES et (B.) LAPORTE, « Intégration commerciale et harmonisation fiscale » *in Intégration régionale pour la zone franc,* op.cit., pp.61-110.

Seulement, la compétence communautaire en matière d'investissement direct étranger n'apparaît pas de façon explicite dans le traité de 2003, ni même les autres actes de droit primaire. D'où l'Union tire-t-elle les bases de sa compétence de conclure des accords d'établissement ou d'investissement ?

547. A ce sujet, la politique commerciale commune, plus précisément les articles 84 et 85 du traité révisé de 2003, pourraient offrir la solution à ce qui pourrait ressembler à une renonciation de compétence ou à une compétence exclusive des Etats. Aussi est-il prévu : *« Lorsque des négociations en cours au sein d'organisations internationales à caractère économique sont susceptibles d'avoir une incidence sur le fonctionnement du marché commun, sans pour autant relever des compétences de l'Union, les États membres coordonnent leurs positions de négociation*[717]*»*.

548. Dès lors, lorsque des négociations commerciales avec des organisations internationales auxquelles se rattachent des questions d'investissement en cours sont susceptibles d'avoir des incidences sur le fonctionnement du marché commun, les Etats membres doivent coordonner leur politique sous la direction de la Commission de l'UEMOA. Cela a permis à la Commission d'ouvrir des négociations commerciales et d'en conclure avec des Etats tiers[718]**.**

549. De ce qui précède, on se trouve en face d'une compétence partagée entre l'Union et les Etats. Cette position peut être confortée par l'article 5 du projet de code communautaire des investissements qui dispose *que : « Dans le respect des actes communautaires édictés et des Accords conclus par l'Union, il est convenu que les dispositions du présent Code ne font pas obstacle aux avantages et garanties plus étendus qui seraient prévus par les Traités et Accords conclus ou pouvant être conclus entre les Etats membres et d'autres Etats tiers*[719]*»*.

550. Le projet de code communautaire des investissements prévoit également les mêmes droits et libertés accordés aux investisseurs étrangers que dans les codes nationaux.

---

[717] Article 20 du traité UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/traitéRéviséUEMOA.pdf.

[718] Voir les accords de libre-échange avec les Etats-Unis, la République du Liban, la République arabe d'Egypte, avec l'Algérie et avec le Royaume du Maroc de même que l'APE avec l'UE.

[719] Il n'existe pas, dans l'UEMOA, l'équivalent de l'article 3 du TFUE qui répartit les domaines de compétences entre l'Union et les Etats membres.

Les objectifs poursuivis par l'Union sont pourtant tels que sa compétence pour engager et conclure des accords relatifs aux investissements doit être clairement mentionnée dans le traité constitutif. En examinant de près l'article 5 susmentionné, on peut percevoir les risques éventuels de conflits qui pourraient surgir dans la mesure où, malgré l'exigence du respect des actes et des garanties offerts par le droit communautaire, les Etats peuvent individuellement accorder des avantages plus favorables à des Etats tiers. Le problème, c'est que l'octroi de ces avantages s'étend non seulement aux accords déjà existants, mais aussi à ceux à venir. Ainsi, on se trouve en face d'un droit communautaire des investissements assez fragile. Comment l'Union peut-elle concilier les intérêts des Etats avec les siens, alors que la marge de manœuvre des Etats est assez grande en la matière?

551. Les Etats membres, de même que les autorités communautaires, ne sauraient ignorer les engagements contractés dans le cadre de ces instruments et qui constituent, à n'en pas douter, un facteur limitatif du pouvoir fiscal national, par les garanties accordées et les avantages fiscaux concédés. Pour comprendre l'idée qui se cache derrière la concession de ces incitations, il faut remonter aux indépendances. En effet, au lendemain des indépendances des pays africains, régnait une sorte de méfiance des investisseurs étrangers à l'égard de la souveraineté fiscale de ces nouveaux Etats.

552. Ainsi, les politiques d'attraction par les incitations fiscales apparaissaient comme une sorte de gage contre le risque d'utilisation de la souveraineté fiscale face aux capitalistes étrangers. D'un autre côté, le souci de maintenir les investisseurs étrangers par de telles incitations sur le continent militait en faveur de codes d'investissement attractifs. C'est dans cette optique que J.B. FOTSING affirmait : *« Parce que la crédibilité du nouvel Etat est encore à prouver, il faut des garanties qui persuadent les entreprises étrangères que les " faveurs fiscales" accordées ne seront pas modifiées par l'exercice de la souveraineté fiscale de l'Etat concerné*[720]».

553. Dans le même ordre d'idées, BENCHIK ajoutait qu'il n'est pas exagéré de dire que certains avantages inscrits dans les codes ne sont rien de moins qu'une renonciation à

---

[720] (J.B.) FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique : essai de sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone,* op. cit, p.215.

l'exercice de la souveraineté fiscale[721]. Au-delà de cette conception, le bilan peut se résumer à l'opinion émise par Mathias P. NIAMBEKOUDOUGOU, « *Les avantages fiscaux accordés par les codes des investissements, malgré la surenchère suicidaire à laquelle se sont livrés les Etats de l'Afrique au Sud du Sahara, n'ont pas été des vecteurs décisifs d'une attraction des investissements étrangers* ».[722]

C'est dans les conventions d'établissement que les limitations au pouvoir fiscal sont craintes, eu égard aux clauses de protection ou de faveur qui en découlent.

B. Les faveurs fiscales dans les conventions d'investissement

554. Les conventions d'établissement sont employées pour fixer les conditions économiques et fiscales d'exploitation de certaines entreprises jugées particulièrement importantes. C'est une procédure contractuelle qui fixe dans un document conventionnel les conditions de l'activité d'une entreprise étrangère sur le territoire d'un Etat[723]. La pratique des conventions d'établissement s'est étendue aux « contrats d'investissement[724]» depuis longtemps. Les contrats d'investissement qui constituent une catégorie importante de contrats d'Etat sont présentés comme conclus entre un Etat souverain, généralement importateur de capital, appelé Etat-hôte, et une personne physique ou morale, ressortissant d'un autre Etat[725].

555. Cette appellation découle du fait qu'on est dans une situation dans laquelle un Etat cherche à attirer ou à maintenir sur son territoire une entreprise étrangère. Dans un tel souci, il semble nécessaire que l'investisseur ait toute la confiance qu'il faut dans la

---

721 (M.) BENCHIK, *Droit international du sous-développement : nouvel ordre dans la dépendance,* op. cit., p.134.

722 Mathias P. NIAMBEKOUDOUGOU, « la mise en œuvre du droit OHADA », Contributions de l'Ecole Régionale Supérieure de Magistrature (ERSUMA) et de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage (CCJA) à Porto Novo au Bénin le 8 avril 2008. www.ohada.com/.../mise-en-oeuvre-droit-ohada-contribution-ersuma-ccj...

723 Jean Claude GAUTRON, « Les conventions d'établissement conclues par le Sénégal avec des entreprises », *AFDI,* vol. 14, 1968, p. 655.

724 Voir le rapport de (M.) PAILLERE, « Le contrat d'investissement dans les pays en voie de développement », colloque juridique international de mai 1967, *in les investissements et le développement économique des pays du tiers-monde* (Pedone 1968). Voir également, Lorenzo COTULA, « Repenser les contrats investisseurs étrangers-Etat dans une perspective de développement », *Investment treatynews, numéro spécial : contrats investisseurs étrangers-Etat,* n°1, volume 2, octobre 2011, article 1.

725 (P.) JULLIARD, *Les conventions bilatérales d'investissement conclues par la France, Clunet*, 1979, p.274.

mesure où les motivations des Etats et celles des autorités étatiques ne suffisent pas. Pendant que le capitaliste est animé par l'idée de faire des bénéfices et a besoin d'une stabilité de sa situation, les dirigeants sont parfois préoccupés par des problèmes comportant des dimensions politiques, idéologiques, économiques ou financières, comme l'a souligné le professeur GAUTRON[726].

556. Là encore, il convient de faire observer que des implications d'ordre juridique peuvent naître de la coexistence de ces conventions d'établissement avec les normes communautaires et les normes nationales[727]. Mais pour avoir une idée claire des problèmes juridiques qui peuvent se poser, il faut s'interroger sur la nature juridique même de la convention d'établissement.

557. Analysant les conventions d'établissement conclues par le Sénégal avec des entreprises étrangères, le professeur GAUTRON y a décelé des éléments à la fois de droit interne et de droit international. L'argumentation qu'il développe est bâtie sur deux points. En premier lieu, pense-t-il, que même si le contenu de la convention est librement négocié, étant donné que c'est un contrat, ce contenu ne saurait aller au-delà des limites fixées par une loi interne. De ce fait, un recours juridictionnel pourrait théoriquement être exercé contre un décret d'approbation d'une convention d'établissement dont les termes se heurtent aux dispositions de la loi qui institue lesdites conventions. Son second argument tient au fait que même si le caractère consensuel de la convention est certain, il faut savoir que ces conventions sont conclues entre l'Etat et une société de droit national ayant son siège social dans l'Etat d'accueil[728].

558. On peut aussi déceler dans les conventions d'établissement des éléments de droit international. En effet, il est presque systématique de prévoir dans les conventions un ensemble de garanties d'ordre international, sans compter celles qu'elles tirent des

---

[726] Jean Claude GAUTRON, « Les conventions d'établissement conclues par le Sénégal avec des entreprises », op. cit., pp.655-656.

[727] Walid Ben HAMIDA, « La clause de libre transfert », op.cit., p.173 et svtes.

[728] Dans l'espace UEMOA, le droit OHADA qui régit le droit commercial, fait du siège social de la société le lieu où celle-ci a son centre principal d'affaires et exige que la société prenne la forme de l'une des sociétés prévue par ses dispositions.

conventions interétatiques en vigueur, qu'il s'agisse de personne physique ou morale[729]. Un autre aspect d'internationalité de la convention d'établissement est l'inclusion, très souvent, de clauses d'arbitrage[730].

559. On peut donc en conclure que la convention d'établissement est un acte international puisqu'une société de droit local, contrôlée par des ressortissants étrangers, a droit au traitement international parce que réputée étrangère et que le consentement des parties est supposé avoir le caractère d'un engagement international. On se trouve alors en présence d'actes mixtes qui empruntent à la fois des éléments de droit interne (réglementation de la société) et de droit international (règlement des différends liés à l'investissement).

560. En droit international, se pose la question de la valeur juridique de ces clauses insérées dans les contrats internationaux comme une sorte de gage, pour l'investisseur, auquel l'Etat partie donne une garantie contre le risque de changement de sa législation douanière, fiscale, monétaire ou sociale. L'idée qui accompagne de telles clauses est de se prémunir contre deux types de facteurs non maîtrisables. Il s'agit, comme l'a nommé le doyen WEIL, de l'aléa économique en premier lieu, qui commande aux parties au contrat de prévoir des procédures d'adaptation et de renégociation des conventions. En second lieu, il s'agit de l'aléa de souveraineté, qui découle du fait que l'Etat contractant peut user de ses prérogatives d'Etat souverain, au lieu de son statut de cocontractant dans l'exécution du contrat[731]. Mais la question centrale qui se pose est de savoir quelle est la valeur juridique desdites clauses.

561. La pratique des contrats internationaux offre de nombreux exemples de remise en cause de ces clauses[732]. Mais la doctrine semble partagée sur la question, pour

---

729 Pour les investisseurs de nationalité française, voir la convention d'établissement de 1960 et le traité créant l'UMOA en date du 12 mai 1962 ainsi que les accords de coopération entre les pays membres de l'UMOA et la France, de même que la convention fiscale entre la France et chaque Etat en raison des liens coloniaux.

730 Voir article 30 du code des investissements du Burkina Faso.

731 Prosper WEIL, « Les clauses de stabilité ou d'intangibilité insérées dans les accords de développement économique »*in Mélange Rousseau,* Pedone, 1974, p.21. Voir également Geneviève Bastid BURDEAU, « La clause de protection et de sécurité pleine et entière », *RGDIP n°1*, pp.87-101.

732 La République islamique d'Iran, malgré l'existence de clauses de protection a nationalisé l'*anglo-american OilCompany* en 1951. De même, la Libye en 1971 a nationalisé la British Petroleum.

emprunter l'expression utilisée par WEIL*, « bouclier juridiquement invincible aux yeux de certains, ces clauses n'en constituent, de l'avis d'autres, qu'une arme de pacotille, au point qu'il n'y aurait guère de différence entre les contrats qui en comportent et ceux dont elles sont absentes*[733]».

562. Dans le droit UEMOA, c'est surtout dans les conventions d'établissement que les Etats signent avec les sociétés minières que les clauses dites de « protection » se rencontrent[734]. En réalité, les législations nationales reprennent en substance le contenu d'une disposition du code minier communautaire[735]**.** Aux termes de l'article 17 du code minier communautaire : *« La stabilité du régime fiscal et douanier prévu dans la réglementation en vigueur au sein de l'Union est garantie aux titulaires de titres miniers pendant la période de validité de leurs titres. Pendant la période de validité de ces titres miniers, les règles d'assiette et de liquidation des impôts, droits et taxes prévus par la réglementation en vigueur demeurent telles qu'elles existent à la date de délivrance desdits titres miniers et aucune nouvelle taxe ou imposition de quelque nature que ce soit n'est applicable au titulaire ou bénéficiaire pendant cette période*. Cependant, en cas de diminution des charges fiscales et douanières ou de leur remplacement par un régime fiscal et douanier plus favorable, les titulaires de titres miniers pourront opter pour ce régime plus favorable à condition qu'ils l'adoptent dans

---

[733] (P.) WEIL, « Les clauses de stabilité ou d'intangibilité insérées dans les accords de développement économiques », op.cit.,p. 304. Voir également (H.) MANN, « La stabilité dans les contrats d'investissement : repenser le contexte, reformuler le contenu », *Investment treatynews, numéro spécial : contrats investisseurs étrangers-Etat,* n°1, volume 2, octobre 2011, article 2.

[734] La loi n°031-2003/AN du 8 mai 2003 portant Code minier au Burkina Faso dispose en son article 93 que : « La stabilité du régime fiscal et douanier est garantie aux titulaires de permis d'exploitation et bénéficiaires d'autorisations d'exploitation pendant la validité du permis ou de l'autorisation afin qu'ils ne puissent pas être pénalisés par tout changement ayant comme effet une augmentation de la charge fiscale. Pendant la période de validité de ces titres miniers, les règles d'assiette et de liquidation des impôts, droits et taxes prévus par la réglementation en vigueur demeurent telles qu'elles existent à la date de délivrance desdits titres miniers et aucune nouvelle taxe ou imposition de quelque nature que ce soit n'est applicable au titulaire ou bénéficiaire pendant cette période, à l'exception des droits, taxes et redevances minières ».

[735] La législation minière communautaire au sein de l'UEMOA découle du règlement n°18/2003/CM/UEMOA du 22 décembre 2003 portant code minier communautaire au sein de l'UEMOA. Au Mali la loi n°2012-015 du 27 février 2012 portant code minier prévoit le même contenu à l'article 118 avec en plus des droits et taxes minières, les prélèvements qui viendraient à être imposés par les organismes internationaux auxquels le Mali appartient.

sa totalité »[736]**.** Quelle est la portée juridique de la clause de stabilisation insérée dans ces conventions ou du moins quelle est l'interprétation qui peut en être faite ?

563. A cette interrogation, la réponse qu'offre le droit international n'est pas des plus aisées. La préoccupation majeure est de savoir quels sont les pouvoirs de l'Etat face à un contrat par lequel celui-ci s'est engagé à ne pas exercer certains attributs de sa souveraineté. Dans une telle hypothèse, il faut bien comprendre que tout dépend de l'angle sous lequel l'on se situe pour faire une appréciation de la question. Le professeur Maurice KAMTO a pu dire de là qu'il s'agit d'un domaine dans lequel les clauses d'intangibilité et de stabilisation jouent un rôle fondamental au point d'être un élément d'identification de l'ordre juridique duquel découlent ces contrats.[737]

564. Si l'on admet, avec la théorie de la *sanctity of contracts,* que l'Etat ne dispose d'aucun pouvoir souverain face au contrat passé avec un étranger, alors la clause de stabilisation revêt un caractère inaliénable[738]. Du même coup, il est admis d'affirmer que les engagements contractuels l'emportent sur les pouvoirs de l'Etat, qu'il y ait ou non des clauses de stabilisation insérées dans le contrat[739]. Si, au contraire, l'on admet la mutabilité des contrats entre Etat et étranger, ne serait-ce que dans une certaine mesure[740], la présence des clauses de stabilisation pourrait être interprétée comme constituant une sorte

---

[736] L'article 93 de l'ancien code minier burkinabè reprenait le même contenu, avec néanmoins une exception, en ces termes : « La stabilisation du régime fiscal est garantie aux titulaires de permis d'exploitation et bénéficiaires d'autorisation d'exploitation pendant la période de validité du permis ou de l'autorisation afin qu'ils ne puissent pas être pénalisés par tout changement ayant comme effet une augmentation de la charge fiscale. Pendant cette période, les taux, assiettes des impôts et taxes susvisés demeurent tels qu'ils existaient à la date du permis ou de l'autorisation et aucune nouvelle taxe ou imposition de quelque nature que ce soit n'est applicable au titulaire ou bénéficiaire pendant cette période, à l'exception des droits, taxes et redevances minières ».

[737] Maurice KAMTO, « La notion de contrat d'Etat : une contribution au débat », in *Revue de l'arbitrage* n°2-2003, p.744.

[738] Voir (P.) WEIL, « Problèmes relatifs aux contrats passés entre un Etat et un particulier », *RCADI,* La Haye, tome 128, 1969-III, pp.109 et suivantes.

[739] Voir sentence Aramco selon laquelle « rien ne s'oppose à ce qu'un Etat, dans l'exercice de sa souveraineté, se lie irrévocablement par les clauses d'une concession et attribue à un concessionnaire des droits irrétractables». *Revue critique de droit international privé*, 1963, p.315. Cette position absolutiste est contestée par P. WEIL qui n'admet pas la théorie de l'intangibilité absolue des contrats.

[740] Cf. WEIL, « Problèmes relatifs aux contrats passés entre un Etat et un particulier », op. cit., p.214 et suivants.

de frein à la faculté pour l'Etat d'user de ses pouvoirs souverains pour modifier le contrat à tout moment.[741]

565. Il apparaît alors un problème de rapport de hiérarchie entre l'engagement contractuel incorporé dans la clause de stabilisation et le droit national de l'Etat hôte. La réponse se trouve dès lors dans l'ordre juridique de rattachement du contrat. Si le contrat se rattache à l'ordre juridique international, le non-respect des engagements contractuels pourrait être vu comme un fait internationalement illicite, susceptible d'engager la responsabilité internationale de l'Etat hôte. Au besoin, l'Etat d'origine de l'investisseur pourrait jouer sa partition par la protection diplomatique.

566. Au contraire, si le contrat se rattache au droit national de l'Etat hôte[742], quelle peut être l'incidence d'une clause par laquelle l'Etat renonce à exercer telle ou telle prérogative dans une hypothèse où la primauté des prérogatives de souveraineté sur les engagements contractuels est reconnue. Les effets de la clause dans les relations entre les parties seront ceux reconnus par le droit national applicable au contrat. De la sorte, toutes les stipulations du contrat doivent être gouvernées par ce droit. C'est à bon droit alors qu'il faut reconnaître avec P.WEIL que *« le droit national peut autoriser l'application de la loi nouvelle et habiliter l'Etat à modifier ou dissoudre le lien contractuel, de même il lui appartient de déterminer si la clause peut geler ou cristalliser ce lien ou s'il convient de la réputer non écrite*[743]». Aussi, comme l'a affirmé le mémoire iranien dans l'affaire *Anglo-iranian Oil Company* : *« Une assemblée législative ne peut lier les assemblées suivantes*[744]».

567. Pour H. Mann, *« Rarement utilisées et en grande partie inconstitutionnelles dans la plupart des pays développés, ces clauses limitent principalement la capacité des gouvernements à adopter de nouvelles lois ou réglementations s'appliquant à un*

---

[741] Pour plus de détails, lire Sévérin TIAJIO JOGUE, « Peut–on stabiliser la notion de stabilisation en droit transnational ? », Centre Africain de Recherche sur les Politiques Energétiques et Minières (CARPEM), mars 2010.www.carpem.org.

[742] Il faut entendre ici non pas le droit matériel applicable au contrat mais plutôt l'ordre juridique dans lequel il s'insère, où il puise sa validité et qui détermine les règles de fond applicables.

[743] Weil reprenait les propos de Lord RADCLIFFE cités par MANN selon lesquels : « Le droit national applicable *« not merely sustains, but, because it sustains, may also modify or dissolve the contractual bond ».*

[744] Affaire de l'anglo-IranianOilCompany, Mémoire, p.289.

investisseur étranger bénéficiant d'une telle clause[745]». L'efficacité de la clause devient fonction du degré de respect des engagements contractuels consentis par l'Etat. Les raisons qui conduisent à donner pleine valeur à ces clauses se rattachent au principe de la bonne foi tel qu'il résulte de la résolution (XVII) de l'Assemblée générale des Nations unies sur la souveraineté permanente sur les ressources naturelles. Aux termex de cette résolution, *« les accords relatifs aux investisseurs étrangers librement conclus par des Etats souverains…seront respectés de bonne foi ».*

En réalité, l'investisseur n'a souscrit au contrat, en acceptant d'assumer les engagements qui sont les siens et le risque d'investissement, que parce qu'il a cru que cette clause pouvait jouer ses pleins effets. La clause devient juste comme un élément qui a pu déterminer son engagement à conclure le contrat.

568. Pour certains auteurs, les clauses de stabilisation visent, pour les investisseurs, à maximiser le profit[746] dans la mesure où, souvent, l'obtention de l'insertion de ces clauses passe par des pratiques moralement irréprochables[747]**.** Ainsi, par exemple, l'administration fiscale burkinabè a été amenée à se prononcer sur la portée d'une telle clause au regard de la taxe sur le prélèvement de l'eau brute instituée en 2009 à l'égard des sociétés dont les conventions ont été signées avant cette date. Pour l'administration, *« la contribution financière en matière d'eau ne constitue pas une contribution dans le sens d'un prélèvement obligatoire mais plutôt une rétribution représentant la contrepartie d'un service rendu. A ce titre, elle prend véritablement le caractère d'un prix réclamé à tous ceux qui entrent dans le champ d'application de la loi en contrepartie du prélèvement, de la modification ou de la pollution de l'eau dans la mesure où il est fixé proportionnellement de la quantité consommée. De ce point de vue, la clause de stabilité fiscale contenue à l'article 18.1 de la convention minière ne s'applique pas à ces types de prélèvements. Par conséquent, la société ESSAKANE SA est assujettie à la contribution*

---

[745] Voir également (H.) MANN, « La stabilité dans les contrats d'investissement : repenser le contexte, reformuler le contenu », op.cit., p.7.

[746] Robert HOWSE, « Le gel de la politique gouvernementale : les clauses de stabilisation dans les contrats d'investissement», *InvestmentTreatyNews*,4 April 2011, www.iisd.org/itn/wp-content/uploads/2011.

[747] Rapport 2009 du Conseil international des mines et métaux et du Commonwelth. Disponible sur www.iisd.org/itn/

financière en matière d'eau dès lors qu'elle s'adonne à l'une des activités prévue à l'article 3 de la loi n°058-2009/AN du 15 décembre 2009 ».[748]

569. Les clauses de stabilité garantissent au titulaire d'une convention minière que le régime fiscal et douanier applicable au moment de la signature de la convention (et qui peut être très largement dérogatoire du droit commun) lui sera garanti pour un certain nombre d'années. Aucun nouvel impôt ou taxe ne peut en principe lui être appliqué. La période de stabilisation est parfois définie par la loi ou par la convention minière elle-même. En pratique, certaines conventions minières bénéficient de périodes de stabilisation qui peuvent durer jusqu'à 30 ans, ou plus.[749]

570. En tant que telle, une clause de stabilité n'est pas une mauvaise chose. Bien au contraire, elle garantit à une compagnie minière, qui s'apprête à procéder à des investissements très lourds et qui a programmé un retour sur investissement en fonction notamment de la fiscalité applicable dans le pays d'extraction, que le régime fiscal et douanier sera pérenne. Cet élément n'est pas négligeable, surtout lorsque le pays concerné peut être en proie à une certaine instabilité politique.

571. Toutefois, les clauses de stabilité peuvent avoir un effet très pervers lorsque leur durée est hors de proportion avec la période nécessaire pour obtenir un retour sur investissement. Par ailleurs, elles conduisent à faire coexister dans un même État des régimes fiscaux et douaniers issus de codes d'années différentes, ce qui implique un coût de gestion très lourd pour des administrations aux moyens déjà limités. Enfin, et surtout, il n'est pas rare que ces clauses soient asymétriques, c'est-à-dire qu'elles gèlent le régime fiscal et douanier applicable au titulaire de la convention minière tout en lui reconnaissant le droit à l'application immédiate de dispositifs fiscaux ou douaniers plus favorables issus

---

[748] Confer lettre du Directeur Général des Impôts n°2011-003292/MEF/SG/DGI/Sl du 30 octobre 2011 interprétant la portée de la clause de stabilité au regard des prélèvements institués par les pouvoirs publics postérieurement à la signature d'une convention.

[749] Au Burkina Faso, l'ancien code minier à travers l'article 93 allait plus loin car il garantissait la stabilisation du régime fiscal et douanier pendant toute la durée du permis d'exploitation. Sachant que l'article 21 dispose que le permis d'exploitation industrielle de grande mine est valable pour vingt ans et qu'il est renouvelable de droit, par périodes consécutives de cinq ans jusqu'à épuisement du gisement, la période de stabilisation est, de fait, garantie à la société minière pendant toute la durée de l'exploitation de la mine. L'article 170 du nouveau code minier est venu maintenir la durée à 20 ans en soumettant le renouvellement aux mêmes conditions que l'octroi. Le renouvellement n'est donc plus de droit mais sur autorisation.

de lois ultérieures.[750] Dans la pratique, des clauses de stabilité trop longues et trop larges assorties de conventions minières trop généreuses sont source de mécontentement politique et ne peuvent qu'encourager un État à en contester la validité dans le futur et à les renégocier à l'occasion, par exemple, d'un changement de gouvernement[751] puisque par ailleurs, les conventions et accords sont très souvent tenus secret en raison de leur caractère généreux et léonin.[752] Il faut ajouter aussi que grâce au processus de Kimberley et à l'Initiative pour la Transparence des Industries Extractives(ITIE), la bonne gouvernance est, lentement en train de pénétrer la gestion du secteur minier dans les pays en développement.[753]

572. Aujourd'hui, la théorie et la pratique modernes des investissements intègrent des principes de développement durable au point qu'il est presque invraisemblable qu'un investissement puisse se faire sans évaluation d'un impact environnemental et sur la santé humaine.[754] En plus, il est de plus en plus fait obligation à l'investisseur d'évaluer, de planifier et d'inclure tout au long du projet les facteurs liés à l'environnement, à la santé

---

[750] La clause de stabilité contenue dans certaines conventions minières burkinabè est asymétrique : en effet, le régime indique clairement pour certaines conventions minières que le signataire pourra bénéficier de toute règle légale plus favorable qui interviendrait postérieurement à cette signature. C'est le cas de la convention entre l'Etat burkinabè et la Société des Mines de Taparco SOMITA datant de 1995 en son article 24.

[751] Au Burkina Faso, la révision du code minier avait fait l'objet de plusieurs tentatives en vain jusqu'à l'insurrection populaire des 30 et 31 octobre 2014. D'ailleurs, pendant la première session parlementaire de l'année 2014, le projet de loi avait été inscrit à l'ordre du jour avant d'être retiré par le gouvernement pour des raisons inconnues. Le débat est revenu sur la place publique, à l'occasion de la transition avec la pression des OSC. Le nouveau code minier a été adopté le 26 juin 2015 par le Conseil National de Transition (Organe parlementaire). Les organisations de la société civile et l'opinion ont en effet, estimé que le code de 2003 offrait beaucoup trop de faveurs fiscales aux sociétés minières, notamment la réduction du taux de l'IS de 50% en phase d'exploitation alors qu'en phase de recherche et de construction la société a bénéficié de régime dérogatoire pour l'amortissement des investissements, et des taux réduits en douane pour l'importation des biens d'équipement. Voir aussi, Alain CHARLET, Bertrand LAPORTE et Grégoire ROTA-GRAZIOSI, « La fiscalité minière en Afrique de l'Ouest et du Centre », *Revue de Droit fiscal* n° 48, 28 novembre 2013, 527.*www.LexisNexis.fr.*

[752] Au Burkina Faso l'article 15 de la n°036-2015/CNT du 26 juin 2015 portant code minier prescrit l'obligation de publier les titres, autorisations et conventions au Journal Officiel pour des besoins de bonne gouvernance.

[753] Aux termes de l'article 6 alinéa 3 du nouveau code minier burkinabè : « L'Etat réaffirme son adhésion à toute initiative de bonne gouvernance dans le secteur minier, notamment le provcessus de Kimberley et l'intiative pour la transparence dans les industries extratives ».

[754] Article 136 du nouveau code minier burkinabè.

humaine, au développement social, en un mot aux droits humains[755]. Certes, ce sont des exigences qui ne rencontrent pas très souvent un écho favorable auprès des investisseurs ou du moins, qui peuvent les décourager dans leur volonté de venir investir. Le nouveau code minier du Burkina Faso adopté le 26 juin 2015 par le Conseil National de Transition a tenté de rattraper les générosités contenues dans l'ancien code. On peut en retenir *grosso modo* la création de différents fonds[756] à caractère social notamment pour les populations locales, les mesures protectrices de l'environnement,[757] l'obligation d'assurer les risques miniers par des sociétés d'assurance nationales ou installées dans la zone UEMOA,[758] la soumission des sociétés minières au taux de droit commun de 27,5% à l'impôt sur les sociétés, mais le paiement de l'impôt sur les valeurs mobilières également au taux réduit de moitié à 6,5%.[759]

573. Le nouveau code prend le soin de mentionner en son article 161 que les règles de détermination de l'impôt sur les sociétés se font comme en matière de droit commun. En allant plus loin, le législateur a même fait rétroagir cette nouvelle loi en remettant en cause des acquis offerts par l'ancien texte puisque l'article 124 dispose que : *« Cette loi abroge toutes dispositions antérieures contraires notamment la loi n°031-2003/AN du 08 mai 2003 portant code minier au Burkina Faso* ». De la sorte, les sociétés en exploitation qui se sont habituées à payer un montant d'impôt sur les sociétés à 17,5% devront l'acquitter désormais au taux de 27,5% au titre de l'exercice 2015.

---

[755] Voir, par ex., CIMM, Cadre du Développement Durable, dix principes ; principes 2 et 6, sur *http://www.icmm.com/our-work/sustainable-developmentframework/ 10-principles*. Pour une version plus récente de ces principes, voir les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales. Recommandations pour une conduite responsable des entreprises dans le contexte international, mai 2011, principe 6, environnement et commentaire, pp.45-50. Disponible sur *www.oecd.org.*

[756] Voir l'article 25 de la loi n°036-2015/CNT du 26 juin 2015 portant code minier au Burkina Faso qui prévoit les fonds miniers suivants : un fonds minier de développement local, un fonds de fermeture et de réhabilitation de la mine, un fonds de réhabilitation de sécurisation des sites miniers artisanaux et de lutte contre l'usage des produits chimiques prohibés.

[757] Voir les articles 139 à 142 du nouveau code minier.

[758] Article 137 du nouveau code minier burkinabè. Toute personne personne physique ou société menant des activités minières qui exposent les travailleurs à des substances radioactives a l'obligation d'abonner ceux-ci conformément aux textes en vigueur.

[759] L'article 160 dispose que : « En phase d'exploitation, les titualires d'un permis minier sont soumis au paiement de :

- l'impôt sur les bénéfices au taux de droit commun ;
- l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières au taux de 6.5% ».

Toutefois, il est souvent démontré que les congés fiscaux, en plus de fausser la neutralité fiscale par la remise en cause de l'équité, ont une efficacité relative car, comme le souligne M. GILILS, *« les trêves fiscales ne peuvent aider un investisseur étranger que si, au départ, son opération est rentable. La majorité des études concluent que les exonérations fiscales temporaires n'ont que des effets marginaux sur les décisions d'investissement des multinationales dont elles récompensent un choix que celle-ci aurait de toute façon effectué ».*[760]

574. Pourtant, si l'investissement doit être encouragé par des dépenses fiscales, il est une exigence éthique comme l'a souligné Abdoulaye NIANE, que soit évalué l'impact de toutes ces renonciations à percevoir les ressources par l'Etat. Si la dépense fiscale n'est pas maîtrisée, tout l'effort consenti serait vain, puisque les objectifs recherchés ne seront jamais atteints. En effet, comme le dit Th. LAMBERT*, « le consentement à l'impôt n'implique pas une pérennisation à vie d'un système, il impose au contraire un examen régulier. Il faut avoir le courage de le supprimer éventuellement lorsque les résultats ne sont pas atteints, ou qu'ils pourraient l'être par d'autres moyens ».*[761]

Il est ressorti du rapport de l'ONG OSIWA en 2014 que la lutte contre la pauvreté dans l'espace ouest-africain doit passer aussi par la réduction des exonérations indues accordées aux multinationales dans la zone. L'étude a estimé que des exonérations fiscales sont accordées aux entreprises par des gouvernements de la zone; les montants de ces exonérations peuvent atteindre 40% du budget de certains États et 10% de leur PIB, alors qu'elles « n'attirent pas autant d'investissements directs étrangers ». Aussi, l'ONG pense-t-elle que si des réformes fiscales avaient été mises en place pour lutter contre cette fraude massive, elles auraient pu permettre de mobiliser 56 milliards de dollars sur la période 2011-2018 pour financer la lutte contre la pauvreté.[762]

575. Il est donc plus qu'urgent d'évaluer toutes ces mesures de défiscalisation pour savoir si elles ont créé les emplois et apporté la valeur ajoutée escomptés. Seuls ces paramètres peuvent justifier la légitimé de l'impôt ; à défaut, il faut procéder aux réformes

---

[760] M. GILLIS et al., *Economie du développement,* 2è éd., Paris, De boek, 1998, p.530.

[761] Thierry LAMBERT, « Refonder l'impôt sur le revenu » *in les chantiers fiscaux à engager* (ouvrage collectif), Paris, L'harmattan, 2002, p.57.

[762] Rapport OSIWA 2014 publié par l'AFP et relayé par Libération du 13 juillet 2015.

adéquates.[763] Il est cependant important de souligner que les déterminants des compétences fiscales, loin d'être seulement externes, sont aussi d'ordre interne.

[763] G. THORIS, « La légitimité sociale de la ressource publique », *RFFP* n°88-2004, pp.4-13. Egalement G.GILBERT, « Quelle légitimité économique et financière du choix de la ressource publique ?», *RFFP* n°88-2004, pp.14-18.

CHAPITRE II.
LES DETERMINANTS INTERNES DES COMPETENCES FISCALES DANS L'ESPACE UEMOA

576. Comme on le sait, les Etats membres de l'UEMOA sont des pays en développement dont les besoins en ressources financières sont sans cesse croissants. Le recours aux Partenaires Techniques et Financiers (PTF) illustre cette situation de rareté des ressources. Si les engagements contractés au niveau international peuvent gripper la machine intégrationniste, il faut se rendre compte qu'il existe aussi des facteurs internes dont l'influence n'est sans doute pas négligeable. Pour réussir la construction d'un marché commun, un certain nombre de conditions minimales doivent être réunies, notamment un environnement économique favorable et une stabilité financière, technique et institutionnelle. Or, dans la situation actuelle de la sous-région ouest-africaine, tous ces défis sont encore à relever.

577. L'étude de ce chapitre va nous conduire à examiner, dans un premier temps, les contraintes relatives à l'environnement économique (**Section 1**) et dans un second temps les exigences liées à l'environnement institutionnel en Afrique de l'Ouest (**Section 2**).

SECTION I.

LES CONTRAINTES LIEES A L'ENVIRONNEMENT ECONOMIQUE

578. Les Etats membres de l'UEMOA, tout comme la plupart des Etats africains subsahariens, ont des difficultés à mobiliser, de façon optimale, des ressources publiques leur permettant de relever leur fable niveau de croissance économique. Ce faible niveau de croissance conduit à une carence des Etats à offrir les biens publics indispensables au développement économique et social[764]**.** Aussi la mobilisation des ressources publiques, principale source de financement des dépenses publiques, se révèle-t-elle un enjeu important. Il va sans dire que toute décision, communautaire soit-elle, susceptible d'entrainer des pertes de recettes pour le budget national peut être source de ralentissement du processus d'intégration.

579. Chaque Etat, en dépit de la volonté d'aller à l'intégration, fait face à des défis particuliers. Les contraintes ressenties par les Etats de devoir résister aux décisions communautaires sont souvent économiques et financières (**§1**). Cependant, des facteurs techniques défavorables sont aussi déterminants (**§2**).

§ 1. LES CONTRAINTES ECONOMIQUES ET FINANCIERES

580. Le processus d'intégration, dans son volet harmonisation des législations est un long chemin emprunté par l'UEMOA. En effet, les Etats de l'espace UEMOA, dont les besoins en ressources publiques sont énormes, hésitent à engager certaines réformes, dès lors que celles-ci induisent des pertes de recettes. Or, les Etats doivent mettre en œuvre des politiques de stabilisation macroéconomiques destinées à éviter notamment que le déséquilibre des finances publiques compromette l'ensemble des équilibres macroéconomiques. Plusieurs facteurs expliquent la réticence des Etats. Certains sont d'ordre budgétaire (**A**) tandis que d'autres sont liés à des facteurs structurels **(B**).

A. Les contraintes d'ordre budgétaire

581. Les contraintes budgétaires subies par les Etats membres de l'UEMOA montrent bien l'importance que représentent les recettes fiscales pour les Etats. Cela justifie, sans

---

764 (G.) CHAMBAS, *Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser des ressources pour financer le développement,* Economica, Paris, 2005, p.1.

nul doute, l'obstination des Etats qui continuent de percevoir des droits de porte malgré le programme de transition fiscale engagé depuis 2006.

582. Les budgets des Etats membres de l'Union proviennent majoritairement de recettes fiscales. En effet, les recettes fiscales basées sur les taxes à l'importation et à l'exportation constituent la principale source de revenus des Etats membres de l'Union. Il est sans doute démontré que la libéralisation des échanges intra-communautaires est source de moins-values de recettes douanières, du fait que la suppression des droits de douane suppose que les Etats ne perçoivent plus de droits de porte sur les produits originaires. Le tarif extérieur commun est également à l'origine d'une perte considérable de recettes. Or, la fiscalité de porte représente une part importante des ressources financières des Etats membres de l'Union. Certes, l'Union a mis en place un système de compensation[765] pour faire face aux éventuelles pertes de recettes, mais les Etats ne semblent guère aller dans ce sens.

583. Ces compensations[766] montrent l'importance de la fiscalité de porte et l'impact que peut avoir une union douanière sur les finances publiques. Les Etats n'ayant pas d'autres ressources très importantes continuent de percevoir certaines taxes, qui sont contraires à l'esprit de la libéralisation des échanges prônée dans l'espace UEMOA. Par exemple, dans le cadre de la libéralisation des échanges, le Burkina Faso a subi des pertes de recettes douanières importantes. Cette situation de pertes de recettes est illustrée sur le tableau 1 ci-après relatif à l'estimation des gains ou des pertes de recettes de porte pour le Burkina Faso.

---

[765] Voir le règlement n° 6/98 du 3 juillet 1998.

[766] Voir tableau illustratif des compensations au chapitre I.

Tableau 1 : Estimation des gains ou des pertes de recettes de porte pour le Burkina Faso en milliards de FCFA

Années	Réalisations	Prévisions	Ecarts
2000	85,7	104,8	-19,1
2001	99	115	-16
2002	121,3	126,2	-4,9
2003	129,3	138,5	-9,2
2004	157,7	152	-5,6
2005	163,4	166,8	-3,4
2006	182,6	183	-0,4
2007	200	200	0
2008	210,8	219	-9

Source : Commission UEMOA, Rapport d'activité 2009 de la Commission

584. On peut observer dans le tableau que les mesures de l'UEMOA relatives à l'union douanière ont entraîné des pertes énormes de recettes de porte pour le Burkina Faso d'une valeur estimée à 62 milliards de francs CFA sur la période 2000-2008 avec un pic de 19,1 milliards en 2000[767]**.** Cela montre bien que l'union douanière a agi négativement sur les recettes de porte du Burkina Faso. En somme, la mise en œuvre de l'union douanière a entraîné un manque à gagner de recettes de porte pour les Etats. C'est ce qui explique, sans doute, l'obstination des Etats à percevoir des droits de porte.

585. L'entrée en vigueur de l'union douanière a eu des conséquences considérables sur les finances publiques des Etats membres de l'Union. En effet, la plupart des Etats, pour ne pas dire la quasi-totalité des pays membres de l'espace UEMOA, tiraient la majorité de leurs revenus des recettes douanières. Avec la libéralisation des échanges commerciaux entre les Etats, ces derniers ne perçoivent plus de droits de porte. Les produits du cru, de l'artisanat et ceux industriels originaires agréés circulent en exonération de droits de douane entre les Etats[768]**.** En plus de l'incidence causée par le régime de taxation préférentielle communautaire sur les produits originaires, le tarif extérieur commun a entraîné un abaissement des tarifs douaniers sur les marchandises en provenance des pays tiers. Cette situation est à l'origine des déséquilibres budgétaires que

[767] En rappel, le 1er janvier 2000 marque l'entrée en vigueur du Tarif Extérieur Commun.

[768] Voir article 4 de l'acte additionnel n°04/96. www.uemoa.int/Documents/Actes/

connaissent les Etats de l'Union. L'impact est plus ressenti chez les pays enclavés de l'Union, qui ont été les plus touchés en raison de leur très faible niveau de développement économique. Ces derniers ont des économies primaires, peu diversifiées et manquent de ressources naturelles. Leurs économies dépendaient en grande partie des recettes douanières. A l'inverse, même si les autres Etats de l'Union ont subi des moins-values de recettes douanières, ils s'en sortent mieux par rapport aux pays enclavés[769].

586. Les pays côtiers[770], par exemple, ont moins ressenti cette situation de baisse de recettes grâce à leurs économies assez diversifiées (Côte d'Ivoire, Sénégal) et de leur ouverture au reste du monde[771]. Néanmoins, tous les Etats de l'Union ont tous subi d'une manière ou d'une autre l'incidence de l'union douanière sur leurs finances publiques. C'est consciente de cette situation que l'UEMOA a prévu un dispositif de compensation des moins-values subies par les Etats. Ce dispositif de compensation est prévu par l'article 58 du traité révisé au point a) en ces termes : « Les moins-values de recettes douanières subies par certains Etats membres du fait de la mise en place de l'Union douanière font l'objet d'un traitement spécifique temporaire ». L'alinéa 3 du même article précise que *« les modalités pratiques de l'application du système transitoire de compensation seront précisées par acte additionnel »*[772].

587. La Commission est chargée, sur la base des exemplaires des déclarations en douane, d'arrêter les montants des moins-values constatés pour chaque Etat membre et de procéder au versement dans les 60 jours suivants. Les opérations sont effectuées par le Fonds de compensation créé par le Règlement n°06/98 du 3 juillet 1998 et alimenté aux termes de l'article 2 par l'affectation d'une part des recettes perçues au titre du Prélèvement Communautaire de Solidarité (PCS). Aux contraintes budgétaires que

---

769 Il s'agit du Burkina Faso, du Mali et du Niger qui n'ont pas d'ouverture sur la mer et dont l'essentiel de l'activié commercial, notamment les importations accoste par les ports d'Abidjan, de Dakar, de Conakry, de Lomé, de Cotonou et d'Accra.

770 Sont des pays côtiers : la Côte d'Ivoire, le Sénégal, le Bénin, le Togo, la Guinée Bissau, la Guinée, le Ghana et le Nigeria.

771 Au Sénégal et en Côte d'Ivoire existent des ports maritimes qui facilitent les échanges commerciaux avec les pays tiers.

772 C'est l'objet de l'acte additionnel n°04/96 qui, en son article 23, précise que les moins-values de recettes subies par les Etats membres sont celles résultant de l'application du tarif préférentiel.

connaissent les Etats s'ajoutent des contraintes liées aux structures économiques des Etats membres.

B. Les contraintes d'ordre structurel

588. Les contraintes, qui peuvent dans un premier temps s'analyser sous un angle politique, laissent penser que l'on ne doit pas évoluer dans un optimisme béat, car la revue d'ensemble de la situation politique des Etats membres n'est guère satisfaisante. En dehors, à l'heure actuelle, du Sénégal, du Niger et du Bénin qui présentent une situation assez calme, les autres Etats vivent des circonstances exceptionnelles. Le Burkina Faso sort d'une insurrection populaire qui a fait chuter le régime politique, vieux de 27 ans, et est dans une phase de transition politique qui traverse souvent des zones de turbulence. Le Mali est dans un processus de réconciliation nationale difficile après la guerre civile qui dure depuis trois ans.

589. Quant à la Guinée-Bissau, *« la fragilité légendaire de ses institutions, appelle très peu de commentaires »*[773], selon l'expression de Salif YONABA. La Côte d'Ivoire, qui tente de sortir la tête de l'eau, demeure dans une situation inquiétante tout de même, au regard de l'actualité politique. S'agissant du Togo, la même situation qui prévaut depuis une dizaine d'années se constate toujours. Les contraintes structurelles sont aussi liées soit à la disparité des niveaux de développement économique[774], soit à la similitude de la structure des biens produits dans les Etats.

590. Les Etats membres de l'UEMOA ont un niveau de développement faible, mais également un niveau économique peu diversifié. Ainsi, certains Etats sont défavorisés dans la réalisation de l'union douanière. Une différence géographique notoire existe entre les pays membres de l'Union. En effet, l'UEMOA est à la fois constituée de pays sahéliens et de pays côtiers. Par exemple, le Burkina Faso, le Mali et le Niger sont des pays enclavés confrontés à un problème de transport. Cette situation d'enclavement a des conséquences sur le développement économique de ces pays. Ces derniers font face à des difficultés

---

[773] Salif YONABA, « Les contraintes de l'harmonisation d'un droit budgétaire rénové dans la zone UEMOA », *in Logique de performance et pays en développement, RFFP* n°98, p.70-71.

[774] Voir Salif YONABA, « Les contraintes de l'harmonisation d'un droit budgétaire rénové dans la zone UEMOA », op.cit., p.71 qui pense que les Etats ont eu une vision plus arithmétique qu'algébrique de l'intégration, eu égard aux disparités économiques.

criardes en ce qui concerne les coûts de transport et d'énergie, pour ne citer que cela. Les industries des Etats de l'Union sont souvent plus concurrentielles que complémentaires dans la mesure où les disparités dans la structure et les taux d'imposition sont source de distorsion dans les échanges intracommunautaires[775]. Il n'y a donc pas de spécialisation attaché à chaque Etat tel ou tel type d'activité.

591. Par ailleurs, il faut noter que deux pays de l'Union, à savoir la Côte d'Ivoire et le Sénégal, sont considérés comme les locomotives économiques de la zone UEMOA. Ils représentent, à eux deux, les plus gros importateurs et exportateurs de l'Union. Ils exportent plus dans la région qu'ils n'importent. Par contre les pays sahéliens sont ceux qui importent le plus de produits de la région[776].

592. Pour pallier cette disparité flagrante de niveau de développement économique entre les Etats membres de l'Union, l'UEMOA a procédé à la création d'un Fonds d'Aide à l'Intégration Régionale (FAIR)[777]. Ce fonds a été créé pour éliminer les déséquilibres socio-économiques entre les Etats. Il vise aussi à aider les Etats les plus défavorisés en finançant, par exemple, la construction de routes et d'hôpitaux dans les zones les plus défavorisées. En somme, les Etats membres de l'Union doivent mener des réformes structurelles importantes, orientées vers l'approfondissement du processus d'intégration économique.

593. En plus de la disparité des niveaux de développement économique entre les Etats, il existe une similitude de la structure des biens produits dans les pays de l'UEMOA. L'un des principaux obstacles au développement des échanges commerciaux entre les Etats membres de l'UEMOA, est la similitude de la structure des biens produits. En effet, la plupart des Etats membres de l'Union fournissent pratiquement les mêmes produits de base agricole, alors que leurs besoins les plus pressants sont les produits manufacturés, pour lesquels les pays développés à économie de marché ont un avantage certain. Cette situation

---

[775] UEMOA, 1re session de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, « Proposition d'orientations générales pour la mise en œuvre du processus d'intégration », CM-CEG-I/ex/95. Pour plus de détails, voir B. DElACUWE, « Union douanière au sein de l'UEMOA : une analyse quantitative », www.caim.info/revue économique- 2001-4- Page-811-htm.

[776] Abdourahmane DIOUKHANE, « Le marché commun de l'UEMOA », *Cahiers de droit européen,* 2006 n°1-2, p.7-23.

[777] Le FAIR a été institué pour prévenir les risques d'un développement déséquilibré au profit des Etats dotés de meilleurs potentiels productifs.

reflète l'absence de coordination et d'harmonisation des politiques de production et de commercialisation, ce qui traduit le niveau peu substantiel des potentialités d'échanges entre les pays de la zone.

594. En outre, le faible niveau technologique entraîne des coûts de produits assez élevés, ce qui provoque un renchérissement des biens locaux par rapport aux biens importés. A cela il faut ajouter les problèmes liés à la gestion de l'offre et à l'insuffisance des compétences en matière de production et de commercialisation. La plupart des Etats de l'Union sont très spécialisés dans l'une ou l'autre de ces cultures : le Sénégal, l'arachide, le Mali dans le coton, le Burkina Faso aussi dans le coton, le Niger dans les arachides et le coton[778]**.** La Côte d'Ivoire se détache du lot avec un développement industriel assez moderne et varié, essentiellement basé sur le café-cacao, le palmier à huile et l'hévéa.

595. Après le secteur agricole qui prédomine la production dans l'Union, on a le secteur de l'élevage. L'élevage du bétail, souvent à base de pratiques nomades, est d'une importance majeure dans plusieurs pays de l'Union dont le Mali, le Burkina Faso et le Niger. Les rendements économiques intérieurs des pays de l'Union sont fortement dépendants de l'agriculture et de la production de l'élevage. Seul, le Sénégal et la Côte d'Ivoire ont pu voir leurs rendements économiques influencés de manière importante par l'activité d'autres secteurs productifs.

596. Aussi, Peter ROBSON classait les industries établies dans l'UEMOA en quatre catégories distinctes[779]: 1) les industries fabriquant des produits agricoles ; 2) les industries faisant subir à certains produits importés un traitement industriel ; 3) les industries produisant surtout à l'aide de produits locaux et au moyen de technologie simple ; 4) les industries de transformation ou d'assemblage nécessitant des techniques plus sophistiquées.

---

[778] Voir Politique Industrielle Communautaire (PIC) de l'UEMOA à la page 8, Source : Commission. La Politique Industrielle Commune est fondée sur l'Acte additionnel n° 05/99 portant adoption de la politique industrielle commune de l'UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/.* Dans le cadre de la CEDEAO, il existe aussi une politique agricole commune (PICAO) adoptée par la 38e session du Sommet des Chefs d'Etat et de Gouvernement tenue en juillet 2010 à Sal au Cap-vert. Pour les détails sur cet outil de politique économique, voir le rapport du comité des experts sur le symposium régional sur la politique industrielle commune de l'Afrique de l'Ouest tenu à Lomé du 28 au 30 mars 2012 au Togo. Disponible *sur www.ecowas.int.*

[779] (P.) ROBSON, *L'intégration économique en Afrique de l'Ouest,* Economica, Paris, 1987, pp.56-57.

597. En somme, le manque de diversification de la structure des biens produits par les Etats de l'Union ne favorise pas de dynamisme dans les échanges commerciaux. Les Etats se trouvent plus dans une situation de concurrence que de complémentarité dans leurs besoins d'écouler leurs productions. Aussi, dans un monde économiquement globalisé, les économies des pays membres de l'Union ne s'imposeront que dans une perspective de diversification et de modernisation dans leurs productions industrielles.

Abordons maintenant les facteurs techniques qui sont défavorables à l'entreprise de solidarité que nécessite le processus d'intégration pour la réalisation du marché commun.

§ 2. LES FACTEURS TECHNIQUES DEFAVORABLES

598. Il faut entendre par facteurs techniques non seulement la technique au sens matériel, mais aussi les facteurs liés aux mécanismes nécessaires à la réussite d'une union économique. Les Etats ont pour mission d'assurer une offre d'infrastructures collectives (voies de communication, ports), gage de facilitation des échanges commerciaux, non seulement à l'intérieur de l'espace communautaire, mais aussi avec le reste du monde. Malheureusement dans l'UEMOA, on note des conditions techniques et naturelles défavorables (**A**) mais aussi le défi de la compétitivité mondiale (**B**).

A. L'inexistence de conditions favorables

599. L'impôt, on le sait, est prélevé sur les richesses produites par les entreprises pour alimenter les caisses publiques. Or, la source d'alimentation qui est cette richesse n'est pas consistante dans les Etats membres de l'UEMOA compte tenu de la faiblesse du tissu industriel et agricole, de même que l'insuffisance des infrastructures pour faciliter la circulation des biens.

600. Ainsi, un examen du rendement des impôts conduit à constater la faiblesse de celui-ci dans la mesure où l'on n'a pas encore atteint un niveau optimal de mobilisation de ressources, ou du moins assez confortable. Alors que selon le pacte de Convergence, de Croissance, de Solidarité et de Stabilité le taux de pression fiscale doit être au moins égal à 20%, le taux moyen des pays membres de l'UEMOA gravite autour de 16% actuellement.

Pourtant, un pays comme le Ghana affiche un taux de pression fiscale qui dépasse 20%[780]. Pour H. TRAORE, ce faible rendement fiscal n'a pas d'autres explications que *« la faiblesse du potentiel fiscal, la forte instabilité des ressources en raison de l'importance des chocs exogènes, des insuffisances liées à la gouvernance financière, voire la forte dépendance des budgets nationaux à l'aide extérieure*[781]».

601. Dans l'UEMOA, on note une insuffisance et une qualité médiocre des infrastructures physiques. L'insuffisance et la qualité médiocre des infrastructures physiques concernent les équipements techniques tels que les infrastructures et le transport, qui contribuent de façon dynamique aux échanges commerciaux entre les Etats de l'Union. C'est dans ce même sens que P. ROBSON affirmait *: « L'investissement en matière d'infrastructures (routes, ports, etc.), sont des conditions pour lesquelles un marché unifié suscitera un besoin, à la fois pour faciliter les échanges(…). Un tel investissement, en particulier dans les transports et les communications, sera souvent une condition préalable à l'exploitation des gains que procure l'intégration économique*[782]».

602. Leurs dysfonctionnements montrent bien que l'union économique de l'UEMOA reste une œuvre à parfaire sur le terrain. En effet, la structure actuelle du réseau des infrastructures de transport au sein de l'UEMOA demeure peu adaptée aux objectifs d'intégration régionale.

603. L'infrastructure peut être définie comme *« l'ensemble des installations nécessaires au fonctionnement d'un système*[783]». Les infrastructures de transport jouent un rôle primordial dans la réalisation de l'intégration économique. Les réseaux de transport des Etats de l'Union sont constitués principalement de routes, de chemin de fer, de ports maritimes, d'infrastructures aéroportuaires et de voies fluviales navigables. Il faut noter que les échanges intracommunautaires entre les Etats de l'Union se font majoritairement

---

[780] Voir Habasso TRAORE, « Le cadre institutionnel de la coordination fiscale dans l'UEMOA : forces, faiblesses et réformes possibles » *in séminaire sur la coordination fiscale dans les Etats membres de l'UEMOA*. Disponible sur *https //.www.uemoa.int.*

[781] S. Mbake SOUGOU et H. TRAORE, « Principales caractéristiques de la fiscalité des pays de l'UEMOA », in E.H.A. SAKHO et G. DUFRENOT, *Enjeux des politiques macroéconomiques des pays de l'UEMOA,* Economica, Paris, 2008, p.12.

[782] (P.) Robson, *L'intégration économique en Afrique de l'Ouest,* op.cit., p.30.

[783] Stanislas BAMAS, « Le développement des transports routiers des voyageurs » dans la collection « Pays enclavés, édition CREET 1998, Université Michel de Montaigne, Bordeaux 3.

par voie routière. Les ports maritimes assurent l'essentiel du trafic international entre les Etats de l'Union et le reste du monde. L'Union dispose de cinq ports[784], les pays sans littoral étant situés à plus de 1000 km des pays côtiers. Au niveau des infrastructures aéroportuaires la desserte aérienne entre les Etats est mal assurée. Les coûts de transport aériens étant élevés. Ce mode de transport est peu utilisé, voire inutilisé, dans les échanges commerciaux entre les pays membres de l'Union. Pour ce qui concerne les voies fluviales navigables, elles restent encore marginalisées dans le système des transports de l'Union.

604. Quant au secteur routier, qui est le mode de transport le plus utilisé dans les échanges au sein de l'UEMOA, il assure plus de 90% des échanges commerciaux à l'intérieur de l'Union, favorisant ainsi l'intégration économique[785]. Cependant, le réseau routier communautaire demeure faible et vétuste. En effet, il comprend 27 axes routiers et porte sur un itinéraire total de 20 933 km. Ce réseau se présente comme suit[786]:

-seulement 15% des 166 000 km de ce réseau sont revêtus (contre 29,73% de 2 millions de km pour l'Afrique) ;

-une densité moyenne de 4,7 km de route pour 100 kilomètres carrés (contre 6,84 km pour 100 kilomètres carrés pour l'ensemble de l'Afrique) ;

-avec 20% de la superficie de l'Union, les Etats côtiers comptent 71% du réseau routier, contre 29% pour les Etats sans façade maritime (80% de la superficie totale) ;

-une discontinuité physique et une disparité du niveau de service sur un même axe routier, d'un Etat à un autre ;

-un manque de coordination des travaux d'entretien et de construction routière ;

-une inadéquation des infrastructures face à l'augmentation des besoins, notamment dans le domaine de l'entretien;

-une faible accessibilité des zones rurales ;

-une absence de politique cohérente d'entretien des pistes aménagées ;

-un accroissement de la surcharge des véhicules sur le réseau routier communautaire.

---

[784] Il s'agit des ports de : Abidjan, Bissau, Cotonou, Dakar et Lomé.

[785] Commission de l'UEMOA : infrastructure et transport routiers des Etats membres de l'UEMOA, Stratégie communautaire.

[786] Rapport d'activités de la Commission 2009, présenté à la Conférence des chefs d'Etat et de Gouvernement, 2010, p.9.

605. Il convient de signaler aussi que le mauvais état de l'infrastructure routière, associé au manque de suivi des dispositions institutionnelles, législatives et réglementaires, est la source de nombreux accidents de la circulation routière. Le taux de mortalité routière varie entre 28 tués au Togo et 38 tués au Niger pour 100 000 habitants. La moyenne mondiale se situe à 18 tués pour 100.000 habitants. En plus des infrastructures physiques insuffisantes et médiocres, le secteur industriel de l'Union est embryonnaire.

606. Après les indépendances dans les années 1960, à l'instar de beaucoup de pays en développement, les pays de l'UEMOA ont adopté une stratégie de développement axée sur « l'import-substitution » basé essentiellement sur un secteur agricole et des industries légères protégées en vue de satisfaire la demande intérieure. Les exportations des produits primaires rapportent aux pays de la région la majorité de leurs recettes en devises. *« La diversification des exportations par l'industrialisation a été compromise par des politiques économiques non adaptées avec des coûts de facteurs de production relativement élevés (transport-électricité-eau-salaires, etc.)*[787]».

607. Les efforts de diversification de la production, voire des exportations des pays de l'Union, se sont heurtés à l'absence d'un véritable tissu industriel. Les industries locales importent du reste du monde des biens d'équipements, des produits semi-fabriqués et même des matières premières. La faiblesse du tissu industriel est à l'origine du manque de dynamisme du secteur industriel de l'espace communautaire. La faible industrialisation des pays membres de l'UEMOA constitue un obstacle majeur à la réalisation de l'union douanière. Elle joue également sur les échanges entre les pays de la région, qui n'engendrent pas de flux commerciaux très significatifs.

608. Le tissu industriel des pays de l'UEMOA demeure très faible et participe peu à la formation du PIB. Ainsi, la contribution industrielle communautaire varie entre 12% et 27% du PIB ; l'industrie manufacturière contribue pour 7% à 28%. Les ressources sont très peu transformées, les exportations étant constituées essentiellement de produits primaires. En plus d'avoir un tissu industriel peu diversifié, les pays de l'Union possèdent souvent les mêmes unités industrielles dans les mêmes filières. Deux secteurs, l'agroalimentaire et le

---

[787] Voir Habib Demba FALL, « FAIR » un aménagement équilibré pour éliminer les disparités, Journal « le soleil » spécial UEMOA août 2001, p.42.

textile, représentent les 2/3 de la valeur ajoutée manufacturière. De manière générale les industries de soutien, telles les industries d'emballages et de machinisme agricole, sont peu développées. L'UEMOA est donc confrontée à des contraintes multiples qui entravent son développement. Trois niveaux de contraintes ont été relevés[788]:

-d'abord au niveau macro-économique, nous notons un environnement peu incitatif (étroitesse des marchés nationaux, insuffisance des infrastructures de base), des coûts de facteurs de production très élevés ;

-ensuite au niveau méso-économique, une infrastructure institutionnelle peu efficace (faiblesse des dispositifs institutionnels d'appui, manque de concertation entre Etats et secteur privé) ;

-enfin au niveau microéconomique, une qualité de management insuffisante et des services manquants (insuffisances d'industries et de services de soutien, déficience dans le management des entreprises).

609. T. MACRA avait bien résumé cette situation lorsqu'il analysait le contexte dans lequel les pays en développement évoluent et poursuivent le développement économique en affirmant : *« Ces pays s'efforcent de s'équiper au mieux, alors qu'ils n'ont pas suffisamment de moyens financiers. Ils sont souvent dépourvus des techniciens et ont très peu de travailleurs qualifiés. Beaucoup connaissent une démographie galopante qui absorbe, et parfois dépasse, l'accroissement de revenu national réalisé. Enfin, il est difficile de décider par eux-mêmes de leur propre sort, parce qu'ils sont soumis aux règles d'un marché international dominé par les entreprises multinationales sur lesquelles ils ne peuvent exercer une véritable influence*[789]». Les industries de l'Union peuvent-elles, vu ces faiblesses, résister à la concurrence extérieure ?

610. Avec un environnement économique mondial en pleine mutation, qui nécessite la maîtrise de certains avantages comparatifs intangibles, tels que le savoir-faire et l'innovation technologique, la compétitivité avec le reste du monde est incertaine. Aussi, avec l'émergence de grands blocs économiques qui monopolisent l'essentiel des flux économiques mondiaux tels que l'UE, par exemple, avec qui les Etats membres de

---

[788] Voir notamment la politique industrielle de l'UEMOA (PIC), pp.13-14.

[789] Tadin MACRA, « Les caractéristiques des finances publiques des pays en voie développement », *Revue juridique et politique n°3,* juillet-septembre 2010, p.324.

l'UEMOA entretiennent l'essentiel des échanges commerciaux, la compétition économique devient rude. Cette situation représente un risque majeur de marginalisation des économies de l'UEMOA, si elles s'avèrent incapables de s'ouvrir de façon compétitive aux opportunités de la mondialisation. Outre le défaut d'équipements techniques adéquats, on note une absence de garanties dans le cadre de la compétition entre les Etats.

B. L'épreuve de la compétitivité internationale

611. Elle se manifeste dans l'inégalité dans la compétition économique entre les Etats et le non-respect des règles de concurrence à l'intérieur de l'espace communautaire. Avec l'intégration économique, les produits de l'Union se trouvent exposés à une concurrence considérable. En raison de la conjoncture économique mondiale, beaucoup de produits de l'Union ont des difficultés à se faire une place sur le marché mondial. La similitude des biens produits par les Etats de l'Union fait que ces mêmes produits se trouvent dans une situation de concurrence dans l'espace communautaire. La mondialisation, qui *« apparaît essentiellement comme un processus d'intégration économique des marchés nationaux et locaux dans un marché planétaire unique*[790]», favorise la confrontation des produits sur toute l'étendue planétaire. Ces produits sans doute n'ont pas la même ténacité face à la concurrence. Seuls les produits de qualité et à moindre coût pourront s'imposer sur le marché. Les produits de l'Union sont confrontés à des distorsions de concurrence que soulèvent plusieurs facteurs.

612. Premièrement, entre Etats de l'Union la disparité économique existante entraîne un prix de revient plus élevé dans les pays enclavés que dans les pays côtiers. Il existe entre les Etats de l'Union des inégalités naturelles et géographiques. Certains Etats se trouvent plus défavorisés du fait de leur position géographique et du manque de richesses naturelles. A titre d'exemple, la structure des prix de revient des produits des unités industrielles du Burkina Faso révèle bien des difficultés auxquelles elles font face : une prépondérance des consommations intermédiaires de même que les coûts de facteurs de production exorbitants ne permettent pas de produire des biens à moindre coût[791]. De plus, on la'déjà fait remarquer, les industries de l'Union se trouvent davantage dans une

[790] Vincent ZAKANE, « Mondialisation et intégration régionale : portée et limites », journée de réflexion sur «les enjeux de l'intégration régionale et de la mondialisation » Ouagadougou le 31 oct. 2000, p.3.

[791] (P.) ROBSON, *L'intégration économique en Afrique de l'Ouest,* op. cit., p.29.

situation de concurrence que de complémentarité. Elles fabriquent à peu près les mêmes types de biens, ce qui les entraîne à une concurrence malsaine dans leur besoin d'écouler les produits fabriqués.

613. Ensuite, entre les Etats de l'Union et l'extérieur, certaines situations défavorisent les premiers cités dans la concurrence, notamment le fait que les industries sont tributaires des matières premières et des produits semi-finis importés. L'institution de la taxe conjoncturelle à l'importation et de la taxe dégressive de protection au sein de l'Union s'expliquent par un besoin de protection des industries communautaires, qui ne peuvent faire face à la concurrence extérieure. En effet, la TCI permet de contrecarrer certaines pratiques commerciales déloyales telles que les subventions à l'exportation et le dumping. Quant à la TDP, elle permet aux entreprises de l'Union de s'adapter progressivement à la concurrence extérieure. Sur le plan mondial, beaucoup d'entreprises de pays développés bénéficient d'appuis institutionnels de la part de leurs gouvernements. C'est ainsi que des subventions[792], des investissements en vue de réduire les coûts de productions sont accordés sur certains produits.

614. Enfin, le manque de compétitivité des industries de l'Union incite les Etats au protectionnisme, qui se révèle être un obstacle à l'intégration économique. Sauf que le protectionnisme en soi n'est pas condamnable s'il vise à sauvegarder des spécialités régionales face aux tendances uniformistes de la mondialisation. La concurrence doit être réglementée. C'est pourquoi il existe d'ailleurs des règles de concurrence dans l'UEMOA. Cependant, on constate le non-respect de ces règles de concurrence par les Etats membres de l'Union.

615. A l'heure actuelle, les cas d'espèce qui relèvent de pratiques anticoncurrentielles, dont la Commission a été saisie, concerne les mesures de nature publique suivantes[793]:

-les exonérations accordées par certains Etats à des entreprises qui exportent, au titre d'intrants ou d'emballages, des produits similaires à ceux fabriqués par l'industrie locale. En plus du fait que de telles pratiques constituent un frein au développement des échanges

[792] Se dit d'une somme versée par la puissance publique ou des tiers à une unité économique ou à un groupement d'unités dans un but social ou économique. Lexique d'économie, 9e édition, Dalloz, p.702.

[793] Note sur les difficultés de fonctionnement du marché régional, p.10-11, Source : Commission UEMOA.

intracommunautaires, elles ont comme inconvénients d'affaiblir la compétitivité de l'appareil de production de l'Union, de subventionner des producteurs de pays tiers et de réduire les ressources fiscales des Etats membres. Le phénomène a été relevé dans les secteurs de la cimenterie, de l'industrie des produits phytosanitaires et de l'huilerie ;

-les importations de produits d'origine communautaire à la commercialisation préalable de quantités équivalentes de produits fabriqués par l'industrie nationale. Une telle mesure réserve d'office à l'industrie du pays au moins 50% de part du marché et place les importateurs du produit dans une situation de dépendance économique vis-à-vis des industriels. Le secteur de la farine a été le plus affecté par ce phénomène ;

-les rentes de situations au profit d'industriels peu contraints à faire des efforts pour être compétitifs ;

-les cas de restrictions à l'accès aux marchés publics, à travers l'édiction de conditions générales favorisant les entreprises nationales. Cette pratique, en limitant le nombre de soumissionnaires, favorise les possibilités de collusion entre entreprises et est source de renchérissement des biens acquis par les personnes publiques ;

-les cas d'octroi de monopole à des entreprises privatisées dans des secteurs dont l'ouverture à la concurrence serait plus profitable à l'économie. Les bénéficiaires de tels privilèges fournissent rarement des efforts pour améliorer la qualité des services offerts aux consommateurs, du moment que les marchés qui leur sont garantis ne font l'objet d'aucune contestation externe.[794]

616. Selon la Commission, ces dysfonctionnements relatifs aux règles de concurrence sont, entre autres, le fait de la fin des compensations et l'impératif de réalisation de recettes budgétaires, la recherche de protection des entreprises nationales face à la concurrence au sein de la communauté et des résistances de certaines administrations des Etats membres au processus d'intégration[795]. Mais il existe des réalités inhérentes à l'espace ouest-

---

[794] Au Burkina Faso, par exemple, l'on se souviendra en 2011-2012 de l'épisode de la réalisation d'une route longue de dix kilomètres dans la ville de Ouagadougou sur la nationale n°1 avec la construction d'un pont qui a fait l'objet de neuf (09) avenants au point que l'opinion publique a été indignée. Ce marché avait été attribué à une entreprise sans expérience en matière de BTP mais appartenant à une belle-mère de la famille du Président du Faso.

[795] Voir Rapport d'activités de la Commission 2009, pp.11-12.

africain, qui regorge d'OIG dont beaucoup sont en veilleuse, tandis que d'autres peuvent concurrencer l'UEMOA.

SECTION II.

LES CONTRAINTES LIEES A L'ENVIRONNEMENT INSTITUTIONNEL

617. L'UEMOA, dans son élan de construction du marché commun est confrontée à certaines difficultés qui pourraient compromettre son intégration économique. En effet, le contexte sous-régional et interne aux Etats influence négativement l'objectif d'intégration visé par les Etats membres de l'Union. Ces difficultés proviennent de la coexistence de l'UEMOA et de la CEDEAO, toutes deux évoluant dans la même sous-région (**§1**), et d'autres facteurs qui s'attachent à l'administration de l'impôt lui-même (**§2**).

§ 1. LA COHABITATION DES SCHEMAS UEMOA/CEDEAO

618. L'UEMOA et la CEDEAO sont deux organisations qui évoluent dans la même sous-région. Cette coexistence crée des difficultés de coordination et d'harmonisation des politiques et programmes, dans la réalisation des ambitions poursuivies par chaque organisation. En effet, cette cohabitation peut être à l' origine de nombreux blocages, du fait que les deux organisations évoluent dans la même aire géographique. En Afrique de l'Ouest, cela crée une sorte de concurrence entre les schémas d'intégration UEMOA-CEDEAO **(A).** De plus, l'existence de la CEDEAO impacte négativement la bonne marche de l'UEMOA **(B).**

A. La concurrence des schémas de libéralisation UEMOA/CEDEAO

619. La concurrence entre les schémas d'intégration des deux organisations réside dans le fait qu'elles ont des objectifs similaires d'une part, et d'autre part l'appartenance des Etats aux deux organisations entraîne une situation d'imbrication entre la CEDEAO[796] et l'UEMOA. L'UEMOA et la CEDEAO sont deux organisations sous régionales qui représentent deux entités distinctes. Mais, elles ont les mêmes objectifs : elles ont pour ambitions la création d'un marché commun.

620. Le traité de la CEDEAO[797], dans son chapitre consacré aux buts et objectifs, prévoit la création d'un marché commun, à travers :

---

[796] La CEDEAO est composée de quinze Etats membres à savoir les huit Etats membres de l'UEMOA ainsi que le Nigéria, le Ghana, la Sierra Leone, le Libéria, le Cap Vert, la Guinée et Sao Tomé et Principe.

[797] Voir Traité CEDEAO, Chapitre II, article 3 (d) relatifs aux buts et objectifs de la Communauté.

-la libéralisation des échanges par l'élimination entre les Etats membres des droits de douane à l'importation et à l'exportation des marchandises et l'abolition entre les Etats membres des barrières non tarifaires en vue de la création d'une zone de libre-échange dans la Communauté ;

-l'établissement d'un tarif extérieur commun et d'une politique commerciale commune à l'égard des pays tiers ;

-la suppression entre les Etats membres des obstacles à la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux ainsi qu'aux droits de résidence et d'établissements.

621. Force est reconnaître que le traité UEMOA poursuit le même objectif, à savoir la création d'un marché commun. A ce titre, l'UEMOA qui des deux est l'organisation la plus récente, reste tout de même l'organisation la plus avancée dans la construction du marché commun. Le traité UEMOA l'énonce à son titre premier, article 4(c) qui traite des principes et objectifs. L'article 4(c) dispose à ce propos :

« Sans préjudice des objectifs définis dans le Traité de l'UMOA, l'Union poursuit, dans les conditions établies par le présent Traité, la réalisation des objectifs ci-après :

-(...) ;

- créer entre les Etats membres un marché commun basé sur la libre circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux et le droit d'établissement des personnes exerçant une activité indépendante ou salariée, ainsi que sur un tarif extérieur commun et une politique commerciale commune ».

622. Il faut entendre par là que les deux organisations ont pour ambition de créer une union économique entre leurs Etats membres. A l'heure actuelle, pourtant, les deux organisations ne sont pas au même niveau d'intégration. La CEDEAO, devancière de l'UEMOA, n'est en effet pas du tout avancée en matière d'harmonisation de la fiscalité, même si son activité s'est vraiment accrue ces dernières années.[798] L'UEMOA, dans son

[798] En effet, la CEDEAO a plusieurs projets en matière fiscale dont les principaux ont été discutés lors de la 55e Réunion technique du Comité commerce-douane-libre circulation tenue à Ouagadougou les 10 et 11 juillet 2014. Au cours de cette réunion, deux projets de directives ont été soumis aux experts nationaux pour discussions respectivement sur la TVA et sur les droits d'accises qui frappent les tabacs dont les taux doivent être revus à la hausse. Un autre projet au plan institutionnel concerne le programme de transition fiscale en cours de réflexion.

élan de construction du marché commun est la plus intégrée. Par exemple, l'union douanière de l'UEMOA, entrée en vigueur le premier janvier 2000, après six longues années de négociations, s'est concrétisée par une libéralisation des échanges intracommunautaires et par l'institution du TEC à l'égard des pays tiers. La CEDEAO, s'est fixée le même objectif d'établir un tarif extérieur commun. Les deux organisations poursuivant la réalisation d'un marché commun dans la même sous-région, cela entraîne une duplicité des règles applicables surtout pour les Etats membres de l'UEMOA qui sont à la fois parties aux deux traités.

623. Certes, la sous-région ouest-africaine montre une volonté politique forte d'accélérer le processus d'intégration, en réponse aux enjeux de lutte contre la pauvreté et d'intégration dans le marché mondial, mais la similitude des objectifs des deux organisations peut entraîner des contradictions dans la mise en œuvre des programmes de chaque organisation. La mise en œuvre du TEC de la CEDEAO[799], par exemple, aura nécessairement des répercussions sur l'union douanière de l'UEMOA. Les Etats de l'UEMOA ont à appliquer deux TEC[800] : celui en vigueur en son sein et celui qui vient d'entrer en vigueur dans la CEDEAO. En somme, la similitude des objectifs entre l'UEMOA et la CEDEAO peut influencer le rythme de construction de l'union économique en cours dans la zone UEMOA. Cela se justifie par l'appartenance des Etats de l'UEMOA à la CEDEAO qui induit une situation de confusion et de complication dans la transposition des deux schémas d'intégration. Cette double appartenance des Etats aux deux organisations entraîne une imbrication entre l'UEMOA et la CEDEAO. Un examen des deux schémas de libéralisation, surtout du point de vue matériel, permet de déceler des risques de contrariété tant en ce qui concerne le rythme de désarmement tarifaire que le niveau de l'effort fiscal des particuliers.

624. Pour le désarmement tarifaire, des divergences importantes subsistent au niveau des deux schémas. La CEDEAO et l'UEMOA n'ont pas toujours la même perception des

---

799 Le TEC CEDEAO est prévu pour entrer en vigueur le 1er janvier 2015, à en croire le discours d'ouverture du 45e sommet ordinaire des chefs d'Etat et de gouvernement tenu à Accra au Ghana le 10 juillet 2014.

800 La Commission a pesé sur les négociations et donc sur la définition du TEC avec le soutien du FMI et de l'Union européenne. Voir également (G.) CHAMBAS, *Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser des ressources pour financer le développement,* op.cit., p.68.

règles d'origine[801]. Si elles sont les mêmes pour ce qui est des produits du cru et de l'artisanat traditionnel, elles diffèrent pour les produits industriels, du régime tarifaire applicable et des mesures d'accompagnement. Dans le droit CEDEAO, sont considérées comme produits originaires de la Communauté :

- les marchandises entièrement obtenues dans un Etat membre (les matières premières tout comme tout le processus de fabrication émanent d'un Etat membre) ;
- les marchandises obtenues à partir des matières premières d'origine communautaire dont la valeur est égale ou supérieure à 40% du coût total des matières premières mises en œuvre ou dont la quantité est égale ou supérieure à 60% de l'ensemble des matières premières utilisées ;
- les marchandises obtenues à partir des matières premières d'origine étrangère ou indéterminées dont la valeur CAF ne dépasse pas 60% du coût total des matières utilisées ;
- les marchandises obtenues à partir de matières premières d'origine étrangère ou indéterminée ayant reçu dans le processus de fabrication une valeur ajoutée d'au moins 35% du prix de revient ex-usine hors taxes du produit fini.

625. A l'opposé, dans le droit UEMOA, l'article 7 de l'acte additionnel n°04/96 définit comme produits industriels originaires :

- les produits dans la fabrication desquels sont incorporées des matières premières communautaires représentant au moins 60% des matières premières utilisées ;
- les produits obtenus à partir de matières premières entièrement importées de pays tiers ou dans la fabrication desquels les matières premières communautaires utilisées représentent en quantité moins de 60% de l'ensemble des matières premières lorsque la valeur ajoutée est au moins égale à 40% du prix de revient ex-usine hors taxes de ces produits. Il ressort de l'analyse comparée des deux systèmes de définition des règles d'origine que les règles de l'UEMOA sont plus strictes que celles en vigueur dans la CEDEAO. Cette situation est favorable au développement de la duplicité et de l'arbitraire dans l'application des normes douanières[802].

---

801 Voir article 7 de l'acte additionnel n°04/96 de l'UEMOA et l'article 2 paragraphes b et c du protocole relatif à la définition de la notion de produits originaires des Etats de la CEDEAO.

802 L.M. IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », op.cit., p.212.

626. Concernant la réduction tarifaire, on est en face d'un double rythme de désarmement en ce que chaque organisation a élaboré un schéma de libéralisation dont l'exécution se fera selon un calendrier propre. Le schéma de libéralisation actuellement en vigueur au niveau de la CEDEAO fait l'objet de la décision A/DEC.6/6/89 du 30 juin 1989[803] et entend asseoir un désarmement progressif et modulé fondé sur une certaine équité[804].

627. Le schéma unique de libéralisation qui avait été tracé depuis 1992[805], mais qui n'a pu connaître une réelle application, avait fixé les taux par groupe de pays et supprimé la distinction entre produits prioritaires et produits non prioritaires par rapport au schéma de 1983. Le tableau 2 qui suit illustre parfaitement ce nouveau schéma :

Groupe	**Pays**	**Délai d'abattement tarifaire**	**Taux de l'abattement tarifaire**
1	Burkina Faso, Cabo Verde, Gambie, Guinée Bissau, Mali, Niger,	10 ans à partir du 1er janvier 2000	10%
2	Bénin, Guinée, Sierra Leone, Togo	8 ans à partir du 1er janvier 1998	12,5%
3	Côte d'Ivoire, Ghana, Nigeria, Sénégal	6 ans à partir du 1er janvier 1996	16,66%

628. Les produits industriels originaires de la Communauté devaient en principe bénéficier de ce régime de traitement préférentiel avant de pouvoir circuler librement sur le territoire des Etats. Ce schéma de libéralisation a, par ailleurs, prévu trois mesures d'accompagnement visant la protection des secteurs agricole, manufacturier et industriel, susceptibles de faire face à une concurrence déloyale des importations, suite à l'introduction du TEC. Il s'agit de : la Taxe Dégressive de Protection de la CEDEAO

---

803 Voir Décision A/DEC.6/6/89 du 30 juin 1989, J.O vol.15, Rec. PCD, p.141.

804 L'équité résulte de ce que le calendrier de désarmement a été bâti sur les critères suivants :

- le niveau de développement industriel ;
- l'importance des recettes douanières dans le budget national des Etats membres ;
- les problèmes de transport pour les pays insulaires et enclavés.

805 Voir décision A/DEC.6/7/92 du 29 juillet 1992, J.O., vol.23, Rec. PDC, p.118.

(TDPC), de la Taxe de Sauvegarde de la CEDEAO (TSC) et d'un droit compensateur pour lutter contre la « concurrence déloyale ».

629. Quand on fait une comparaison de ce schéma avec celui de l'UEMOA, actuellement en vigueur, il est clair que les Etats membres de l'UEMOA sont exposés à un désarment à double niveau qui résulte des divergences issues des deux schémas de libéralisation. Ainsi, l'effet d'équité poursuivi par la CEDEAO semble être remis en cause, voire absorbé, par le système de désarmement linéaire mis en place par l'UEMOA[806]. En effet, cela provient de ce que dans le schéma de libéralisation de l'UEMOA il existe un régime tarifaire de droit commun qui permet aux produits industriels originaires non agréés au régime préférentiel de bénéficier d'une réduction de 5% des droits d'entrée applicables aux mêmes produits provenant de pays tiers[807].

630. Quant au régime préférentiel, avec la taxe préférentielle communautaire, il consiste à accorder à ses bénéficiaires un abattement de 60% des droits d'entrée applicables aux mêmes produits provenant de pays tiers[808]. Ce régime préférentiel a été accompagné d'une mesure de compensation qui, à l'origine était fiscale et s'avère une mesure économique : il s'agit du Prélèvement Communautaire de Solidarité[809].

631. A cela il faut ajouter l'existence, dans le traité CEDEAO, de la clause de la nation la plus favorisée, susceptible de constituer un point de divergence du fait d'une interprétation multiforme. La CEDEAO peut s'en tenir à la lettre du traité et adhérer à l'interprétation dite inconditionnelle, tandis que l'UEMOA, du fait de la déclaration interprétative qu'elle a faite de cette question, peut lui opposer l'interprétation dite conditionnelle.

---

806 (S.) RAYAISSE, *Schémas de libéralisation des échanges dans le cadre de l'UEMOA et de la CEDEAO : approche comparative,* Mémoire de fin d'études, Ecole Nationale des Douanes, Ouagadougou, 1998, p.48.

807 Article de l'acte additionnel n°04/96.

808 Voir acte additionnel n°01/97 du 23 juin 1997 adopté lors de la 2e Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, tenue à Lomé au Togo.

809 Voir l'article 58 du traité UEMOA révisé et au titre V notamment les articles 16 à 27 de l'acte additionnel n°04/96. Ce taux de prélèvement qui était au départ de 0,5% de la valeur CAF des marchandises importées des pays tiers par les Etats membres de l'Union a été porté à 1% en 1999. Dans sa conception, sa dénomination comme dans son taux, le PCS a été emprunté à la CEAO qui l'avait institué par le protocole R signé à Cotonou le 24 octobre 1989 afin de faire face aux aléas de contributions étatiques au budget de l'organisation.

632. S'agissant de l'effet de la libéralisation sur l'effort fiscal des particuliers qui, en principe, doit connaître un certain allègement, c'est le contraire qui se produit en Afrique de l'Ouest. En effet, la mise en place d'une union douanière doit aboutir à un libre échange intérieur et à une différenciation de l'espace commercial régional par rapport au reste du monde. Malheureusement, l'existence des deux schémas provoque un alourdissement de la charge fiscale pour les particuliers au niveau de l'UEMOA à cause de la double imposition inhérente à la coexistence pas toujours homogène et à l'effet cumulé des deux schémas d'intégration. L'illustration parfaite de cet état de choses, ce sont les mesures compensatoires destinées à faire face aux pertes de recettes du fait de la libéralisation et de la constitution des ressources propres. Le PC de la CEDEAO[810] et le PCS de l'UEMOA conduisent pour ainsi dire, dans leur application, à une double imposition des pays membres de l'UEMOA. Les opérateurs économiques résidents de l'espace UEMOA, à l'importation de biens sont soumis à un prélèvement cumulé de 1,5% dont 1% pour le PCS de l'UEMOA et 0,5% au profit de la CEDEAO, qu'ils doivent ensuite repercuter sur le prix des biens.

633. En dernier ressort, on peut signaler une contrariété relative à la compétence de représenter les Etats membres dans les négociations commerciales internationales. Le traité UEMOA, en son article 84, reconnaît l'exclusivité de cette compétence à l'Union. Cette reconnaissance est confortée par la Cour de justice[811]**.** Au même moment, le traité CEDEAO, en ses articles 50 §.g et 85, attribue à la Communauté le pouvoir de négocier au nom des Etats membres.[812] En droit européen, cette compétence a été renforcée par une

---

[810] Il est prévu à l'article 72 du traité révisé de la CEDEAO et a fait l'objet du protocole A/P1/7/96 du 27 juillet 1996 relatif à ses conditions d'application signé à Abuja. Les règles d'assiette, de recouvrement et de liquidation ressemblent à celles du PCS UEMOA.

[811] Voir avis n°002/2000 du 02 février 2000 relatif à l'interprétation de l'article 84 du traité. La Cour affirme, en effet, que : « la politique commerciale commune tant intérieure qu'extérieure de l'Union relève de la compétence exclusive de cette dernière ». Puis elle ajoute : « Sous peine de violation des dispositions de l'article 7 du traité, les Etats membres ne peuvent ni individuellement ni collectivement négocier ou conclure des accords internationaux en matière commerciale, sauf dans le cas prévu à l'article 85 du traité ou dans celui d'accords dits mixtes couvrant à la fois des domaines relevant des compétences exclusives respectives de l'Union et des Etats membres ».

[812] Voir article 50: 2. « Au niveau régional, la Communauté s'engage à promouvoir les échanges commerciaux par : (…). G) la participation, le cas échéant, en tant que groupe des négociations internationales organisée dans le cadre du GATT de la CNUCED ou de toute autre instance de négociation commerciale ».

participation citoyenne à travers l'intervention du Parlement qui traduit une démocratisation plus accrue des relations extérieures de l'Union. Avec le traité de Lisbonne, le Parlement a fait irruption dans l'action extérieure. Alors qu'auparavant il n'était pas consulté pour l'adoption des mesures commerciales autonomes, celles-ci sont désormais soumises à la procédure législative ordinaire prévue à l'article 207 TFUE.

634. Les accords de commerce, quant à eux, sont, sous réserve de quelques particularités procédurales, soumis à la procédure générale de conclusion des accords prévue à l'article 208 TFUE.[813] Cependant, l'existence des incohérences en Afrique de l'Ouest n'a pas empêché les deux organisations d'instaurer un dialogue qui a permis à la CEDEAO de négocier l'APE avec l'UE.

B. L'impact de la CEDEAO sur l'UEMOA

635. L'impact de la CEDEAO sur l'UEMOA est surtout négatif : il s'agit de la contrariété des normes CEDEAO-UEMOA, d'une part et, d'autre part, des interférences entre les principes de la CEDEAO et de l'UEMOA sur le tarif extérieur commun.

Les normes CEDEAO-UEMOA présentent certaines contradictions en ce qui concerne la réglementation du libre-échange intérieur. La contradiction des normes CEDEAO-UEMOA porte préjudice à l'union douanière de l'UEMOA qui est en marche depuis le premier janvier 2000.

636. Dans l'UEMOA, les produits du cru et de l'artisanat circulent librement en exonération de droits de douane. Ces produits circulent en dispense du certificat d'origine[814] dans l'espace communautaire UEMOA. Il est dit, dans ce sens, que l'origine communautaire des produits est obligatoirement attestée par un certificat d'origine dont le modèle sera déterminé par décision de la commission. Toutefois, les produits de l'agriculture, de l'élevage ainsi que les articles faits à la main sont dispensés de la production du certificat d'origine. Tandis que dans la CEDEAO les produits de l'artisanat

---

[813] Pour plus de détails, voir Catherine FLAESCH-MOUGIN, « Commerce et démocratie -Quelques réflexions sur l'ère post-Lisbonne » *in Mélanges en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* Paris, LGDJ, 2015, pp.107-123.

[814] Article 11 alinéa 1 du protocole additionnel n° III / 2001 instituant les règles d'origine des produits au sein de l'UEMOA.

doivent produire un certificat d'origine pour bénéficier de la libre circulation[815]. A ce jour, il existe plus ou moins des contrariétés sur les règles d'origine du fait qu'elles ont fait l'objet d'une harmonisation entre les deux institutions.

637. Au cours de l'année 2001, les experts de l'UEMOA et ceux de la CEDEAO ont formé un groupe technique conjoint pour tenter d'harmoniser leurs règles d'origine respectives. Sur cette base, l'UEMOA a adopté à la Conférence des chefs d'Etat de Dakar du 19 décembre 2001[816], de nouvelles règles d'origine en conformité avec celles de l'OMC. Ce protocole a permis de réduire le seuil de la valeur ajoutée qui est passé de 40% à 30% et de simplifier la procédure d'agrément qui était différente entre l'UEMOA et la CEDEAO.

638. Toutefois, il existe des difficultés dans le cadre du libre-échange intérieur. Le TEC de l'UEMOA est effectif depuis le premier janvier 2000, et le commerce intra-communautaire des produits originaires est exempt de droits. Etant donné que l'UEMOA fait également partie de la CEDEAO, cette exemption des droits sur le commerce intra-communautaire se juxtapose, et idéalement devait se confondre, avec celle qui résulte du fait que la CEDEAO entière est supposée être en zone de libre-échange. Cependant, ce n'est pas le cas du fait que la zone de libre-échange n'est pas effective au sein de la CEDEAO. Tant dans les textes que dans la pratique, elle est appliquée différemment dans la zone UEMOA et dans la zone CEDEAO non-UEMOA. Cela vaut, tant pour les règles d'origine que pour les mécanismes de compensations, des pertes de recettes que subissent les Etats du fait du désarmement tarifaire.

639. Les règles d'origine, même si elles ont fait l'objet d'une harmonisation entre les deux organisations, le rythme d'intégration n'étant pas le même entre les deux organisations, ce facteur pourrait ralentir les avancées dans la construction du marché commun de l'UEMOA. En plus de la contrariété des normes sur le libre-échange intérieur entre l'UEMOA et la CEDEAO, il existe des interférences entre les principes des deux organisations sur le tarif extérieur commun.

---

[815] Voir article 2 de la décision A/ déc. 1/81 relative à la libre circulation des échanges des produits de l'artisanat traditionnel au sein de la CEDEAO.

[816] Il s'agit du protocole additionnel n° III/2001 instituant de nouvelles règles d'origine.

640. Depuis le premier janvier 2000, les pays de la CEDEAO sont supposés être en régime de zone de libre-échange, c'est-à-dire sans droits de douane sur les produits du commerce intracommunautaire, tandis que depuis le premier janvier 2000 les Etats membres de l'UEMOA ont adopté un TEC et forment une union douanière. La CEDEAO, à l'instar de l'UEMOA, devrait plus tard constituer une union douanière par l'instauration d'un TEC. A ce propos, quelles peuvent être les interférences éventuelles du TEC de la CEDEAO sur celui de l'UEMOA, entré en vigueur le premier janvier 2000 ?

641. Dans l'UEMOA, les marchandises non originaires de la communauté ne bénéficient pas de la libre circulation. Elles supportent le TEC à chaque réexportation. En droit UEMOA, les droits sont payés à la frontière du pays importateur de destination finale. L'absence de la libre pratique la distingue du système CEDEAO de la libre circulation des marchandises. Dans la CEDEAO, il est prévu un régime de libre circulation des marchandises non originaires de la Communauté[817].

642. Aussi, les marchandises en transit au sein de la CEDEAO sont régies par le TRIE[818]. Selon des principes identiques au TIR dans l'UE[819], le TRIE permet des mouvements de marchandises internes en suspension des droits et taxes sous couvert de carnets de circulation TRIE à feuillets détachables. Il est dit dans ce sens que *« le transit routier est un régime qui permet le transport par route d'un bureau de douane d'un Etat membre donné à un bureau de douane d'un autre Etat, des marchandises en suspension des droits, taxes et prohibitions, il s'effectue sous la couverture d'un document unique douanier (carnet TRIE) et sans rupture des charges*[820]». Il faut entendre par là que le

---

[817] Ce régime est affirmé à l'article 45 du traité révisé de la CEDEAO et est organisé par le protocole relatif à la réexportation des marchandises importées des pays tiers.

[818] Voir les textes de base du TRIE : la Convention A/P4/5/82 du 29 mai 1982 relative au transit routier inter-Etats des marchandises au sein de la CEDEAO, la Convention Additionnelle A/SP.1/5/90 portant institution au sein de la Communauté d'un mécanisme de garantie des opérations du transit routier inter-Etats des marchandises (30 mai 1990) ; l'Accord liant les Cautions Nationales pour garantir les opérations de transit routier inter-Etats des marchandises au sein de la CEDEAO à Cotonou du 22 au 24 avril 1998) ; l'Accord Additionnel liant les Cautions Nationales chargées de la garantie des opérations de transit routier inter-Etats au sein de la CEDEAO à Niamey le 22 mars 2005).*www.ecowa.int/TRIE/ecowas.*

[819] (G)CHAMBAS, *Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser des ressources pour financer le développement,* op.cit., La convention TIR permet le transport de marchandises sans rupture de charge et dispense de dépôt de nouvelles déclarations à l'occasion du passage des frontières. Note 1, p.79.

[820] Article 3 de la convention A/ P4/82 relative aux transits inter- Etats des marchandises dans la CEDEAO.

carnet TRIE permet, en cas de transit, d'accompagner la marchandise qui traverse le pays sous scellés.

643. L'UEMOA a adopté le système TRIE CEDEAO. Dans la pratique cependant, le système ne fonctionne pas du fait que la zone UEMOA déroge à la libre pratique, ce qui constitue une importante entrave aux échanges. Le Prélèvement Communautaire de Solidarité (PCS) qui existe dans le TEC de l'UEMOA et celui prévu dans la CEDEAO ne sont pas les mêmes. Dans l'UEMOA, le PCS, initialement fixé à 0,5% a été porté à 1% sur la valeur CAF des importations soumises au TEC. Ce montant est reversé au budget de l'Union dont il constitue la principale source de revenus. Tandis que dans la CEDEAO, il est prévu le prélèvement de 0,5% sur le TEC de chaque Etat appelé prélèvement communautaire. Il faut noter que ce prélèvement s'ajoute au TEC pour les pays de l'UEMOA puisqu'ils sont aussi membres de la CEDEAO, ce qui semble contraire à l'esprit d'originalité de la structure tarifaire du TEC UEMOA.

644. L'une des différences que l'on peut également évoquer entre le TEC de la CEDEAO et celui de l'UEMOA est sans doute la structure du TEC qui existait entre les deux organisations. Il faut préciser qu'avant que l'UEMOA n'adopte la nomenclature tarifaire et statistique de la CEDEAO, on note qu'il existait une différence en ce qui concerne les droits de douane. Les taux de droits de douane inscrits au TEC de l'UEMOA sont fixés en quatre catégories comme suit : 0% (produits sociaux)- 5% (produits primaires)- 10% (produits intermédiaires)- 20% (biens de consommation), sur la valeur CAF des importations soumises au TEC. La CEDEAO a adopté les taux de droit de douane inscrits au TEC de l'UEMOA. Mais à la différence de l'UEMOA, elle prévoit la création d'une cinquième bande au taux de 35%. Les négociations qui étaient engagées pour la détermination des produits à classer dans cette bande sont terminées[821]. Il convient, du reste, de retenir que l'adoption de cette cinquième bande est effective[822], et est l'œuvre du géant Nigeria pour protéger son secteur agro-industriel contre l'invasion du secteur par les

---

[821] Réunion de concertation des Ministres du Commerce de l'UEMOA sur l'état d'avancement des négociations entre la région Afrique de l'Ouest et l'UE, Cotonou du 22 au 25 novembre 2002.

[822] Réunion de concertation des Ministres du Commerce de l'UEMOA sur l'état d'avancement des négociations de l'APE entre la région Afrique de l'Ouest et l'UE, Cotonou du 22 au 25 nov. 2010, p.7.

exportateurs étrangers à l'espace ouest-africain[823]. La mise en œuvre du TEC CEDEAO, dont le schéma est entré en vigueur le 1er janvier 2015[824], a modifié l'architecture du TEC UEMOA.

§ 2. LES CONTRAINTES LIEES A L'ADMINISTRATION DE L'IMPOT

645. Pour réussir l'harmonisation fiscale, surtout dans le contexte de la transition fiscale, les Etats membres de l'UEMOA doivent faire face à de nombreux défis, notamment liés à l'administration de l'impôt. A ce sujet, deux défis majeurs se dégagent des tâches des administrations fiscales, de nos jours, en Afrique subsaharienne. Dans un premier temps, elles doivent composer avec l'incivisme fiscal qui caractérise nos sociétés **(A),** et mettre dans un second temps en place des stratégies payantes pour une mobilisation optimale des recettes fiscales **(B)**.

A. Le problème de l'incivisme fiscal

646. On peut définir l'incivisme fiscal *a contrario* comme un comportement contraire au civisme fiscal qui consiste, pour un contribuable, à se soumettre spontanément à ses obligations fiscales, c'est-à-dire l'acceptation de l'impôt. Ainsi, G.CHAMBAS écrivait à ce propos : *« Dans sa forme la plus achevée, il repose sur le consentement : le contribuable qui consent à l'impôt est celui qui, après avoir été initié à la valeur du partage dans une société, a compris qu'en devenant acteur de ce partage, il participe à un équilibre social permettant de créer une richesse commune susceptible de garantir une meilleure justice sociale par le partage du bien commun. Le consentement à l'impôt est donc le fait pour un contribuable qui, après avoir été informé, voire éduqué, a « trouvé bon » de contribuer à la collectivité et a décidé de payer l'impôt à la hauteur de sa capacité contributive*[825]».

---

[823] Selon la Banque Mondiale sur les statistiques 2013, le Nigeria est la première puissance économique du continent africain avec comme un PIB qui atteint 510 milliards de dollars US. Cette croissance a surtout été propulsée par le secteur des télécommunications, eu égard à la population qui dépasse les 170 millions d'habitants et une industrie cinématographique très performante.

[824] Voir le communiqué final de la quarante-sixième session ordinaire de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de la CEDEAO tenue à Abuja au Nigeria le 15 décembre 2014. www.ecowas.int.

[825] (G.)CHAMBAS, *Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser des ressources pour financer le développement* ; op. cit., p.195.

647. Cette affirmation est certes vraie et surtout noble, mais le comportement du citoyen exemplaire décrit est plus courant dans les sociétés démocratiques des pays occidentaux et il serait présomptueux de penser que le consentement à l'impôt est une attitude désormais ancrée dans les mœurs. Elle n'est pas l'apanage de la plupart des Etats subsahariens. Comme le note A. BARILARI[826]: *« Le vieux visage de l'impôt reste pour l'individu, quel que soit le contexte, celui de la restriction et de la contrainte »,* en ajoutant toutefois *: « Dans la mesure où il sert à financer des dépenses d'intérêt général, dont la prise en charge par le marché est impossible ou inopportune, l'impôt retrouve une légitimité. Permettant l'existence d'un Etat qui assure la sécurité des biens et des personnes et qui protège l'exercice de leurs droits, il garantit les conditions d'existence de la liberté* ».

648. Dans les Etats démocratiques, le consentement à l'impôt est un grand défi à relever, qui ressort souvent des discours lors des campagnes électorales. Il faut donc s'atteler à éduquer, expliquer mais surtout convaincre en prouvant que l'impôt génère un retour pour le bien commun. Ce sont ces tâches quotidiennes que doit exécuter un Etat de droit. A cette tâche s'ajoute l'usage qui est fait des fonds collectés comme produits de l'impôt.

649. Dans les pays dont la culture démocratique n'est pas suffisamment ancrée, le consentement à l'impôt est purement formel, la fraude fiscale est souvent érigée en culture généralisée[827]. Pourtant, comme l'a fait remarquer récemment M. Algirdas ŠEMETA, commissaire européen chargé de la fiscalité, *"La culture de l'impôt, c'est aussi la culture de la démocratie, cela témoigne du fait que les citoyens sont prêts à contribuer à la vie publique"*. L'opportunisme fiscal devient alors source de frustration et le droit fiscal se limite à légaliser l'action du fisc pour la couvrir d'une apparente légitimité[828].

---

826 André BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Presses de science politique, coll. La bibliothèque du citoyen, Paris, 2000, p.124.

827 Voir myeurope.info, fraude et évasion fiscales : ces milliards qui plombent l'Europe. Les statistiques montrent que la fraude et l'évasion fiscales constituent entre 2 et 2,5% du PIB de l'UE et représentent à peu près entre 200 et 250 milliards d'euros par an. Site consulté le 07/04/2014.Disponible sur le site *:http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/138239.pdf*

828 (N.) BACCOUCHE, « Constitution et droit fiscal », op.cit., p.54.

650. Dans des pays moins avancés comme le Burkina Faso, *"l'histoire de l'impôt colonial''* est toujours vivace dans les mémoires, car il était payé sous la contrainte et parfois au prix de sévices corporels. Cette situation n'a pas favorisé le développement de la culture et de la tradition fiscales. En témoigne l'histoire de l'impôt de capitation qui a beaucoup marqué l'esprit des Voltaïques en son temps et dont beaucoup se souviennent toujours douloureusement. Ce facteur limitatif psychologique est la principale cause du manque de rendement de la taxe de résidence au Burkina Faso.[829] Le dilemme auquel est confrontée l'administration, c'est le mode de détermination de cette taxe qui se fait par rôle, en ce que le contribuable fournit les éléments à l'administration qui procède à la liquidation de la taxe. Evidemment, l'engouement pour la transmission des éléments d'imposition n'est pas énorme et les moyens de contrainte pour l'acquittement de cette imposition sont à inventer.

651. Dans certaines situations, l'administration se contente d'imposer les fonctionnaires et les salariés par le truchement de l'employeur, qui fait une retenue à la source. Les contribuables qui mènent des activités indépendantes en sont ainsi dispensés, sauf lorsqu'un service public exige la présentation d'un justificatif du paiement de la taxe de résidence. Peut-on pour autant affirmer que les causes de cette résistance à l'impôt sont spontanées ?

652. La réponse à cette question est très certainement négative, dans la mesure où l'histoire et les études sur les phénomènes de rejet de l'impôt nous enseignent qu'un tel comportement est beaucoup lié aux modalités d'administration et aux règles de répartition et de liquidation. Dans la zone UEMOA, la culture démocratique n'est pas suffisamment ancrée, en dehors du Bénin et du Sénégal qui se distinguent par des règles démocratiques acceptables. Or, la confiance est fondamental dans les relations entre une administration et ses contribuables, de sorte que son déficit peut décrédibiliser l'Etat.

653. Beaucoup de nos Etats manquent de crédibilité au point que cela constitue un handicap sérieux à la mobilisation des recettes fiscales. Pourtant, le lendemain des

[829] Loi 050/98/AN du 20 novembre 1998 portant loi de finances-gestion 1999 en son article 18.

indépendances avait été porteur d'espoirs pour un développement rapide des Etats[830]. Ainsi, la mobilisation des ressources fut confortée par une certaine crédibilité des Etats nouvellement nés.

654. Mais, dès les années soixante-dix, ce fut le désenchantement, et ce pour des raisons diverses liées notamment aux échecs des politiques mises en œuvre, à la corruption, à la pérennisation des pouvoirs autocratiques et à l'influence des groupes d'intérêt qui ont créé une sorte de rejet de l'impôt par les populations ; ce que FOTSING qualifiait de *délinquance fiscale*[831]. Dans le même sens, l'économiste américain Milton FRIEDMANN déclarait que le mouvement antifiscal aux Etats-Unis était la preuve que le peuple commençait à *« comprendre que la politique qui consiste à gaspiller l'argent de l'Etat pour régler les problèmes aggrave la situation plutôt qu'elle ne l'améliore et que chacun d'entre nous a avantage à dépenser lui-même l'argent qu'il gagne plutôt qu'à le confier à des bureaucrates chargés de le dépenser à sa place*[832]». Il n'est pas rare en effet d'entendre les contribuables dire *« Où va l'argent que nous payons comme impôt, dans les poches des dirigeants ; vu leur train de vie*[833]*».*

655. En outre, il faut reconnaître avec G. CHAMBAS que certaines causes d'incivisme vont au-delà de problèmes purement administratifs. Ainsi, « l'attitude » vis-à-vis du gouvernement, considérée comme légitime ou non, le degré de démocratie dans le système politique, économique et social, le sentiment d'injustice face au système social et au système fiscal, le degré de corruption dans la mise en application des lois et règlements constituent des facteurs potentiels d'une culture générale d'incivisme qui, bien sûr, se

---

[830] Pour plus de détails, voir Pascal ZAGRE*, La politique économique du Burkina Faso. Une tradition d'ajustement structurel,* Karthala, Paris, 1994, p. 219.

[831] Voir (J-B) FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique : essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, op.cit., p.260 et suivants.

[832] (S.) HOFFMANN, *Le mouvement poujade,* A. colins, Paris, 1956 in Aaron Logmo MBELEK, « Fiscalité et développement : la problématique du rendement », *Revue internationale de droit africain EJDA,* n°93, 2e trimestre 2012, pp.13.Voir aussi (Ch.) ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne Français,* op.cit., p.50 et svts. Voir aussi pour des développements sur les formes de résistances à l'impôt, Nicolas DELALANDE, « Le retour des révoltes fiscales », *Pouvoirs* n°151,2014, pp.17-18.

[833] La crise sociale et militaire du début de l'année 2011, notamment la menace des syndicats et des populations, a amené le Parlement à supprimer la Taxe sur le Développement Communal(TDC) applicable aux engins à moteur. Pour plus de détails sur les causes internes de résistance à l'impôt. Voir Aaron Logmo MBELEK, « Fiscalité et développement : la problématique du rendement », op. cit., pp.10-11.

retrouve pleinement dans le domaine fiscal[834]. Pour éviter que les contribuables pensent comme P. J. PROUDHON *« l'impôt, c'est le vol »,* les pouvoirs publics doivent bien gérer les produits de l'impôt par des réalisations concrètes. A ce sujet, on peut faire sienne la formule d'un spot publicitaire qui passe à la télévision nationale burkinabè : *« L'impôt, n'en ayons pas peur. Soyons amis ».*

656. D'autres difficultés résident dans la mise en œuvre des politiques d'ajustement, vues comme imposées de l'extérieur ; l'inefficacité des Etats à répondre à la demande sociale et aux troubles ont contribué à déteindre un peu sur la crédibilité des Etats. Cette crédibilité a été remise en question à tel point que, pour J-F BAYARD, la fraude fiscale constituerait *« la seule réponse à l'arbitraire et à l'incurie des Etats*[835]».

657. L'ampleur de la fraude est telle que, déjà à l'époque, J. Y. TOE utilisait une formule assez poétique, mais suffisamment évocatrice pour la décrire en ces termes *: « Jamais, phénomène n'a été considéré avec autant de négligence et de complaisance que la fraude et l'évasion fiscales. C'est peu dire, que les fraudeurs bénéficient auprès du public d'un préjugé favorable. Ils ne sont trop souvent considérés que sous l'étiquette d'hommes intelligents, seuls capables de déjouer les mille rets tendus par une administration tracassière*[836]*».*

658. La baisse du pouvoir d'achat et le poids de la charge fiscale peuvent être considérés comme des causes de l'incivisme fiscal. En effet, une étude menée par le Bureau d'Etudes et de Recherche pour le Développement (BERD), à avril 2000, sur le thème « Etude sur le comportement et attitudes des contribuables au Burkina Faso », montrait à travers les échanges avec les contribuables et avec les responsables de services des impôts et du Trésor que le taux d'imposition est relativement élevé. La comparaison de ce taux avec la capacité financière réelle et le pouvoir d'achat de la grande majorité des commerçants a révélé que l'une des principales causes de l'incivisme fiscal, est le manque de moyens financiers. Cette étude démontre que 72% de la majorité des petits

---

834 (G.) CHAMBAS, *Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser des ressources pour financer le développement*, op.cit., p.196.

835 (J-F) BAYARD, *L'Etat en Afrique. La politique du ventre,* Fayard, Paris, 2006, p.291.

836 Jean Yado TOE, *Les aspects fiscaux et douaniers du développement de l'Afrique occidentale*, thèse, Dijon, 1978, p.185.

commerçants, c'est-à-dire ceux qui évoluent dans le secteur informel, sont de cet avis. A ce propos, A. L. MBELEK plaidait pour une définition précise de l'effort fiscal qui voudrait que les prévisions atteintes reflètent la capacité contributive des citoyens[837].

659. A cela il faut ajouter la complexité des procédures et de la législation fiscale qui peuvent pousser à l'incivisme. Ce phénomène n'est pas propre aux pays moins avancés puisque, réagissant à la complexité du langage fiscal, Gérard CHAMBAS soulignait : *« Le langage fiscal est difficile en lui-même. En l'absence d'outils de vulgarisation, la majorité des contribuables est dans l'incapacité de comprendre la règle fiscale à partir des textes. L'obstacle est souvent d'une complexité inutile et surtout qu'elle est peu diffusée*[838]». Dans le même ordre d'idées, G. BAZIN pense que *« l'administration souffre elle-même de l'inflation législative et de l'instabilité de la norme qu'elle contribue à élaborer*[839] », ce qu'André BARILARI qualifiait de « vibronnisme » ou de « bougisme fiscal [840]».

660. L'inadaptation et la complexité des textes fiscaux sont des causes majeures de l'incivisme fiscal et se rapportent principalement au contexte socioculturel et socioéconomique, de même que l'analphabétisme. L'analphabétisme a en effet une forte incidence sur le civisme fiscal dans la mesure où la grande majorité de contribuables est analphabète et par conséquent ne peut comprendre et appliquer aisément les textes fiscaux. Cette situation se traduit pratiquement par des erreurs matérielles sur les déclarations sur imprimés qui peuvent affecter l'assiette fiscale[841]. En résumé, toutes les administrations qui interviennent dans la chaîne de gestion des activités fiscales ont un rôle à jouer.

B. La faible capacité des administrations fiscales

661. Dans l'UEMOA, les administrations fiscales, à l'image des administrations des pays moins avancés, connaissent des problèmes d'ordres organisationnel et fonctionnel. Outre cela, il y'a le contexte actuel dans lequel évolue les administrations fiscales : d'un côté, le contexte de mondialisation des échanges marquée par l'ouverture des frontières, la

---

[837] (A.L.) MBELEK, « Fiscalité et développement : la problématique du rendement », op.cit., p.14.

[838] (G.) CHAMBAS, *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne*, Economica, Paris, 1994, pp.125-126.

[839] Guillaume BAZIN, « Les administrations fiscales : une efficacité en question », op.cit., p.73.

[840] André BARILARI, « Les leçons des échecs des réformes fiscales », *RFFP,* n°116, novembre 2008, p.11.

[841] L'UEMOA est une zone où le taux d'analphabétisme dans le milieu des opérateurs économiques atteint la moyenne de 80%.

dématérialisation des échanges et les facilités de transport et de concurrence fiscale est venu limiter la souveraineté fiscale, conduisant les Etats, sinon à harmoniser leurs régimes fiscaux, du moins à ne pas trop « se distinguer » les uns des autres ; de l'autre, les Etats sont pris en tenaille entre la baisse depuis une vingtaine d'années, du niveau de prélèvements obligatoires, jugé préjudiciable à l'activité économique, et la nécessité de réduire les déficits et la dette, ce qui se traduit par la quête de nouveaux prélèvements et la recherche d'une meilleure efficience des prélèvements existants[842].

662. Dans la tâche d'administration de l'impôt, une des réformes majeure a consisté à réunir dans une même administration fiscale les fonctions d'assiette et de recouvrement des impôts[843]. L'ensemble des missions fiscales sont désormais assurées exclusivement par la Direction des Impôts ou la Direction des Douanes, la Direction du Trésor assurant sa seule mission de banque de l'Etat. Cette organisation a permis de mettre en place une chaîne de travaux et de contrôles complète, allant de l'identification au paiement, en s'appuyant sur un système informatique unique et cohérent.

663. Toutefois, il faut noter que les réformes ne sont pas allées au bout, ce qui a conduit à des systèmes hybrides manquant de clarté dans la répartition des compétences et donc d'efficacité. Ainsi, on a pu relever des difficultés importantes dans certaines administrations douanières, comme au Bénin, au Burkina Faso et au Sénégal dont le réseau comptable douanier est partiel. C'est le constat que G. CHAMBAS[844] avait pu faire lorsqu'il relevait la maîtrise partielle du processus comptable par la douane dans certaines de ces administrations.

664. Certains postes douaniers sont implantés dans des localités où le réseau électrique n'existe même pas. La comptabilité est donc tenue manuellement et les recettes douanières sont reversées au poste comptable de rattachement. Dans les administrations où c'est le cas, le Trésor gère directement les crédits de paiement et le recouvrement des créances douanières. Il en résulte un manque d'efficacité particulièrement important si la collaboration entre Douane et Trésor est déficiente. Ce manque d'efficacité peut se traduire

---

[842] Guillaume BAZIN, « Les administrations fiscales : une efficacité en question », op.cit., 2014, p.72.

[843] Ces missions vont de la gestion de l'impôt (assiette, liquidation) au contrôle et au recouvrement.

[844] (G.) CHAMBAS, *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne,* op. cit., p.146.

par des retards et des erreurs de reversement, les dépassements de crédits d'enlèvement et le mauvais suivi des restes à recouvrer.

665. Pour R. OSSA : *« En Afrique, la combinaison des principes d'organisation fonctionnelle et par type d'usager est structurellement contre-productive. La recherche de l'efficacité exige la consécration d'un principe unique d'organisation des services fiscaux : la gestion des risques*[845]*».* L'analyse de R. OSSA vient du fait que les dysfonctionnements observés, depuis plusieurs décennies, en ce qui concerne le système organisationnel des administrations fiscales africaines sont toujours d'actualité. En réalité, la tendance qui a consisté en la séparation des services centraux et des services opérationnels d'une part, et en l'intégration de la fonction de recouvrement au cours de la décennie de 1990 à 2000, d'autre part, aurait dû permettre :

-l'intégration et la complémentarité des missions fiscales dans une même organisation structurée sur une base fonctionnelle ;

-la segmentation effective et la connaissance des métiers des contribuables pour développer des programmes adaptés à chaque catégorie ;

-le renforcement des services centraux pour piloter et évaluer les opérations fiscales[846].

666. Au Burkina Faso, par exemple, la DGI n'a pas de réseau comptable propre à elle, faisant des receveurs des impôts des comptables secondaires du Trésor public dont la comptabilité est rattachée aux trésoriers régionaux. Pourtant, une des exigences de l'UEMOA, c'est l'adoption d'un réseau comptable propre à chaque régie de recettes[847]**.** Cette confusion des tâches, qui a pourtant montré ses limites, en matière de recherche d'efficacité, tarde à trouver des remèdes. Lors de la revue annuelle 2014 des réformes,

---

[845] (R.) OSSA, « Le dispositif organisationnel des administrations fiscales en Afrique : une réforme à achever », *RFFP* n°111-2013, pp.263-273. Il est important de noter que René OSSA est actuellement expert résident en administration fiscale et douanière auprès du centre régional d'assistance technique du FMI pour l'Afrique centrale. Il a participé à de nombreuses missions d'évaluation en Afrique de l'Ouest. Voir par exemple FMI, *Assistance technique en administration fiscale et douanière,* Département des finances publiques, mars 2009, 47 pages.

[846] (R.) OSSA, « Le dispositif organisationnel des administrations fiscales en Afrique : une réforme à achever », op. cit., pp.264-265.

[847] Voir article 17 de la Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA qui cite parmi les comptables publics les comptables des administrations financières. D'ailleurs, certains pays membres comme la Côte d'Ivoire disposent d'un receveur général aux impôts, de même qu'à la Douane qui est chargé de centraliser la comptabilité de leur régie respective.

politiques, programmes et projets communautaires, la Commission a pu constater que les réformes exigées pour l'harmonisation du cadre juridique, comptable et statistique des finances publiques, sur un total de huit directives, sept n'ont toujours pas été transposées.

667. Dans ce contexte, lorsqu'en 1994, le transfert du recouvrement des contribuables du régime normal d'imposition a été fait au profit de la DGI, la différence d'efficacité a été tout de suite ressentie au point que le régime simplifié, qui stagnait aux mains du Trésor, a fini par être aussi transféré. De nos jours, la modernisation de l'administration et le processus de décentralisation a conduit à une déconcentration de l'administration fiscale, du moins pour ce qui concerne la Direction générale des impôts, l'amenant à se déployer largement sur le territoire national.

668. Il convient de noter que dans les administrations des Etats membres de l'UEMOA, tant en ce qui concerne la Douane que les Impôts, la recherche de l'efficacité conditionne la séparation des tâches opérationnelles et conceptuelles. Cette séparation des tâches doit être une priorité pour ces administrations. En effet, les administrations fiscales ou douanières se décomposent en services centraux, dont les fonctions s'éclatent en fonction stratégique, en fonction de contrôle de gestion et de pilotage réseau, en fonction de gestion des ressources humaines et en fonction de soutien et en services extérieurs à compétence territoriale, implantés sur l'ensemble du territoire comme les directions régionales, les directions provinciales, les centres des impôts, les bureaux de douanes ou à compétences fonctionnelles, comme les directions des grandes entreprises et les directions des moyennes entreprises[848].

669. Une des faiblesses que l'on peut relever dans les administrations fiscales dans l'UEMOA, à ce niveau, c'est la difficulté de mettre en place des services centraux performants. On constate très souvent que les services centraux, dont les tâches devraient consister à analyser le contexte et à définir les orientations prioritaires, à fixer les objectifs aux services opérationnels et à contrôler leur exécution ainsi qu'en la formation

[848] La fonction stratégique se résume à analyser le contexte et à définir les orientations prioritaires, la fonction de contrôle et de gestion consiste à fixer les objectifs aux services opérationnels et à contrôler leur exécution tandis que la fonction de ressources humaines est relative au soutien technique, à la formation professionnelle et à la diffusion des bonnes pratiques.

professionnelle et en la diffusion des bonnes pratiques, sont débordés par des tâches opérationnelles, allant même jusqu'à la négociation avec les contribuables.

670. Parfois, la limite entre les compétences des services centraux n'est pas clairement définie, elles se recoupent dans certaines circonstances. C'est le cas au Burkina Faso, où la Direction de la Législation et du Contentieux, qui a en charge la gestion du contentieux, ne peut se saisir d'un dossier de réclamation préalable, qui constitue pourtant le déclenchement de la phase contentieuse. Aussi bien le recours gracieux que le recours préalable sont gérés par la Direction du Contrôle fiscal, dont la tâche devrait être l'encadrement des brigades de vérification et d'enquête. Cette situation effrite quelque peu l'efficacité des administrations fiscales, de sorte que la priorité doit être accordée au renforcement des capacités des services centraux pour mieux préparer les réformes[849].

671. A cela on peut ajouter la défaillance dans les instruments de gestion qui ne sont pas très appropriés. Si, en matière douanière, le système SYDONIA offre des possibilités pour analyser les données, il n'en est pas de même en matière fiscale. Ainsi, comme l'a souligné G. CHAMBAS, en matière d'impôts directs, la répartition des contribuables par tranche avec le produit de l'impôt afférent n'est pas une donnée spontanément disponible. De même, rares sont les pays où l'évolution des montants de crédit de TVA avec mention de leur origine fait l'objet d'un suivi systématique. Les statistiques ou indicateurs portant sur le comportement des contribuables : déclarations et paiements spontanés, retards, reste à recouvrer ne sont fréquemment pas disponibles sur de longues durées[850].

672. Il est difficile de trouver, dans ces administrations, des données permettant d'évaluer, à partir d'indicateur de gestion, l'évolution des performances des administrations ; de même que les coûts de collecte des principales catégories d'impôts qui devraient permettre d'asseoir une stratégie fiscale appropriée. L'action est plutôt orientée vers des données globales, qui ne permettent pas de mesurer les aspects quantitatifs et qualitatifs des tâches exécutées. De façon générale, les services centraux disposent de peu de moyens pour contrôler l'action des services opérationnels.

---

[849] Voir Arrêté n°476-2012/MEF/SG/DGI du 31 décembre 2012 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction Générale des Impôts.

[850] (G.) CHAMBAS, *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne,* op.cit., p. 148.

673. L'absence de ces moyens ne permet pas d'évaluer le besoin réel en ressources humaines aussi bien en quantité que, surtout, en qualité. En effet, les administrations fiscales disposent d'effectifs réduits. Ainsi, au Burkina Faso, en 2001, seul un départ sur quatre était remplacé. Cette politique a eu des effets négatifs sur le fonctionnement des services avec un vieillissement constaté dans les rangs des fonctionnaires de ces administrations limitant la promotion de jeunes cadres dynamiques. La répartition des agents par catégorie permet de constater par les effectifs qu'elle ne correspond plus aux besoins d'une administration moderne, surtout dans un contexte d'intégration et de mondialisation[851].

674. Les formations reçues dans les structures nationales sont pour la plupart générales, ne permettant pas aux agents d'être spécialisés dans des domaines biens spécifiques. C'est en analysant cette situation que Laçané BAYALA écrivait *: « Le savoir (connaissance) seul ne suffit pas ; il faut en plus au fonctionnaire des impôts un savoir-faire (aptitude) et savoir-être (comportement, attitude) lui permettant de trouver la bonne manière pour exécuter avec efficacité, voire efficience, une si délicate mission. Le recours à la formation se révèle indispensable[852]»,* puisqu'un système fiscal n'est meilleur, efficace et performant que par la qualité des agents chargés de l'administrer. Ce lien a été bien perçu par G. ARDANT qui affirme : *« On a trop souvent tendance à oublier que le système fiscal le mieux conçu ne vaut que par l'administration qui le met en œuvre[853]*».

675. Au-delà de la qualité et de la quantité des ressources humaines, on peut noter aussi l'insuffisance parfois des moyens matériels des administrations fiscales. C'est le cas en matière informatique où, malgré les efforts qui ont été faits en informatisant les centres les plus importants, beaucoup reste à faire. La situation des services des impôts reste la plus alarmante comparativement à celle de la douane. Ainsi, les pratiques de fraude et de corruption sont les maîtres mots dans les situations où l'administration continue d'exécuter des tâches manuelles.

---

851 Ibidem, p.151. On constate les effectifs suivants : catégorie A : 10%, catégorie B : 30%, catégories C et D : 60%.Cette tendance a heureusement changé depuis 2006 et aujourd'hui des changements notables peuvent être constatés. Par exemple au Burkina Faso on note les effectifs suivants en décembre 2014 : cadres A : 36%, cadres B : 35% et cadres C et D : 29%.

852 (S.) GUISSOU, *L'élargissement de l'assiette fiscale au Burkina Faso*, ENAREF 2012, page 32.

853 (G.) ARDANT, *Histoire de l'impôt,* op.cit., tome 2, p.849.

676. Ces pratiques contraires à l'éthique et à la déontologie de l'administration peuvent s'expliquer, même si elles ne se justifient pas. Elles résultent très souvent de la complexité des textes qui met le contribuable dans une insécurité juridique permanente, le risque d'erreur devient le principe.[854] Or, comme le souligne à juste titre M. BOUVIER, c'est justement parce que les règles fiscales sont complexes que *« l'administration fiscale, de par sa fonction de service public, lui fait obligation de faire en sorte que le contribuable soit clairement informé de ses droits et de ses obligations, mais elle doit, en outre, gérer l'impôt et contrôler la sincérité des déclarations produites*[855]».

677. Toutefois, pour G. CHAMBAS les causes résident souvent dans le pouvoir discrétionnaire mal contrôlé confié à des échelons inférieurs, le manque de transparence et de suivi des opérations, des taux d'imposition excessifs, des procédures bureaucratiques complexes laissant une large place au discrétionnaire, le manque d'incitation lié au retard ou à la faiblesse des salaires des fonctionnaires, la rareté des sanctions disciplinaires auxquels on peut ajouter la pression sociale liée à la conception assez large de la famille en Afrique, le faible niveau de vie rendant les agents vulnérables et l'offre de corruption de la part des agents économiques[856].

Il est plus que nécessaire de remédier à ce phénomène grave qui mine les administrations fiscales et douanières des Etats africains en général et de l'UEMOA en particulier.

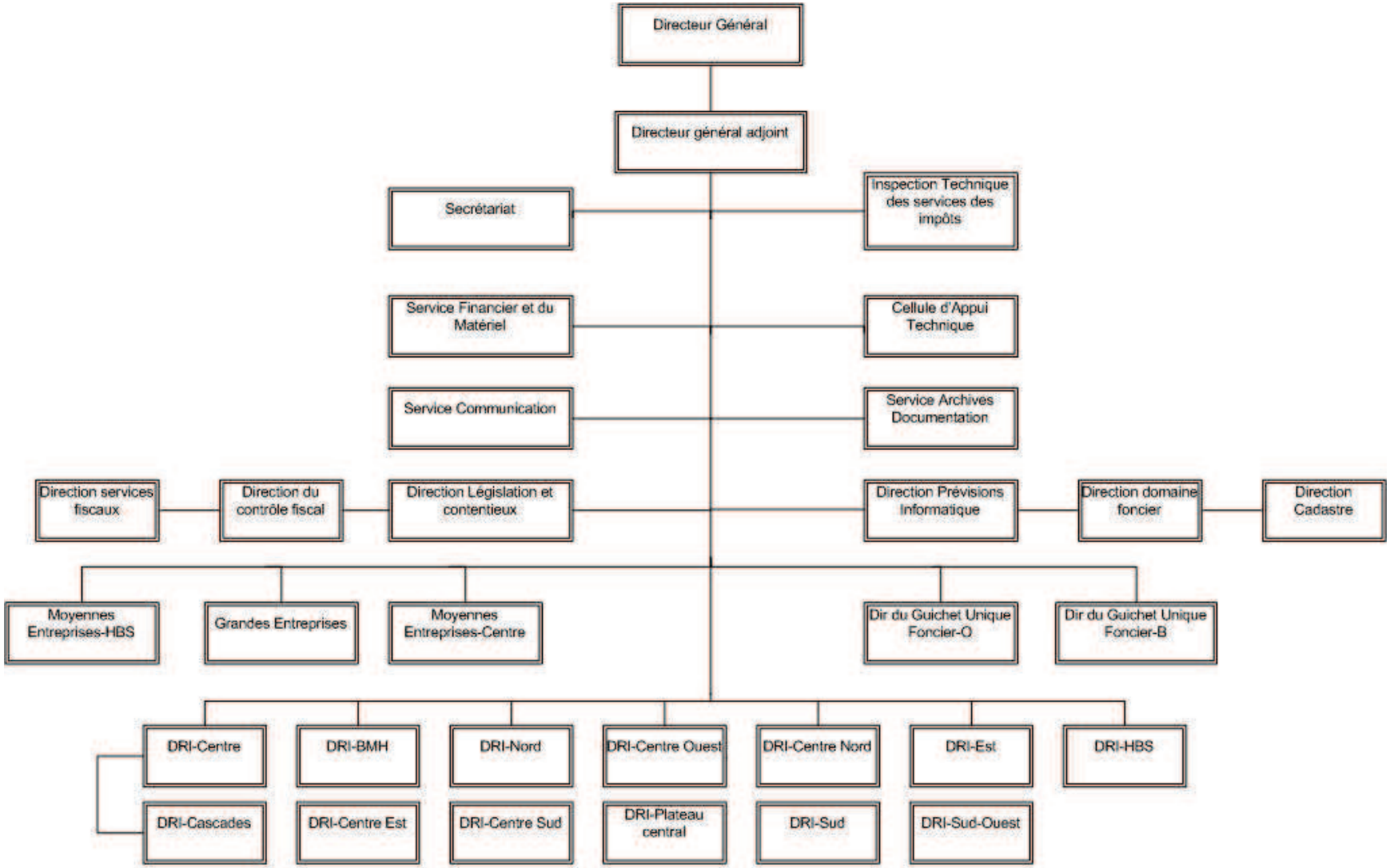
Somme toute, l'UEMOA malgré les obstacles et l'environnement économique institutionnel interne et international quelque peu défavorable, a fait des avancées notables en matière d'harmonisation de la fiscalité qu'il convient de passer en revue.

---

[854] CE, 8 mars 2013 n°353782. En doctrine, lire également J.P. DUPRAT, « Sécurité juridique et qualité des actes normatifs », op.cit., p.397 et suivantes.

[855] Michel BOUVIER, *La nouvelle administration financière et fiscale,* LGDJ, Lextenso, Paris, 2011, p.41.

[856] (G.) CHAMBAS, *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne,* op.cit., p.154.



DRI : Direction Régionale des Impôts

HBS : Hauts-Bassins

O : Ouagadougou

PC : Plateau Central

B : Bobo-Dioulasso

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.

La communautarisation des règles en Afrique de l'Ouest est le fruit du processus d'intégration régionale. Elle trouve son fondement dans des considérations historiques, juridiques, mais aussi et surtout économiques. Cettte communautarisation, pour réussir, devrait s'inspirer aussi bien des réalités propres aux pays africains, en tirant des leçons de leurs expériences passées inabouties, que des exemples de réussite dans le monde.

On le sait, l'intégration doit être bâtie sur deux principes cardinaux, à savoir l'interdépendance et la solidarité. Si l'interdépendance est souvent perçue et défendue dans ce type de construction institutionnelle, il n'en est pas toujours, de même pour ce qui concerne la solidarité. L'idée de solidarité doit surtout primer afin que chaque partie tire profit de son appartenance au groupe. La solidarité est d'autant plus importante que le processus d'intégration n'a de valeur que parce que les individus, c'est-à-dire les peuples, bénéficient des effets positifs de ce regroupement. C'est pour cette raison que chaque partie doit jouer franc jeu dans le respect des engagements communautaires. Et c'est le droit qui semble la mécanique capable de d'impulser une attitude harmonieuse des Etats vis-à-vis des engagements pris les uns envers les autres.

Dans l'UEMOA, on assiste de plus en plus à un fédéralisme au plan fiscal dont la conséquence est la remise en cause du pouvoir fiscal exclusif des Etats au profit des organes communautaires. *In concret*o, les manifestations de ce déséquilibre du pouvoir fiscal en faveur de l'Union sont visibles non seulement à travers la fiscalité de porte mais aussi à travers la fiscalité intérieure par le truchement des différents mécanismes mis en place pour encadrer l'action des Etats. Par le principe de primauté, qui a pour corollaires l'applicabilité directe et l'applicabilité immédiate, l'UEMOA semble avoir neutralisé les pouvoirs étatiques pour mieux légiférer en matière fiscale. Aussi a-t-elle voulu, pour éviter les distorsions aux échanges encadrer la concurrence fiscale entre les Etats et restreindre les aides fiscales pour une concurrence saine entre les entreprises au sein de l'Union.

Avec la montée en puissance des activités transfrontalières liées à la mondialisation, la fraude et l'évasion fiscales sont devenues des fléaux pour l'économie mondiale, notamment pour les Etats qui peinent à y en trouver des solutions. Des fléaux dont les effets négatifs sur la mobilisation des ressources budgétaires ne sont plus à démontrer. C'est pourquoi l'un des défis majeurs actuels est dans la mise en place de stratégies visant sinon à les éradiquer, du moins à les amoindrir même s'il est vrai que dans le contexte ouest-africain, où l'Etat lui-même est encore souvent perçu comme une importation, l'impôt n'a pas toujours été vu d'un bon œil.

On a pu démontrer que l'incivisme fiscal trouve son origine aussi dans des considérations historiques liées à la colisation. Il s'explique également par le déficit démocratique qui caractérise parfois nos Etats et qui se traduit par la mal gouvernance. Cette mal gouvernance illustrée, entre autres, par la mauvaise gestion des ressources publiques ainsi que les détournements de deniers publics par les dirigeants politiques exacerbe le sentiment antifiscal.

Par conséquent, il appartient aux organes juridictionnels et politiques d'user de tous les moyens pour mobiliser les ressources si l'on veut que l'objectif noble de développement qui a conduit les Etats à se regrouper en raison de leur faiblesse individuelle soit atteint.

PARTIE II.
UNE COMMUNAUTARISATION DES REGLES FISCALES PERFECTIBLE

678. L'étude de la communautarisation des règles fiscales dans l'UEMOA appelle nécessairement un examen du dispositif fiscal communautaire ou, du moins de l'état ou du degré de rapprochement des systèmes fiscaux nationaux. L'entrée en vigueur du TEC, depuis le 1er janvier 2000, a marqué la naissance de l'union douanière avec les mesures transitoires et les obstacles tant institutionnels que matériels auxquels il fallait faire face.

679. L'harmonisation de la fiscalité intérieure a débuté en 1998[857] et a véritablement pris corps avec les impôts et taxes indirects, notamment la TVA, qui jusque-là n'est pas un impôt communautaire. Le processus s'est accéléré à partir de 2006, avec l'adoption d'une série d'actes communautaires[858]sur la transition fiscale ; au point que presque toute la fiscalité directe est harmonisée de nos jours. Néanmoins, des obstacles et des écueils, à corriger, existent et méritent une attention dans le sens de la poursuite du processus.

680. Il est évident et certain que le processus amorcé par l'UEMOA mérite un diagnostic dans sa phase actuelle pour qu'on puisse savoir le niveau de rapprochement des règles nationales de chaque Etat avec les règles communautaires **(TITRE I).** S'il est vrai que le bilan du rapprochement des fiscalités nationales est une réussite, des limites existent et requèrent des mesures correctives pour une intégration plus réussie **(TITRE II).**

---

[857] Décision n°01/98/CM/UEMOA du 3 juillet 1998 portant adoption du programme d'harmonisation des fiscalités indirectes intérieures au sein de l'UEMOA.

[858] Décision n°10/2006/CM/UEMOA du 26 mars 2006 portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA, Décision n° 35/2009/CM/UEMOA du 17 décembre 2009 portant création du dispositif institutionnel de suivi du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA et Décision n° 34/2009/CM/UEMOA du 17 décembre 2009 portant adoption des critères et indicateurs de la transition fiscale au sein de l'UEMOA.

TITRE I.
LA TENTATIVE DE RAPPROCHEMENT DES REGLES FISCALES NATIONALES

681. Pour sa part, plus qu'une simple coopération, l'armature du traité constitutif de l'UEMOA laisse apparaître une volonté affichée des Etats membres de construire une plus grande intégration. On peut ainsi relever, avec quelque surprise, que les Etats ont vite surmonté les obstacles aux rapprochements fiscaux mettant en jeu leur souveraineté internationale, c'est-à-dire tout ce qui touche aux droits de douane et, dans une moindre mesure, à la taxe sur la valeur ajoutée[859]**.** De même, un effort considérable a été fait dans l'harmonisation des fiscalités intérieures[860]**;** cet aspect de la question concerne tout naturellement la souveraineté intérieure. La compétence nationale en matière fiscale se trouve donc encadrée tant au niveau régional, par une uniformisation de la fiscalité de porte (**CHAPITRE I**), qu'au niveau interne, par une harmonisation des fiscalités intérieures (**CHAPITRE II**).

---

[859] Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine(UEMOA) », *Revue burkinabé de droit* n°45-1er semestre 2004, p.37.

[860] Décision n°10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006, portant adoption du Programme de Transition Fiscale au sein de l'UEMOA et Décision n° 34/2009/CM/UEMOA portant adoption des critères et indicateurs de la transition fiscale au sein de l'UEMOA.www.uemoa.int

CHAPITRE I.
L'UNIFORMISATION DE LA FISCALITE DE PORTE

Montesquieu écrivait en 1748 *: « Là où il y a du commerce, il y a des douanes. L'objet du commerce est l'exportation et l'importation des marchandises en faveur de l'Etat, et l'objet des douanes est un certain droit sur cette même exportation et importation, aussi en faveur de l'Etat ».*[861]

[861] MONTESQUIEU, *De l'esprit de lois,* Livre XX, Chap. IV, GF Flammarion, Victor Goldschmidt, Paris, 1979, p.18.

682. Cette assertion de Montesquieu traduit à n'en pas douter l'idée de frontière qui existe dès qu'on parle de douanes, puisque importation et exportation renvoient simplement à l'entrée ou la sortie de marchandises du territoire d'un Etat. Elle renvoie surtout à l'obligation de contribuer au bénéfice de l'Etat, obligation qui frappe les marchandises aux frontières étatiques sous l'administration des services de douanes[862].

683. Dans cette perception, il n'est pas rare que des Etats veuillent mettre en place des formes de coopération pour la surveillance de leurs frontières, soit pour lutter contre la fraude, soit pour contrôler la circulation de produits nocifs à la santé, donc souvent au prétexte de protéger l'ordre public ou la santé publique. Dans la construction d'un marché commun, l'union douanière devient un élément essentiel, parce qu'ellle crée une concurrence saine entre les biens produits dans l'Union et permet de se protéger contre le flux de marchandises en provenance des pays tiers. Dans le contexte actuel du libre-échange prôné par l'OMC, les unions douanières sont tolérées en ce qu'elles bénéficient de mesures exceptionnelles bien qu'elles instituent des régimes protectionnistes.

684. Dans le cadre de la politique commerciale commune, l'UEMOA a développé une union douanière afin de faciliter le commerce à l'intérieur du territoire communautaire et de se protéger contre l'extérieur. Aussi paraît-il important d'examiner, dans un premier temps, les fondements théoriques d'une union douanière **(section I),** avant d'analyser le système de protection du territoire douanier de l'UEMOA (**section II),** dans un second temps.

---

[862] En matière de fiscalité de porte, on parle très souvent de droits et taxes douaniers même si certains impôts intérieurs sont parfois perçus par les services de douanes aux frontières, notamment pour des raisons d'ordre pratique (TVA et droits accises frappant les produits à l'importation).

SECTION I.
LES FONDEMENTS THEORIQUES D'UNE UNION DOUANIERE

685. On entend par « libéralisation des échanges » la levée de tous les obstacles ou entraves au commerce. En effet, l'article 76 du traité prévoit *« l'élimination dans les échanges entre les pays membres des droits de douane, des restrictions quantitatives à l'entrée et à la sortie, des taxes d'effets équivalents et toutes autres mesures d'effets équivalents susceptibles d'affecter lesdites transactions »*. Il s'agit en fait d'intensifier les échanges entre les Etats membres de l'Union. Cette intensification suppose cependant une suppression totale des barrières douanières entre ces Etats.

686. Or, il faut le rappeler, les Etats de l'UEMOA sont des Etats moins avancés qui dépendent des recettes fiscales, puisqu'ils ont besoin d'importer des biens de toute sorte. Cette situation génère alors d'importantes recettes douanières qui, pour la plupart, varient entre 38 et 56% des recettes budgétaires. La libre circulation de certains produits s'est faite immédiatement : les produits du cru et de l'artisanat **(§1)** tandis que d'autres l'ont été de façon progressive : les produits industriels originaires **(§2)**.

§ 1. UN MECANISME PARADOXALEMENT PROTECTEUR DES ECHANGES

687. Dans son essence, une union douanière apparaît tout naturellement au regard de son approche, comme libérale à l'intérieur du territoire commun mais protectrice de ce même espace avec l'extérieur. Si les Etats conviennent d'appliquer une politique commune à l'égard des pays tiers, il s'agit d'une forme de protection contre de potentiels concurrents. C'est d'ailleurs cette perception que révèle l'article XXIV du GATT du principe des unions douanières. Dans l'UEMOA, le fondement de l'union douanière découle du traité constitutif et couvre un domaine **(A),** de même qu'elle répond à des objectifs bien précis **(B).**

A. Le domaine de l'union douanière dans l'UEMOA

688. En droit international économique, l'union douanière est conçue comme une forme moins rudimentaire de l'intégration économique. Elle est une étape essentielle et obligatoire vers la construction d'un marché commun dans un espace communautaire.[863]

---

[863] Dominique CARREAU, *Droit international économique,* 5e éd. Dalloz, Paris, 2013, p.34.

Dans son essence, l'union douanière comprend un marché libre interne, c'est-à- dire une zone de libre-échange et d'un droit de douane extérieur commun. C'est une situation dans laquelle les Etats membres abandonnent et renoncent aux politiques commerciales individuelles et au droit de signer des accords commerciaux bilatéraux avec des Etats tiers. Dans cette situation, la conduite des négociations commerciales est gérée par un organe commun pour éviter de créer des distorsions à la politique commune.

689. Elle est différente de la zone de libre-échange, qui en est une composante et suppose l'élimination des droits de douanes ou des quotas sur leurs échanges. Dans les zones de libre-échange, les accords couvrent souvent seulement les produits manufacturés ou les matières premières, parfois seulement ces accords ne s'appliquent qu'aux services. Dans certains cas, ces arrangements peuvent inclure la libre circulation de la main-d'œuvre.[864]

690. L'union douanière est une forme d'intégration plus poussée que la zone de libre-échange parce que, non seulement les Etats membres s'engagent à ne s'imposer mutuellement aucun droit de douane, lors du franchissement du cordon douanier des marchandises provenant de l'un ou l'autre des territoires, mais cette renonciation s'étend aux taxes d'effet équivalent aux restrictions quantitatives et va de pair avec l'application d'un même tarif douanier aux marchandises provenant du reste du monde. Elle suppose donc une politique douanière commune et une politique commerciale commune également.

691. A ces deux actions doit s'ajouter une libre circulation des marchandises, quelle que soit l'origine, par l'élimination des contrôles douaniers aux frontières intérieures. Partant, il apparaît que l'union douanière, pour être accomplie, doit remplir deux critères, qui constituent sa substance même. Une union douanière doit, dans un premier temps, être une véritable zone de libre-échange dans laquelle tout produit provenant d'un Etat membre à destination d'un autre Etat membre circule en franchise non seulement de droits, mais également de tout autre critère susceptible de fermer l'accès au marché, quelle que soit la nature du produit. S'il est démontré que les obstacles tarifaires sont visibles, il n'en est pas de même pour les obstacles non tarifaires, qui consistent souvent en des restrictions

---

[864] Voir par exemple l'ALENA entre les Etats d'Amérique du Nord : Canada, Etats-Unis Mexique et l'ASEAN dans le Sud-Est asiatique composé de 10 pays : Indonésie, Malaisie, Philippines, Singapour, Thaïlande, Brunei, Viêt Nam, Laos, Birmanie, Cambodge créée en 1967 à Bangkok.

quantitatives ou des normes de qualité imposées aux produits d'un Etat lors du franchissement du cordon douanier. D'ailleurs, il a été reconnu, au niveau de l'OMC, que les obstacles non tarifaires, pernicieux aux échanges, étaient les principaux freins à l'intégration des marchés.[865]

692. Dans un second temps, une union douanière suppose que l'espace géographique, couvert par l'accord, devienne une zone commerciale unique, et à l'intérieur duquel les produits circulent librement sans être soumis à des traitements fiscaux discriminatoires, du fait qu'ils proviennent d'un autre Etat par rapport à la production nationale. De même, les capitaux, les services et les personnes peuvent se déplacer à l'intérieur de la zone pour mener des activités sans procédure particulière, tenant, par exemple, à leur nationalité. Pour cela, elle a besoin, pour être viable, de l'instauration d'un tarif extérieur commun, comme c'est le cas actuellement dans l'UEMOA. Les Etats membres restent donc soumis entre eux aux obligations de s'abstenir, c'est-à-dire à des obligations de ne pas faire, inhérentes aux zones de libre-échange, mais en sus ils doivent pratiquer un tarif extérieur commun vis-à-vis du reste du monde.

693. Dans l'UEMOA, si l'on se réfère au traité constitutif, le fondement de l'union douanière se trouve aux articles 76 et 77 sous la section du *marché commun.* S'agissant de l'article 76, il pose le principe de l'interdiction des obstacles aux échanges entre Etats membres. Il ressort que ces obstacles interdits sont à la fois d'ordres financier et technique. En vue de l'institution du marché commun, les Etats membres doivent se soumettre à une obligation de faire, consistant à instaurer des mesures pour :

- éliminer les droits de douane, les restrictions quantitatives à l'entrée et à la sortie, les taxes d'effet équivalent et toutes autres mesures d'effet équivalent susceptibles d'affecter lesdites transactions,

- établir d'un Tarif Extérieur Commun (TEC) ;

- instituer des règles communes de concurrence applicables aux entreprises publiques et privées, ainsi qu'aux aides publiques ;

---

[865] Dominique CARREAU et Patrick JULLIARD, *Droit international économique,* 5e éd., Dalloz, op.cit., p.123.

- mettre en œuvre des principes de liberté de circulation des personnes, d'établissement et de prestations de services, ainsi que de celui de liberté de mouvements des capitaux requis pour le développement du marché financier régional ;

-harmoniser et reconnaître mutuellement les normes techniques, ainsi que les procédures d'homologation et de certification du contrôle de leur observation[866].

694. Quant à l'article 77, il définit les principes de la libre circulation des marchandises à l'intérieur de l'Union censée être un territoire unique. Vu de cette façon, on convient que le traité UEMOA consacre, en effet, une union douanière dans laquelle les libertés de circulation sont garanties aux ressortissants des Etats membres, ainsi qu'aux produits originaires des Etats membres pour, à terme, aboutir à un marché commun.[867] Toutefois, on peut se rendre compte que les notions d'obstacles tarifaires et non tarifaires sont des notions vagues dont l'interprétation peut prêter à confusion. De plus, la jurisprudence n'est pas particulièrement abondante sur ces questions au point qu'un regard vers le droit européen est plus que nécessaire.

695. Dans l'UE, l'architecture juridique est semblable à celle de l'UEMOA et trouve son fondement dans les articles 30 à 37 TFUE,[868] qui garantissent les mêmes libertés que celles prévues dans le traité UEMOA, sous réserve que les limitations ou interdictions soient justifiées[869] par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou de protection de la propriété industrielle et commerciale.[870] Toutefois, ces interdictions ou restrictions ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée dans le commerce entre les États

---

866 Article 2 du Protocole additionnel n°III instituant des règles d'origine des produits de l'UEMOA. www.uemoa.int.

867 Article 4 c) du traité révisé. Disponible sur www.uemoa.int.

868 Dans l'UE, l'union douanière reposait originairement sur l'article 9 du traité de Rome qui la définissait par rapport à l'élimination des obstacles tarifaires et à l'établissement du tarif extérieur commun.

869 Article 79 du traité révisé. www.uemoa.int.

870 Dans son arrêt *Essent* du 11 septembre 2014 (aff. C-204/12 à 208/12), la Cour de justice, saisie d'un système flamand de promotion de l'électricité "verte" favorisant les producteurs nationaux de façon discriminatoire, a accepté que la protection de l'environnement puisse servir de motif de justification à ce dispositif, alors qu'un tel motif n'est pas visé par l'article 36 TFUE.

membres.[871] Là également, les différents traités successifs ont interdit les taxes et mesures d'effet équivalent sans donner le contenu de ces notions. Il est revenu à la jurisprudence depuis le célèbre arrêt *Cassis de Dijon* de la CJUE, de contrôler les mesures restrictives imposées aux produits tant en ce qui concerne leur nature[872] que leur modalité.[873]

696. Par exemple, la Cour a considéré que pour qualifier une imposition de taxe d'effet équivalent à des droits de douanes, sont nécessaires les modalités de perception de cette taxe[874], et son procédé de création ou son appellation.[875] Ainsi, serait une taxe d'effet équivalent, *« quelle que soit son appellation ou sa technique, (…), un droit unilatéralement imposé, soit au moment de l'importation, soit ultérieurement, et qui, frappe spécifiquement un produit importé d'un pays membre, à l'exclusion du produit national similaire, a pour résultat en altérant son prix d'avoir ainsi sur la libre circulation du produit la même incidence qu'un droit de douane ».*

697. On perçoit alors que le critère de la taxe d'effet équivalent repose sur la *« spécificité de l'imposition par rapport à un produit national similaire ».*[876]

---

[871] Article 36 TFUE •CEDH, *Arnaud et autres c. France*, n°36918/11, 36963/11, 36967/11, 36969/11, 36970/11 et 36971/11, 15 décembre 2015. Communiqué de presse. Pour la Cour, le fait de soumettre les Français installés à Monaco à l'impôt sur la fortune n'était pas contraire à la Convention. La Cour dit à l'unanimité qu'il n'y a pas eu violation de l'article 1 du Protocole n° 1 (protection de la propriété) à la Convention européenne des droits de l'homme seul ou combiné avec l'article 14 (interdiction de la discrimination).

[872] (CJUE, 10 juillet 2014, *Markus D.,* aff. C-358/13). Après avoir refusé de considérer le cannabis comme une marchandise dans son arrêt *Josemans* (CJUE, 16 décembre 2010, *Josemans,* C-137/09), la Cour lui refuse également le statut de "médicament" au sens de la directive 2001/83/CE du Parlement européen et du Conseil, du 6 novembre 2001, instituant un code communautaire relatif aux médicaments à usage humain (JO L 311, p. 67).

[873] CJUE, 24 novembre 1993, aff. C-267/91, *Keck* et C-158/91, *Mitjouard*, Rec., p.I-6097. En doctrine, voir Robert KOVAR, « De l'arrêt Dassonville à l'arrêt Keck et Mithouard. Pour une lecture non fantasmée de la jurisprudence de la Cour de justice », *RTDEur.,* 2014-4, pp.859-869.

[874] CJCE, 18 juin 1975, Aff.94/74, *Industria gomma Articoli Vari(IGAV) c/Ente nazionale per la cellulosa e per la carta(ENCC*), Rec., p.699.

[875] CJCE, 4 décembre 1962, *Commission c/Luxembourg et Belgique,* Rec., p.813, - 16 juin 1966, Aff. 52 et 55/65, *RFA c/ Commission,* Rec., p.228.

[876] CJUE, 2 octobre 2014, aff. C-254/13, *Orgacom BVBA c/Vlaamse Landmaatschappij, Cahier de droit européen,* n°26, 2015, chr. Dominique Berlin: un droit concernant les importateurs d'excédents d'effluents d'élevage par importation dont le montant du prélèvement est « fixé à 2478 euros » par tonne d'excédents d'engrais importés en région flamande au cours de l'année écoulée » doit être considérée comme frappant les engrais qui ne sont pas d'origine flamande en raison de leur importation en région flamande, de sorte que le prélèvement litigieux est levé sur ces engrais à cause du franchissement de la frontière de cette région, ce franchissement doit être considéré comme le fait générateur du droit en cause et doit donc être qualifié de taxe d'effet équivalent à un droit de douane

698. Il peut s'agir d'une imposition perçue au franchissement des frontières comme à l'intérieur du territoire et qui ne toucherait que ce produit, sans que les produits nationaux similaires subissent la même taxation. S'agissant des mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives, par une définition assez large, la Cour estime qu'il s'agit de toute mesure soit administrative, soit technique qui aurait pour objectif d'interdire ou de réduire l'entrée d'un produit provenant d'un autre Etat membre.[877] Dans de telles conditions, l'union douanière, qui est une forme d'intégration négative, implique juridiquement la prohibition des impositions intérieures discriminatoires ou protectionnistes, les taxes d'effet équivalent à des droits de douane, les subventions fiscales aux exportations et les ristournes. Par ailleurs, il subordonne les aides fiscales à une autorisation préalable et interdit clairement les restrictions fiscales aux libertés nécessaires de circulation dans l'espace.[878]

699. Aujourd'hui, la perception des droits et taxes, classiquement considérée *stricto sensu* comme la tâche principale des services de douanes, a bien subi une mutation profonde. La douane se trouve aux confins des contrôles de sécurité, *qu'il s'agisse de traquer le trafic de stupéfiants, la contrefaçon, de s'opposer à l'immigration clandestine, de protéger les espèces animales et végétales protégées, de réprimer les atteintes à l'environnement, et, bien entendu de prévenir les risques d'attaques terroristes*.[879] Ce faisant, le droit UEMOA a vu juste en prévoyant dans le traité l'élimination de toutes ces discriminations qui peuvent constituer des entorses sérieuses aux objectifs de l'intégration.

B. Les objectifs de l'Union douanière

700. Très souvent, du fait que les pays désireux de construire une union douanière n'ont pas nécessairement les mêmes réalités au plan économique, il peut surgir des entraves aux échanges telles que leur élimination s'avère capitale. Ces entraves peuvent

---

prohibé par l'article 30 TFUE, peu importe l'existence d'un prélèvement similaire imposé sur les engrais produits en région flamande qui ne correspondent pas à la définition d'une imposition intérieure visée à l'article 110 TFUE et peu importe le but de la taxe.

877 CJCE, 22 mars 1977, *Iannelli et Volpi,* aff. 74/76, Rec., p.557.

878 A. MAÏTROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne,* op.cit., p.45-46.

879 Voir Claude J. BERR, « L'union douanière européenne face à son avenir », *RFFP* n°116, 2011, p.201. CJUE, arrêt du 23 avril 2015, *Zuchtvieh-Export*, C-424/13. Communiqué de presse n°43/2015 du 23/04/2015 La cour déclare que la protection prévue en droit de l'Union pour les animaux pendant le transport ne s'arrête pas aux frontières extérieures de l'Union.

être liées aux disparités des systèmes fiscaux nationaux et à des obstacles fiscaux, au niveau de développement des pays, à l'hétérogénéité des systèmes juridiques, comptables et économiques[880]**.** Toutes ces difficultés sont incompatibles avec les obligations inhérentes à une zone de libre-échange, voire à la construction d'un marché commun.

701. Dans l'espace UEMOA, à la mise en place des mécanismes de coordination de la fiscalité de porte, les obstacles techniques comme la disparité des systèmes fiscaux ou l'hétérogénéité des systèmes comptables n'ont pas posé de problème, puisque inexistants. On le sait, ces Etats partagent un passé colonial avec la France d'où découlent tout le système de droit et toute la philosophie de gestion des structures administratives. En outre, l'UEMOA s'aventurait sur un terrain qui n'est pas étranger à ces mécanismes de conduite des affaires douanières tant il y a eu des tentatives similaires par le passé, même si celles-ci n'ont pas connu bonne fortune.

702. Dans un premier temps, les entraves fiscales peuvent justifier la mise en place d'une union douanière, partant, d'une coordination des politiques fiscales. C'est ainsi que, par exemple, les Etats membres, dans le dessein de protéger la production nationale, peuvent être amenés à prendre des mesures pour rendre leurs produits plus compétitifs[881] que les produits importés des autres Etats membres en dissuadant les consommateurs de les acquérir. De telles mesures consisteraient à taxer plus lourdement les biens provenant des autres Etats membres. Dans un autre sens, ils peuvent adopter des mesures qui décourageraient les contribuables d'exercer les libertés de circulation garanties par le traité constitutif.[882]

703. Deuxièmement, en matière de traitement fiscal, les Etats peuvent être tentés de faire subir aux produits des autres Etats membres, circulant à l'intérieur de leur territoire, des impositions discriminatoires ou protectrices, en somme des impositions plus lourdes que les produits nationaux similaires ou concurrents. Il en découle alors un

---

880 A. MAÏTROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne,* op.cit., p.41-43.

881 CJUE, arrêt du 10 avril 2014, *Commission/Hongrie,* C-115/13. Communiqué de presse n° 62/2014 du 10/04/2014, la Cour estime qu'en exonérant de l'accise la production privée de l'eau-de-vie en petites quantités, la Hongrie a violé le droit de l'Union.

882 CJUE, gde ch. 24 février 2015, aff.C-512/13, n°10, act.147.concl. J. KOKOTT, la Cour estime, à la lumière de l'article 26 TFUE, que le marché intérieur comporte un *espace sans frontières* qui interdit les discriminations entre les travailleurs des Etats membres.

renchérissement des produits non nationaux entraînant la réduction de leur compétitivité en les rendant moins attrayants que les produits nationaux. Les échanges entre les Etats s'en trouveraient donc affectés. Dans la même logique, des taxes d'effet équivalent à des droits de douanes ne peuvent frapper que les produits en provenance des autres Etats, ce qui aura pour conséquence de renchérir pour dissuader les potentiels consommateurs.

704. Le traitement fiscal discriminatoire peut également s'étendre aux impôts directs[883], puisque le risque est grand, en l'absence d'encadrement des règles, que les Etats membres prélèvent plus d'impôts chez les non-nationaux ou non-résidents que chez les nationaux ou les résidents.[884] Cette situation peut être attentatoire aux libertés de circulation pour les non-nationaux ou non-résidents. Par le mécanisme des prélèvements obligatoires, les non-nationaux étant lourdement imposés peuvent être dissuadés d'entreprendre des échanges avec les nationaux, parce que le coût fiscal est plus élevé chez eux. Sont ainsi interdites tant les mesures fiscales adoptées par un Etat membre qui dissuadent les ressortissants d'autres Etats membres d'y investir (entraves fiscales à l'entrée) que celles qui sont prises par un Etat membre et qui dissuadent ses ressortissants d'investir dans un autre Etat membre (entraves fiscales à la sortie).[885]

705. Parmi les entraves à éliminer, on peut aussi ranger les mesures restrictives. Ce que l'on retient habituellement est relatif aux restrictions relatives à l'entrée sur le territoire, or il peut exister des restrictions interdisant ou limitant la sortie. Ainsi, on peut empêcher les contribuables nationaux de s'établir dans d'autres pays membres, où ils

---

883 CJUE,2e ch., 31 mars 2011, aff.C-450/09, *Schröder*, Rec., I, p.2497. CJUE, 16 avril 2015, *Commission/Allemagne,* C-691/13: Pour la Cour, « un régime fiscal qui subordonne le bénéfice du report de l'imposition des plus-values issues de la cession à titre onéreux d'un bien d'investissement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire d'un Etat membre, à la condition que ces plus-values soient réinvesties dans l'acquisition des biens de remplacement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur ce même territoire, est contraire aux articles 49 TFUE et 31 de l'accord sur l'espace économique européen », Journal de droit européen, n°2019-2015, chr., p.221.

884 CJUE, arrêt du 1er juillet 2014, *Ålands Vindkraft,* C-573/12. Communiqué de presse n° 90/2014 du 1er juillet 2014 : le régime d'aide suédois qui favorise la production d'énergie verte sur le territoire national est compatible avec le droit de l'Union.

885 Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Investissement et fiscalité dans le droit de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes,* op. cit., p. 691.

pourraient bénéficier d'un régime fiscal plus favorable.[886] Evidemment, dans le souci d'une optimisation fiscale, les contribuables, personnes physiques d'un Etat membre, peuvent être amenés à s'exiler dans un autre Etat membre susceptible de leur offrir des avantages fiscaux, surtout en matière de salaires, de pensions,[887] de dividendes et de plus-values. Il arrive même que les Etats prennent des mesures en vue d'attirer les contribuables des autres Etats membres.

706. Pour les entreprises, il s'agit essentiellement des phénomènes de délocalisation vers des zones de moins-disant fiscal, dès lors que certains Etats accordent des faveurs fiscales tenant soit au lieu de situation,[888] soit au centre de décision, soit encore au centre de la trésorerie ou accordant des impositions avantageuses pour le régime fiscal des groupes de sociétés.[889] Dans la réalité, les contribuables planifient leur situation fiscale en fonction d'un certain nombre de paramètres dont la nature, la structure et le montant de son revenu, qu'il met en parallèle avec son pouvoir d'achat. C'est pour toutes ces raisons que la tentation existe pour les contribuables les plus mobiles et les mieux conseillés de transférer leur domicile fiscal ou le lieu de leurs activités dans d'autres Etats.[890]

---

886 CJUE, gde ch., 24 février 2015, aff. C-559-13 *Finanzamt Dortmund-Unna c/ Josef Grünewald, Revue de droit fisc*, 2015, n°10; act.145.

887 CJUE, arrêt du 17 juillet 2014, *Leone et Leone,* C-173/13. Communiqué de presse n° 102/2014 du 17/07/2014Pour la Cour, la réglementation française relative à certains avantages accordés aux fonctionnaires en matière de retraite introduit une discrimination indirecte fondée sur le sexe.

888 CJUE, arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12.Communiqué de presse n° 14/2014 du 5/02/2014.un impôt qui défavorise les entreprises liées, au sein d'un groupe, à des sociétés établies dans un autre État membre constitue une discrimination indirecte fondée sur le siège des sociétés.

889 CJUE, gde ch., 13 décembre 2005, Aff. C-446/03, *Marck &Spencer*, Rec., I, p.10837 : la Cour estime que l'impossibilité pour une société mère britannique de bénéficier du régime de dégrèvement de groupe à raison de pertes de filiales européennes constituait une restriction à la liberté d'établissement mais justifiée pour les raisons de: la nécessité de préserver la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, le risque de double déduction des pertes et la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales, en prévoyant que, dans le cas où des sociétés peuvent bénéficier d'un dégrèvement de groupe dans le contexte d'un consortium, la société de liaison doit être établie au Royaume-Uni, la réglementation fiscale britannique viole la liberté d'établissement. CJUE, arrêt du 1er avril 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e.a*., C-80/12. Communiqué de presse n° 46/2014 du 1/04/2014, CJUE, gde ch., 3 février 2015, aff. C-172/13, *Commission c/ Royaume Uni,* note J. Ardouin et F. SICARD, *Revue de droit fiscal,* n°15, 2015, act.263 : la Cour retient le même raisonnement que dans *Marck &Spencer* mais déboute la Commission et valide le dispositif britannique puisqu'en 2006 le Royaume-Uni avait révisé sa législation afin de permettre à une société résidente de déduire les pertes de filiales européennes recalculées sous certaines conditions.

890 CJUE, gde ch., 24 février 2015 op.cit., la Cour déclare que l'instauration d'un critère territorial conditionnant le bénéfice de l'exonération forfaitaire des frais extraterritoriaux pour les travailleurs

707. A contrario, cette tentation d'expatriation vaut aussi pour les Etats qui mettraient en place des mécanismes susceptibles d'empêcher ou de gêner cette fuite de l'impôt, pour des motifs très souvent évoqués de lutte contre l'évasion fiscale, mais déguisés de limitation des pertes de recettes fiscales. Toutes ces mesures que nous venons d'énumérer justifient alors que soient mis en place un arsenal juridique pour protéger la liberté de circulation des personnes et des facteurs de production à l'intérieur de l'espace communautaire.

708. Une union douanière, c'est également et surtout la protection du territoire douanier contre la concurrence des pays tiers par l'application d'un tarif extérieur commun. Aussi, les avantages dont bénéficient ces pays tiers ne sont pas automatiques pour ces derniers. L'instauration du tarif extérieur commun permet de neutraliser la tentative, pour les tiers, de procéder à des détournements de trafic, par le système des réexportations. Il s'agit, en fonction des tarifs douaniers en vigueur dans les pays, d'exporter les biens vers un pays où ces tarifs sont moins élevés pour ensuite les réexporter vers les autres Etats membres. Dans le principe, les interdictions faites pour les produits originaires de la zone ne sont pas opérantes pour les produits non originaires.

709. C'est ainsi que des quotas pourront être imposés à des produits dans le but de favoriser un producteur national. Il en est ainsi également des exigences techniques liées aux normes sanitaires et phytosanitaires[891] pour l'accès au territoire d'un Etat membre pour les produits en provenance de l'étranger. Au demeurant, les unions douanières sont conçues, à l'origine, non seulement pour faciliter les échanges internes mais surtout pour se protéger contre la concurrence étrangère. Ce souci de protectionnisme a conduit à la nécessité d'encourager les entreprises exportatrices par des mesures douanières incitatives, dites *régimes douaniers économiques,* qui permettent de neutraliser l'impact des droits du tarif extérieur commun au profit des entreprises exportatrices.[892]

---

frontaliers n'est pas, en soi, contraire à la libre circulation des travailleurs dès lors qu'il ne donne pas lieu à une nette surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés pour certains de ceravailleurs.

891 CJCE, 8 juillet 1975, *Rewe Zentralfinanz,* aff. 4/75, Rec., p.843, CJCE, 25 janvier 1977, *Bauhuis,* aff. 47/76, Rec., p.5.

892 Claude J. BERR, « L'union douanière européenne face à son avenir », *op.cit., p.201.*

710. Nous devons percevoir deux aspects essentiels qui caractérisent une union douanière. Du fait de l'unification des territoires douaniers étatiques pour en faire un espace unique, un espace sans frontières afin de faciliter les échanges, l'union douanière devient *une zone commerciale unique.* Ainsi, l'union douanière suppose la protection du marché unifié par un même tarif douanier à l'égard de l'extérieur et *la libre pratique,* qui signifie simplement que les marchandises provenant des territoires étrangers, c'est-à-dire les marchandises non originaires, devront pouvoir bénéficier d'une libre circulation, dès lors qu'elles sont en transit, une fois qu'elles ont subi les droits de douane à l'importation dans un Etat membre.

711. Comme elle est devenue un seul marché, *sans frontières intérieures,* plusieurs droits de douane ne sauraient être perçus au franchissement des frontières des Etats. Le dispositif de l'UE en est l'illustration parfaite. Il ressort du TFUE, désormais en ses articles 28 et 29, que la liberté de circulation dont bénéficient les marchandises originaires s'applique aussi aux marchandises non originaires mises en libre pratique.

712. Dans un contexte de mondialisation, il n'est même plus possible d'introduire de nouveau ou d'augmenter les niveaux des tarifs douaniers qui, au demeurant, baissent au fil de chaque cycle de négociation dans le cadre de l'OMC. D'ailleurs, les mesures protectionnistes pratiquées dans le cadre des unions douanières sont même, en principe, prohibées mais bénéficient d'une certaine tolérance qui les rend compatibles avec le dispositif commercial international actuel.

§ 2. UN MECANISME NEANMOINS COMPATIBLE AVEC LES ACCORDS DE L'OMC

713. Le système commercial multilatéral, tel qu'il existe actuellement et est géré dans le cadre de l'OMC, repose en principe sur l'égalité des Etats, à travers la non-discrimination comme principe de base dans les relations commerciales. Mais il a fallu intégrer la notion d'équité pour tenir compte des pays faibles, qui ne disposent pas pour la compétition internationale des mêmes armes que les pays industrialisés. Le droit international économique aménagea alors un mécanisme compensateur pour protéger les concurrents faibles, parfois en leur faisant bénéficier de financements des plus riches. C'est ainsi qu'au fil des années, avec l'hétérogénéité des membres et de leur situation économique, une classification a permis d'octroyer des régimes de faveur aux pays en développement **(B) ;** de même que, pour faire place à l'existence des organisations de

coopération régionale **(A),** celles-ci ont bénéficié d'un statut commercial international sous condition**.**

A. La légitimité de l'UEMOA en tant qu'organisation régionale

714. Les règles de l'OMC, qui gouvernent les relations commerciales entre les Etats parties contractantes, s'appliquent à eux, tels que le droit international les définit à travers la notion de frontière, même si parfois frontière économique et frontière politique ne coïncident pas nécessairement. La frontière, preuve de l'exclusivité territoriale, espace de manifestation de la souveraineté de l'Etat,[893] peut constituer un obstacle à franchir et apparaître comme un frein à la circulation internationale des échanges économiques. Les règles du commerce international prohibent la frontière comme barrière restreignant ou limitant le flux des échanges entre les nations, à travers l'article XXIV. Il est pourtant apparu des arguments à la fois politiques et économiques militant en faveur de la reconnaissance des zones d'intégration qui pratiquent des traitements préférentiels entre Etats membres, traitements auxquels les Etats tiers n'ont pas, en principe, droit de façon automatique.

715. Au plan économique, il est apparu que les Etats sont souvent trop petits, en termes de marché de production en grande quantité et à moindre coût. Par conséquent, l'unification des marchés nationaux pourrait contribuer à créer un vaste marché, c'est-à-dire une économie d'échelle ayant la capacité des productions de masse ou des prestations de service. C'est l'une des raisons qui a motivé la création de l'UEMOA, en tout cas, telle qu'elle apparaît dans le préambule du traité de Dakar de 1994[894]**,** dont l'objectif est la construction d'un marché intérieur dans lequel sera garantie la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux ; ce qui implique la suppression de toutes sortes d'obstacles susceptibles de freiner le processus.[895]

716. Sur le plan politique; il a été avancé des arguments parmi lesquels celui que l'intégration des économies nationales pourrait être un gage de paix sociale. En effet, il

---

893 Éric ROBERT*, Elément d'une théorie appliquée au droit fiscal,* op.cit., p.56.

894 Voir le préambule au 10 tiret : *« la nécessité de renforcer la complémentarité de leurs appareils de production et de réduire les disparités de niveaux de développement entre les Etats membres ».*

895 Article du traité révisé. Disponible sur *www.uemoa.int*. En droit européen, lire Christophe MAUBERNARD, « Surveillance des marchés financiers et marché intérieur : une harmonisation à plusieurs dimensions », *Cahiers de droit européen* n°3-2014, pp.661-683.

serait par exemple difficile à un opérateur économique de déclarer la guerre à son meilleur client ou à son fournisseur. En d'autres termes, l'intégration économique conduit inexorablement à une intégration politique et elle apparaît comme l'élément pacificateur des relations entre les peuples. Tel avait été d'ailleurs l'argument fondamental de Jean MONNET, l'un des pères fondateurs de la construction européenne *: « la paix par l'intégration économique ».*[896] La réalité est illustrative des pratiques de zones économiques régionales puisqu'elles existent dans presque toutes les régions du monde. L'OMC pouvait-elle les ignorer ou alors devait-elle les intégrer dans son schéma de libéralisation ?

717. En considération de ces raisons, somme toute valables, l'OMC a choisi d'entériner l'approche régionaliste, telle qu'elle était prévue par le GATT 1947, en y ajoutant quelques précisions, avec toutefois des conditions pour être valable. A la lumière du droit de l'OMC, ce type de regroupement doit être caractérisé par la proximité géographique en matière de zone de libre-échange ou d'union douanière. Son acceptation est soumise à un certain nombre de conditions à la fois de fond et de forme : il doit veiller à protéger les droits des pays tiers et éviter, surtout, un traitement discriminatoire des Etats tiers.[897]

718. Les formes d'intégration officiellement reconnues par le GATT figurent à l'article XXIV (4) et visent « une intégration plus étroite des économies des pays participants » : les zones de libre-échange et les unions douanières auxquelles elle a donné des définitions précises. Pour le GATT, l'union douanière est la « substitution d'un seul territoire douanier à deux ou plusieurs autres territoires douaniers », à condition que « l'essentiel des échanges commerciaux » soit libéré entre les membres et qu'il existe un tarif extérieur commun. En revanche, la zone de libre-échange se limite à la « libéralisation de l'essentiel des échanges commerciaux » entre les produits originaires des territoires des Etats membres.[898] L'union douanière, en raison du tarif extérieur commun, possède une personnalité propre, tandis que les Etats d'une zone de libre-échange conservent leur

---

[896] D. CARREAU et P. JULLIARD, *Droit international économique,* op.cit., p.275.

[897] Voir le Mémorandum d'accord sur l'interprétation de l'article XXIV de l'Accord général sur les tarifs douaniers et de commerce.

[898] Article XXIV (8) a)

propre personnalité. La libéralisation des échanges ne concernant que les produits originaires de l'espace, il convient de les déterminer par des règles d'origine précises, fondées sur des critères adéquats et objectifs. Une union douanière doit également, aux yeux du GATT, créer des courants d'échanges. Ainsi, elle doit être destinée à faciliter le commerce entre les Etats parties à l'accord et s'abstenir *d'ériger des obstacles au commerce avec les pays tiers.*[899]

719. L'idée ici, c'est de s'assurer que les Etats ne vont pas revenir à des formes de regroupement à tendance autarcique, dans un but protectionniste. Seulement, cette division théorique n'est pas unanimement convaincante dans la mesure où certaines politiques communes sont contestées par des Etats tiers. C'est l'exemple de la politique agricole commune de l'UE que les USA rangent dans les catégories de politiques *détournant des échanges commerciaux* en raison des nombreuses subventions accordées aux agriculteurs.

720. Dans un second temps, le projet d'accord doit respecter des conditions procédurales avant l'entrée en vigueur de l'Accord lui-même : obligation de notification du projet de constitution et phase d'examen par le GATT avec des recommandations jugées appropriées[900], recommandations dont l'objectif est de s'assurer de la compatibilité du projet avec les accords du GATT. Un contrôle a *posteriori* s'effectue de façon périodique sur le fonctionnement de l'Union. Au fond, l'union douanière doit *faciliter les échanges commerciaux.* Cette facilitation des échanges concerne aussi bien les droits de douane que les autres restrictions au commerce international entre les territoires de l'Union.[901] Il faut cependant noter un flou ou une imprécision découlant de l'accord GATT, qui n'a pas donné de contenu à l'expression « essentiel des échanges commerciaux », toujours objet de divergence actuellement.

721. Au titre de l'union douanière, et en raison du tarif extérieur commun entre Etats membres, ceux-ci doivent veiller à sa neutralité. C'est donc une obligation globale qui découle de l'article XXIV (4) et (5) a) et b) de ne pas créer ou durcir les obstacles au commerce avec les Etats non membres de l'Union. Cette obligation de l'impact du tarif douanier couvre également les droits de douane *stricto sensu* et les autres réglementations

---

[899] Article XXIV (4).

[900] Article XXIV (7) et § 7 à 10 du « Mémorandum d'accord sur l'interprétation ».

[901] Article XXIV (8) a) et b).

commerciales. Il faut veiller à ce que les nouveaux droits de douane imposés par le tarif douanier commun n'aient pas, dans l'ensemble, une incidence plus élevée sur les pays tiers que ceux en vigueur avant l'Union.[902] L'UEMOA a essayé de mettre en cohérence ses normes avec ces obligations découlant des accords du GATT en interdisant aux pays membres d'instituer toute forme d'obstacle au commerce et en s'assurant que les tarifs douaniers envers les pays tiers n'ont pas été rendus plus lourds que ceux en vigueur avant son mécanisme.[903] Il subsiste pourtant une difficulté à arrêter une méthode de détermination de l'incidence du tarif douanier commun avant et après l'entrée en vigueur de l'Union, même au niveau du GATT.

722. Il peut arriver que les Etats tiers bénéficient de concessions favorables dont la stabilité est perturbée par la mise en place de l'union. Dans ces circonstances, est déclenchée la procédure de l'article XXVIII pour la renégociation des concessions en raison du principe de la clause de la nation la plus favorisée qui gouverne les relations commerciales multilatérales. Puisque l'union douanière établit une zone de préférence commerciale, elle est par nature discriminatoire aux yeux des principes qui gouvernent les échanges internationaux. Le régime de légitimation par le GATT fait peser la contrainte sur l'union douanière en tant qu'entité, mais la clause de la nation la plus favorisée continue de prospérer à l'égard des Etats pris individuellement, de sorte que cette clause qui n'était qu'une exception, au départ, est en train de se muer en principe.

B. Le traitement de faveur lié au niveau de développement

723. A l'OMC, il faut signaler qu'il existe un traitement particulier en faveur des *pays en voie de développement,* dont les origines remontent au GATT de 1947. Ainsi,

---

[902] Article XXIV (5) a).

[903] Voir article 79 du traité révisé : « En vue de la réalisation de l'objectif défini à l'article 76 paragraphe a), les Etats membres s'abstiennent, dès l'entrée en vigueur du présent Traité :

a) d'introduire entre eux tous nouveaux droits de douane à l'importation et à l'exportation ainsi que toutes taxes d'effet équivalent et d'augmenter ceux qu'ils appliquent dans leurs relations commerciales mutuelles ;

b) d'introduire entre eux de nouvelles restrictions quantitatives à l'exportation ou à l'importation ou des mesures d'effet équivalent, ainsi que de rendre plus restrictifs les contingents, normes et toutes autres dispositions d'effet équivalent.

Conformément aux dispositions de l'article XXIV (5) (a) de l'Accord Général sur les Tarifs Douaniers et le Commerce (GATT), l'Union s'assure que l'incidence globale des droits de douane et des autres règlements du commerce vis-à-vis des pays tiers n'est pas plus restrictive que celle des dispositions en vigueur avant la création de l'Union ».

l'Accord général avait prévu, de façon laconique, un régime d'exception à l'égard des parties contractantes *« dont l'économie ne peut assurer à la population qu'un faible niveau de vie en est aux premiers stades de son développement ».*[904]

724. Dans cette configuration, un pays pouvait, sur le fondement de l'article XXVIII (2), *« conserver à la structure de ses tarifs douaniers une souplesse suffisante »* en instituant *des restrictions quantitatives* motivées par des raisons de balance de paiement d'une manière plus flexible et dérogatoire au droit commun prévu à l'article XII. Avec le temps et la révision du GATT, entrée en vigueur le 27 juin 1966, va être insérée une partie IV consacrant le principe de non-réciprocité, intitulée « commerce et développement ». Même si cette révision est marquée par la prise en compte de la situation précaire des *pays du tiers monde,* elle n'en est pas moins considérée comme une exception au régime général. D'ailleurs, elle fut tout aussi vague et imprécise que l'ancien texte avec des notions assez floues, dont les obligations qui découlent sont imprécises et indéterminées, au point que D. CARREAU propose de les ranger dans les engagements non contraignants *: droit flexible, droit mou ou soft law.*[905]

725. L'approche positive de la situation des pays en voie de développement va voir le jour avec le Tokyo round en 1971 sous la pression de la CNUCED II qui avait revendiqué l'institution de *préférences commerciales* pour le Tiers-Monde en 1968 à New-Delhi. Ainsi fut accordée une première dérogation le 25 juin 1971 au seul article XXV par l'institution de la clause de la nation la plus favorisée inconditionnelle au bénéfice des pays développés volontaires pour mettre en œuvre des *systèmes de préférence généralisés sans discrimination ni réciprocité pour des bénéficiaires déclarés* comme pays en voie de développement. En 1979, une base juridique fut trouvée au régime dérogatoire des pays en voie de développement par la légitimation des accords préférentiels qui leur sont accordés ou qu'ils accorderont entre eux, en dépit de l'article 1 de l'Accord général, par l'instauration de *la clause d'habilitation.*[906]

---

904 Article XXVIII.

905 Dominique CARREAU et P. JULLIARD, *Droit international économique,* op.cit., p.267.

906 Cette clause d'habilitation avait été interprétée par l'organe de règlement des différends non pas comme une règle positive énonçant des obligations mais une exception autorisant à déroger à l'article I.1 du GATT 1994. Plus tard, c'est l'organe d'appel qui en a donné une interprétation différente en précisant qu'elle jouait « un rôle essentiel dans la promotion du commerce en tant que moyen de stimuler la

726. Aujourd'hui, la situation des pays en développement a bien changé dans l'approche actuelle prônée par l'OMC, par la reconnaissance officielle d'un statut de pays en développement. Evidemment, il faut savoir que le régime dérogatoire accordé a un caractère provisoire, puisque le respect du régime de droit commun demeure l'objectif à atteindre et même un défi à relever, en raison de sa corrélation avec le niveau de développement. Il est donc normalement destiné à remédier aux problèmes actuels de développement de ces pays qui se révèlent en principe être des problèmes passagers.

727. Des approches existent dans les accords multilatéraux, notamment ceux liés au commerce des marchandises (agriculture, normes sanitaires et phytosanitaires, accord sur les obstacles techniques au commerce, investissement lié au commerce, mise en œuvre du code antidumping, subventions et mesures compensatoires, évaluation en douane, sauvegarde), mais nous allons nous intéresser aux domaines des obstacles non tarifaires, puisque l'enjeu pour les pays en développement se trouve à ce niveau. En effet, le système généralisé de préférence commerciale, tel qu'il se mondialise actuellement, entraîne une réduction significative des obstacles tarifaires en raison du faible niveau de droit de douane. L'objectif à terme étant la suppression des droits à percevoir aux frontières pour le franchissement des marchandises, le problème va s'orienter vers les obstacles non tarifaires. Quel est le contenu du régime accordé aux pays en développement, catégorie à laquelle appartiennent, tous les Etats membres de l'UEMOA ?

728. Le régime de faveur trouve son fondement dans la clause d'habilitation telle qu'elle a été formulée le 28 novembre 1979 : « Ainsi, les pays en développement les moins avancés bénéficient d'un *« traitement spécial…dans le contexte de toute mesure générale ou spécifique de faveur des pays en voie de développement ».*

729. Une imprécision peut toutefois être relevée dans le mécanisme sur au moins deux points, à savoir les bénéficiaires et le contenu. En ce qui concerne les bénéficiaires, le système OMC est d'un mutisme total, hormis l'accord multilatéral sur les subventions qui contient des indices de précision en donnant une liste des pays qui ne feront plus partie de

---

croissance et le développement économique ».Voir rapport de l'organe d'appel, 7 avril 2004, WT/DS/246/AB/R, *Communautés européennes- conditions d'octroi des préférences tarifaires aux pays en développement,* paragraphes 89-90.

la catégorie des PMA, dès que le PNB par habitant aura atteint 1000 dollar par an[907] et, pour la détermination des pays faisant partie de la catégorie des PMA, il se réfère au classement établi par l'ONU.[908] Pour appartenir aux PMA, l'ONU a défini des critères au nombre de trois. Ce sont :

-le niveau de revenu calculé en fonction du PIB/H sur 3 ans ;

-le retard dans le développement humain mesuré en tenant compte de la malnutrition, du taux de mortalité infantile, de la scolarisation et du taux d'alphabétisation ;

- la vulnérabilité économique calculée en fonction de la taille de la population qui ne doit pas excéder 75 millions d'habitants, le degré d'isolement, les exportations des différentes cultures agricoles, les catastrophes naturelles et leurs incidences. Ces critères ont permis d'identifier à travers le monde entier 48 pays pouvant être qualifiés de PMA, au nombre desquels, apparaissent sept (07) pays de l'espace UEMOA.[909] Seule la Côte d'Ivoire sort du lot, mais elle est tout de même rangée dans la grande famille des pays en développement.

730. La seconde difficulté relevée, réside dans le caractère imprécis du régime préférentiel accordé aux pays en développement. L'Accord général lui-même pose le principe de base applicable aux PMA, qui veut que ces derniers ne soient tenus qu'à une réciprocité limitée fonctionnelle à leurs engagements et concessions commerciales, en adéquation avec leurs besoins propres de développement et avec les capacités administratives et institutionnelles.[910] Il reste que la singularité des PMA n'a été faite qu'à travers certains des accords commerciaux multilatéraux, dans la catégorie *« pays en développement »,* pour leur accorder des avantages supplémentaires exprimés en termes généraux, tels que nul n'est sûr de leur portée réelle. A titre illustratif, l'Accord sur l'agriculture fait référence à la prise de « mesures appropriées », sur les effets négatifs possibles de leur programme de réformes sur les PMA qui importent des produits

---

[907] Annexe VII b de l'Accord renvoyant à l'article 27 (2) b).

[908] Annexe VII a de l'Accord renvoyant à l'article 27 (2) a).

[909] Il s'agit du Bénin, du Burkina Faso, de la Gambie, du Mali, du Niger, du Togo et du Sénégal. Disponible sur *www.unctad.or/en/pages/aldc/least.*

[910] Article XI (2).

alimentaires[911]**.** Elle concerne aussi la prise en considération des besoins spéciaux au niveau de *« l'accord sur l'application des mesures sanitaires et phytosanitaires »*[912].

731. Au niveau également de l'accord sur les *subventions et les mesures compensatoires,*[913]l'accord ADPIC offre une coopération technique,[914] et *des procédures spéciales et fondées sur la modération des parties développées en matière de règlement des différends.*[915] En outre, dans l'acte final de Marrakech, une décision spécifique de mesures en faveur des pays moins avancés a été adoptée le 15 avril 1994 et pose le principe que *« les PMA ne seront tenus de contracter des engagements et de faire des concessions que dans la mesure compatible avec les nécessités du développement, des finances et du commerce de chacun d'eux ou avec leurs capacités administratives et institutionnelles ».*[916]

732. En outre, ils devront bénéficier, dans *la mesure du possible,* et ce immédiatement, des concessions tarifaires et non tarifaires de l'Uruguay Round.[917] Pour terminer, ils bénéficieront *d'une aide technique considérable pour tirer le maximum de profit de la libéralisation des échanges.*[918] Point n'est besoin de savoir, à la lecture des termes employés, qu'il s'agit là juste d'intentions et non d'engagement en termes de volonté réelle.

733. Pour nous, il s'agit de voir les enjeux de la construction de l'union douanière confrontée à la réglementation commerciale internationale à laquelle ces Etats ont souscrit et dont l'UEMOA s'est engagée à garantir le respect, par une évaluation périodique du mécanisme par la Commission. Et c'est en tenant compte de ce dispositif que l'UEMOA a tenté de protéger son territoire douanier.

---

911 Article 16 de l'Accord sur l'Agriculture.
912 Article 10.
913 Partie VIII et article 27.
914 Articles 66 et 67.
915 Article 24 du Mémorandum d'accords.
916 Paragraphe 1 de l'acte final de Marrakech.
917 Paragraphe 2 iii.
918 Paragraphe 2 iv.

SECTION II.

LA PROTECTION DU TERRITOIRE DOUANIER COMMUNAUTAIRE DE L'UEMOA

734. L'uniformisation de la fiscalité de porte dans l'UEMOA a presque coïncidé avec la création de l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), qui prône la baisse des tarifs douaniers afin de promouvoir une plus grande ouverture des marchés[919]**.** Etant donné que la philosophie de l'UEMOA est de mettre en place une intégration de type libéral, l'un des objectifs est l'intensification des échanges non seulement entre les pays membres, mais aussi avec le reste du monde. Cette uniformisation de la fiscalité de porte se traduit alors par la libéralisation des échanges intracommunautaires **(§ 1)** et l'adoption d'un tarif extérieur commun **(§ 2).**

§1.LA LIBERALISATION DES ECHANGES INTRACOMMUNAUTAIRES

735. On entend par « libéralisation des échanges intracommunautaires » la levée de tous les obstacles ou entraves au commerce. En effet, l'article 76 du traité prévoit *« l'élimination dans les échanges entre les pays membres des droits de douane, des restrictions quantitatives à l'entrée et à la sortie, des taxes d'effet équivalent et toutes autres mesures d'effet équivalent susceptibles d'affecter lesdites transactions »*. Il s'agit en fait d'intensifier les échanges entre les Etats membres de l'Union. Cette intensification suppose cependant une suppression totale des barrières douanières entre ces Etats.

736. Or, il faut le rappeler, les Etats de l'UEMOA sont des Etats moins avancés dont les ressources dépendent des recettes fiscales, puisqu'ils ont besoin d'importer des biens de toute sorte. Cette situation génère d'importantes recettes douanières qui, pour la plupart, varient entre 38 et 56% des recettes budgétaires. La libre circulation de certains produits s'est faite immédiatement : ce fut le cas des produits du cru et de l'artisanat **(A) ;** tandis que d'autres l'ont été de façon progressive : les produits industriels originaires **(B).**

A.La libre circulation immédiate des produits du cru et de l'artisanat

737. Dès le 1er juillet 1996, le désarmement tarifaire était total pour tous les produits du cru et de l'artisanat traditionnel originaire. Pour bénéficier de ce régime, le produit doit

---

[919] Voir article XXIV de General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) de 1947.

être originaire de la zone UEMOA. Est considéré comme originaire de l'espace UEMOA tout produit fabriqué, obtenu, élevé, trouvé ou recueilli dans un Etat membre de l'Union. Dans ce cas, le bénéfice d'une exonération totale est accordé sur les droits de douane et des autres restrictions quantitatives. Il convient toutefois d'expliciter les notions de produit du cru originaire et de produit de l'artisanat originaire.

738. Pour savoir ce qu'est un produit du cru, il faut se référer à l'acte additionnel n°04/96 du 10 mai 1996 qui institue un régime tarifaire préférentiel transitoire des échanges au sein de l'Union et son mode de financement. En effet, aux termes de l'article 4 de l'acte additionnel n°04/96, *« sont considérés comme produits du cru originaires des Etats membres de l'Union les produits du règne animal, minéral et végétal n'ayant subi aucune transformation à caractère industriel ».*

739. A cet effet, une classification de ces produits est indiquée et complétée par une longue liste des produits concernés[920]**.** Ce sont :

-des produits minéraux du sol ou déposés sur le rivage des côtes maritimes : sel gemme, phosphate de calcium naturel, marbre à l'état brut, granit à l'état brut, huiles brutes de pétrole, soufre brut, gypse brut ;

-des animaux vivants de toutes sortes, de l'élevage en particulier ;

-des produits de l'agriculture ou du règne végétal :bois bruts, canne à sucre, cacao en fèves et brisures de fèves, caoutchouc naturel, céréales (fonio, maïs, mil, riz), coton en masse (fibre de coton non égrenée), écorces de végétaux, fibres textiles naturelles, gommes, graines et fruits oléagineux, graines de néré, matières premières végétales pour la teinture ou le tannage, plantes vivantes, poivre et piment, produits de la floriculture, résines ;

-des produits de la chasse, de la pêche ou de la cueillette : animaux sauvages, poissons, crustacés, mollusques, œufs de poissons, œufs d'oiseaux en coquille, viande et abats comestibles, miel naturel, cire d'abeilles ou d'autres insectes naturels ;

-des produits provenant d'animaux ou faisant l'objet d'élevage : cuir, guano et autres engrais naturels d'origine animale, laines en masse, lait, peaux brutes, poils fins et poils grossiers en masse, viande et abats comestibles ;

---

[920] Voir annexe 1 de l'acte additionnel n°04/96.

-légumes, plantes, racines et tubercules alimentaires (manioc et igname) ;

-fruits comestibles : bananes, mangues, melons, tous agrumes (clémentines, citrons, oranges, pamplemousses) ;

-café vert et thé vert.

740. Selon l'article 10 de l'acte additionnel[921]**,** tous ces produits bénéficient immédiatement du régime le plus favorable, le droit de circuler librement dans l'espace communautaire sans aucune taxation, sans aucun droit de douane. Dans la nomenclature tarifaire et statistique, pas moins de vingt-huit (28) chapitres sont concernés. Il n'empêche qu'on a pu relever des absences dans la liste, en particulier pour les minerais : fer, manganèse.[922] Pour parer à toute omission ou à tout oubli de certains produits, l'article 11 de l'acte additionnel a prévu que la liste des produits du cru soit régulièrement mise à jour par décision de la Commission. Quel est le contenu de la notion de produits de l'artisanat traditionnel originaire ?

741. Aux termes de l'article 6 de l'acte additionnel, *« On entend par produits de l'artisanat traditionnel originaires des Etats membres de l'Union généralement les articles faits à la main, avec ou sans l'aide d'outils, d'instruments ou de dispositifs actionnés directement par l'artisan[923]».* Cette annexe 2 qui se veut plus explicite fournit une longue liste des produits entrant dans la catégorie des produits de l'artisanat traditionnel originaire. Ce sont :

-des produits de l'artisanat du cuir : peaux de reptiles seulement tannées, articles de

sellerie et de bourrellerie pour tous animaux, chaussures, cravaches, sacs à main de dame en cuir naturel, portefeuilles et porte-monnaie en cuir naturel, paletots et ceintures en cuir naturel, liseuses et couvre-livres en cuir naturel, blague de tabac, petits récipients en cuir naturel ou en vessie, enveloppes pour poufs, gibecières en peau naturelle, sandales, sandalettes et babouches en cuir naturel, chapeaux et bracelets en cuir naturel, tentes utilisées par les nomades ;

---

921 Voir Annexe 1, op. cit, p.7.

922 Le TEC CEDEAO basé sur le SH 2012 a prévu ces produits aux sections XIV et XV.

923 Voir annexe 2 de l'acte additionnel, disponible sur le site www.uemoa.int.

-des produits de la vannerie ou des matières à tresser : nattes, paniers, corbeilles, cabas, couffins, sacs à main, plateaux, dessous de plats, boîtes, éventails ;

-des produits de l'artisanat des fibres textiles : tissus de coton obtenus artisanalement, teints ou imprimés à la main, couvertures de coton obtenues artisanalement, descente de lit, tapis à points noués ou enroulés fabriqués à la main, couverture de laine ou de poils fins obtenus artisanalement, bonnets brodés obtenus artisanalement ;

-des produits de l'artisanat du fer : houes, haches, faucilles à main, couteaux non fermants, clochettes de table, grelots pour animaux, sabres, javelots, lances, dagues et poignards, flèches ;

-des produits de l'artisanat du bois : cuillères, fourchettes, peignes, couverts à salade, plats et assiettes, pots, tasses, boîte à épices, boîte, écrins, étuis, plumiers, porte-manteaux, étagères, chaises et tables traditionnelles, objets d'ornement intérieur,

-des produits divers de l'artisanat : statuettes et autres objets d'ornement intérieur en cuivre et en bronze, instrument de musique à corde (cora, guitare), instrument d'appel et de signalisation à bouche (corne d'appel, sifflets), arcs et flèches, instruments à percussion (djembé, tam-tam, tambour), balafons, ouvrages en nacre, en ivoire, en os travaillé, bijoux d'ambre, tamis de ménage à main, pipes pour fumeurs[924].

742. Bien que longue, la liste des produits est susceptible d'être complétée à tout moment en fonction des nécessités qui s'imposent par une décision de la Commission. Tous ces produits circulent également en franchise de tous droits et taxes douaniers dans l'Union ; ils ne peuvent pas faire l'objet de restriction quantitative ni qualitative. Qu'il s'agisse d'eux ou des produits du cru, on doit remarquer que ces produits constituent, hormis les minéraux, l'essentiel économique de la plupart des populations de ces Etats. C'est le soubassement de l'économie de subsistance dont ils vivent. D'ailleurs, pendant la période coloniale, ils n'avaient jamais fait l'objet de taxation lors de leur circulation dans la fédération de l'Afrique Occidentale Française (AOF) ; il eût été donc peu judicieux de rompre avec cette tradition[925]**.** Contrairement, aux produits du cru les produits industriels

---

[924] Cette liste peut être consultée sur le site de l'UEMOA.*www.uemoa.int.*

[925] Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Monétaire et Economique Ouest-Africaine(UEMOA) », op.cit, p.40.

n'ont pas connu cette libéralisation complète et immédiate, mais plutôt un régime progressif.

B. La libre circulation progressive des produits industriels originaires

743. On peut observer, avec le professeur Eloi DIARRA, qu'en ce qui concerne le régime des produits industriels originaires, les Etats ont fait preuve d'une très grande prudence. Cette prudence peut s'interpréter comme une preuve de réalisme. En effet, il n'y a pas de doute que l'importance des recettes douanières commandait que l'on procédât par étape et c'est justement ce qui a été fait[926]**.** Le processus a conduit à mettre en place, dans un premier temps, un régime transitoire qui a consisté en un allègement des droits et taxes d'entrée qui frappaient les produits industriels originaires et en la suppression définitive desdits droits sur ces produits dans un second temps**.** Que recouvre la notion communautaire de produits industriels originaires ?

744. *« Sont considérés comme produits industriels originaires les produits industriels dans la fabrication desquels sont incorporées des matières premières communautaires représentant en quantité au moins 60% de l'ensemble des matières premières utilisées ».*
Ce sont également *« les produits industriels obtenus à partir de matières premières entièrement importées des pays tiers ou dans la fabrication desquels les matières premières communautaires utilisées en quantité au moins 60% de l'ensemble des matières premières mises en œuvre lorsque la valeur ajoutée est au moins égale à 40% du prix de revient ex-usine hors taxes de ces produits*[927]». Le régime transitoire fut caractérisé par l'institutionnalisation d'une Taxe Préférentielle Communautaire (TPC) équivalant à une réduction de 30% des droits applicables aux produits industriels originaires. Dès 1997, la réduction est élevée à 60% des droits d'entrée applicables[928]**.** En 1998, elle a atteint le taux de 80%[929]**.** Les 20% qui restaient ont été taxables jusqu'en 2000. Ce régime transitoire devait normalement courir pour la période allant du 1er juillet 1996 au 30 juin 1997, c'est-

---

[926] Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) », op. cit, p.41.

[927] Voir article 7 de l'acte additionnel n°4/96.

[928] Acte additionnel n°1/97 du 23 juin 1997, document extrait du site www.uemoa.int le 12 avril 2012.

[929] Acte additionnel n°4/98 du 30 décembre 1998, document extrait du site www.uemoa.int le 12 avril 2012.

à-dire un an. Il a été par la suite prorogé par l'acte additionnel n°07/96 du 31 décembre 1996 jusqu'au 30 novembre 1997 et de façon indirecte jusqu'au 31 décembre 1999[930].

745. Le bénéfice à la taxe préférentielle n'a cependant pas été automatique pour les produits industriels originaires. Le bénéfice de ce régime fut soumis au préalable à l'obtention d'un agrément dont l'octroi est soumis à des conditions. La demande d'agrément est présentée par les gouvernements des Etats membres dans lesquels sont implantées les entreprises dont les produits sont susceptibles de bénéficier du régime. L'agrément est prononcé par la Commission[931]. Dans le système ancien de la CEAO, l'agrément était accordé par le Conseil des ministres. En confiant cette mission à la Commission, c'est manifestement le souci de l'efficacité et de la rapidité qui a prévalu[932]. C'est ainsi que, dans sa décision du 12 septembre 1996, celle-ci délivrait les premiers agréments dont les bénéficiaires étaient essentiellement des sociétés ivoiriennes et sénégalaises, par exemple Chocolat pour les pellicules, coques et déchets de cacao pour la Côte d'Ivoire, SENTENAC pour les grumaux et semoules de maïs et autres céréales, SONACOS pour l'huile d'arachide et Nestlé pour le lait et les crèmes de lait pour le Sénégal[933].

746. On remarquera que l'agrément n'est pas accordé pour l'ensemble de la production de l'entreprise, mais produit par produit : ce qui est bien dans la logique tarifaire. Pour quatre entreprises, sept produits étaient concernés. Jusqu'en janvier 2000, des agréments ont été accordés, pour des produits originaires de tous les Etats membres[934], portant le total des produits agréés à plus de mille six cent soixante produits. L'agrément obtenu peut être transféré à une autre entité juridique, si la nouvelle entité poursuit les activités de la société dissoute. Pourquoi alors un agrément, alors que les produits

---

930 Acte additionnel n°4/98 du 30 décembre 1998 qui évoque la suppression totale des droits d'entrée pour les produits soumis à la taxe préférentielle à partir de 2000.

931 Dans le système ancien de la CEAO, l'agrément était accordé par le Conseil des Ministres.

932 Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) », op. cit., p.41.

933 Décision n°8/96 /COM/UEMOA de la Commission du 12 septembre 1996, *in Bulletin officiel de l'UEMOA*, décembre 1996, p.49.www.uemoa.int

934 Voir les décisions n°3/98/COM/UEMOA du 12 mars 1998, n°4/98/COM/UEMOA du 03 juin 1998, n°1/99/COM/UEMOA du 11 janvier 1999 et leurs annexes, *in Bulletin n°9*, deuxième et troisième trimestres 1998, p.16 et annexes de 36 pages ; p.17 et annexe de 9pages ; *Bulletin n°13*, premier trimestre 1999, p.31 à 46 ; Décision n°1/2000/COM/UEMOA du 7 janvier 2000.

concernés sont bien connus du fait que c'est la Commission qui octroie les agréments? Il existe certainement une raison suffisante pour l'exigence de l'agrément par produit.

747. L'exigence préalable de l'agrément est d'interdire le bénéfice de la réduction tarifaire aux produits qui n'ont pas été retenus. Cependant, par une sorte de condescendance, les textes ont prévu pour les produits originaires non agréés une réduction de 5%. Mais l'originalité de la démarche ne réside pas seulement dans cette sélectivité, comme le souligne Eloi DIARRA. L'acte additionnel n°04/96 a prévu un système de compensation pour amortir les effets dus aux recettes fiscales qui auront été perdues du fait de l'application du régime. En effet, l'article 58 du traité de l'UEMOA stipule que : *« Les moins-values de recettes douanières subies par certains Etats membres du fait de la mise en place de l'union douanière font l'objet d'un traitement spécifique temporaire. Ce traitement comprend, durant une phase transitoire, un dispositif automatique de compensations financières ».* Comment financer alors cette compensation financière ?

748. En son article 16, l'acte additionnel n°04/96 a institué *« un prélèvement dénommé Prélèvement Communautaire de Solidarité (P.C.S.) de 0,5% sur la valeur en douane des marchandises importées des pays tiers par les Etats membres de l'Union ».* L'assiette de ce prélèvement est constituée par les importations, dans tous les pays membres, de produits originaires des pays tiers. Sont seulement exclus les aides et dons destinés à l'Etat ou aux œuvres de bienfaisance, les produits pétroliers, les marchandises en transit, les marchandises déclarées pour l'entrepôt de stockage, les marchandises acquises par les ambassades et celles ayant acquitté le prélèvement sous un régime antérieur. Le taux de 0,5% peut être modifié par un acte de la Conférence des Chefs Etat et de Gouvernement[935].

749. Le produit du prélèvement est perçu par les administrations nationales de recouvrement et reversé dans un compte, ouvert au nom de l'Union, à la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) dans chaque Etat membre. Les recettes ainsi

[935] Depuis l'acte additionnel n°04/96 qui a fixé ce taux à 0,5% de la valeur en douane, il a été modifié pour être porté à 1% de la valeur CAF des marchandises.

obtenues sont versées dans un fonds[936]. A défaut, la BCEAO est autorisée à débiter le compte du Trésor public de l'État défaillant, du montant non reversé, et à créditer le compte de l'UEMOA du même montant. Le versement de la compensation était prévu pour être effectué deux fois par an. Dans la pratique, le système a fonctionné jusqu'en 2005.

750. Les Etats devaient soumettre à la Commission une déclaration de moins-values douanières pour le 30 juin et le 31 décembre de chaque année. Celle-ci, après consultation des Etats membres concernés, arrête le montant exact des moins-values constatées. La Commission devait alors verser la compensation dans les soixante jours de l'arrêt des comptes[937]**.** Les montants sont évidemment très variables, puisqu'ils sont fonction des importations de chaque Etat membre et des périodes couvertes. Ainsi par exemple, si pour douze mois un Etat comme le Sénégal reçoit une compensation de 774 941 068 F CFA, le Mali perçoit 666 996 688 F CFA pour cinq mois[938]**.**

751. Et selon la Commission, au 30 septembre 2000, le montant total des compensations était de 11 295 144 701 F.CFA (onze milliards deux cent quatre-vingt-quinze millions cent quarante-quatre mille sept cent un francs CFA)[939]. Il faut noter aussi que la totalité des moins-values subies par Etats, a été remboursée à ce jour. Pour la période allant du 1er janvier au 31 décembre 2002, par exemple, les paiements effectifs de ces compensations s'élevaient à 31 999 968 049 francs CFA dont le détail figure au tableau 3 ci-après.

---

936 Le règlement n° 6 /98 du 3 juillet 1998 du Conseil des Ministres porte création du fonds de compensation, fixe ses règles de fonctionnement et approuve son budget pour 1998, bulletin officiel de UEMOA n °9, p.3.

937 Voir versement de compensations à des Etats membres (Bénin, Sénégal, Togo, Mali, Niger) in Bulletin officiel de l'UEMOA n°14, deuxième trimestre 1999, pp.2 à 7 ou au Burkina-Faso, au Sénégal : in Bulletin de l'UEMOA n°23,troisième trimestre 2001, pp.83 à 88.

938 Soit respectivement 1 181 390 euros (ou une moyenne mensuelle de 98 449 ,166 euros) et 1 016 829,8 euros (ou une moyenne mensuelle de 203 366 ,96 euros).Confer Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-africaine (UEMOA) », op. cit., p.42.

939 Ainsi répartis : Niger : 4 545 992 330 francs CFA , Burkina Faso : 3 193 823 877 FCFA , Côte d'Ivoire : 258 458 406 597 FCFA, Voir Rapport d'activité de la Commission présenté à la Conférence des Chef d'Etats et de Gouvernement de l' UEMOA, Bamako, 14 décembre 2000, p.19.

Pays	Compensations reçues
Benin	4 157 728 350
Burkina Faso	7 053 810 832
Côte d'Ivoire	203 068 098
Guinée Bissau	415 063 441
Mali	8 889 541 462
Niger	7 748 848 248
Sénégal	2 847 539 959
Togo	1 057 867 659

Données tirées du rapport d'activités de la Commission, année 2002, présenté à la 7e Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de l'UEMOA, Dakar, janvier 2003.

On peut toutefois retenir que l'avantage et la souplesse du régime résidaient dans le fait qu'il a permis aux Etats de se préparer lentement à la suspension totale des droits et taxes entre Etats membres et qu'il fut financé non pas par des contributions, comme ce fut le cas dans la défunte CEAO, mais par des ressources propres tirées de la circulation des marchandises entre Etats membres, tout en rendant les produits similaires étrangers à l'Union moins attrayants. Cependant, si séduisant fût-il, ce système ne satisfaisait pas aux normes d'une union douanière et devait prendre fin[940]. Evidemment, le régime a cessé de fonctionner en 2005 avec des arriérés de reversement dus par certains Etats. Le tableau 4 qui suit fait un récapitulatif des produits du PCS depuis son entrée en vigueur jusqu'en 2013 avec les affectations correspondantes.

[940] Le système de compensation, qui n'était qu'un mécanisme temporaire, a pris fin depuis l'année 2003. L'UEMOA a entrepris alors le programme de transition fiscale vers la fiscalité intérieure pour la mobilisation des recettes fiscales par chaque Etat.

Période	Encaissements	AFFECTATION									
		Budget des Organes de l'UEMOA (investissement et fonctionnement)	Budget fonds de Compensation des Moins-values de Recettes douanières ou Budget Spécial du FCMV-RD	Budget FAIR ou Budget spécial du FAIR	Fonds de Réserve	Fonds Fiduciaire	Prêt au Niger	Fonds Régional pour le Développement Agricole (FRDA)	Lutte contre la vie chère + Sécurité alimentaire	Fonds de développement de l'énergie (FDE)	TOTAL DES AFFECTATIONS PAR ANNEE
1996-2005	206096930496	58444176333	127076759356	9987899592	200000000	220000000	8188095215	0	0	0	206096930496
2006	37502630520	12108601640	25394028880								37502630520
Capital amorti-prêt Niger		1259706957					1259706957				
2007	53605045048	22511406624	14247285179	14546353245				2300000000			53605045048
Capital amorti-prêt Niger		629853478					629853478				
2008	55537516074	19513986168	0	19023529906	0	0		5000000000	12000000000		55537516074
Capital amorti-prêt Niger		629853478					629853478				0
2009	6718519375	18744315248	0	17974204127	0	0		5000000000	0	15000000000	56718519375
Capital amorti-prêt Niger		629853478					629853478				0
2010	62947858438	22395074582	0	15552783856	0	0		10000000000	0	15000000000	62974858438
Capital amorti-prêt Niger		629853478					629853478				0
2011	63805462753	46450836614	0	2354626139	0	0		0	0		63805462753
Capital amorti-prêt Niger		629853478					629853478				-
Fonds de réserves		200000000			-200000 000	0					-
Fonds de compensation moins –values douanières		615783122	615783122								-
2012	77880817322	50880817322	0	0	0	0		2000000000	10000000000	15000000000	77880817322
Capital amorti-prêt Niger		629853478					29853478				-
2013(Janv. Sept.)	60550092445	39016281242	0	13533811203	0	0	0	8000000000	0	0	60550092445
Capital amorti-prêt Niger		314926739					314926739				-
Total 1996-2013	674644872471	296235033459	166102290293	92973208068	0	0	2834340651	32300000000	22000000000	60000000000	674644872471
Taux	43.91	24.62	13.78	0.00	0.33	0.42	4.79	3.26	8.89	100.0	

Tableau 4 : Utilisation des produits du Prélèvement communautaire de Solidarité de juillet 1996 à septembre 2013 (Rapport d'activité 2013 de la Commission)

§ 2. L'INSTITUTION DU TARIF EXTERIEUR COMMUN DE L'UEMOA

752. Cette libéralisation des échanges extracommunautaires qui se traduit par la mise en place du tarif extérieur commun a exigé la réunion de deux conditions qui se résument, dans un premier temps, en l'adoption d'une nomenclature tarifaire et statistique. Cette nomenclature tarifaire et statistique de l'UEMOA, qui a été adoptée avant même la mise en place de la politique agricole commune, a été inspirée de celle de l'ex-CEAO. Toutefois dans le dialogue des organisations sous régionales, elle a dû s'articuler avec la nomenclature tarifaire et statistique de la CEDEAO (**A**). Ce système qui définit le classement des marchandises selon une nomenclature synthétique détermine les droits de douane et les taxes applicables lors du franchissement de la frontière **(B)**.

A. une nomenclature tarifaire et statistique mise en cohérence avec la cedeao

753. La nomenclature qui prévoit le tarif douanier applicable aux produits lors du passage de la frontière permet aussi d'établir les statistiques du commerce extérieur. De la sorte, point n'est besoin d'insister sur la nécessité d'une nomenclature tarifaire et statistique dès que l'on veut établir un tarif extérieur commun. En effet, *pour qu'on puisse parler le même langage et se comprendre, il est important que tous les Etats concernés par la création de l'espace douanier commun disposent des mêmes normes de références. Précisément, la nomenclature tarifaire et statistique répond à cette préoccupation*[941].

754. Elle établit une classification des produits identiques et valables pour tous les Etats membres. En règle générale, le classement tarifaire est établi sur la base du système mondial harmonisé de désignation des marchandises appelé SH à dix (10) chiffres, correspondant à l'application de la nomenclature combinée à douze (12) chiffres et au tarif intégré à dix (10) chiffres. C'est un référentiel, à l'image du plan comptable universel qui établit une catégorisation des marchandises en y affectant des chiffres qui permettent de les spécifier. Les tarifs douaniers sont par la suite fixés en tenant compte de cette nomenclature.

---

[941] Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) », op.,cit., p.43.

755. Dans le règlement n°02/97/1997, il est disposé que la nomenclature tarifaire et statistique de l'Union est celle de la Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO)[942], qui, en réalité, a été empruntée à celle de la CEAO.

756. L'UEMOA n'avait fait que reprendre ce qu'elle connaît déjà parfaitement et dont elle a hérité de la CEAO. Cette nomenclature répertorie les produits en 99 chapitres, répartis en 23 sections, et à chaque produit a d'abord correspondu un numéro de huit chiffres, portés ensuite à dix chiffres[943]. Ainsi, le n° 15 15 90 11 désigne l'huile brute de karité, soit un produit de la section II, inscrit dans l'un des chapitres 6 à 14 concernant les produits du règne végétal. La nomenclature permet donc une identification précise de chaque produit et la détermination du tarif applicable. Cette nomenclature tarifaire et statistique, toujours en vigueur, doit s'adapter à l'évolution de la productivité et à la variété des produits, puisque malgré l'arrimage du TEC UEMOA au TEC CEDEAO, elle n'a pas connu de bouleversement fondamental en dehors de la détermination des produits devant figurer dans la cinquième bande au tarif de 35%.

757. C'est pourquoi, par voie de règlement, a été créé un Comité de gestion du tarif extérieur commun chargé, entre autres, de conseiller la Commission dans la classification des produits et dans son adaptation[944]. Sur ces recommandations, la Commission a accepté, par exemple en 1999, le changement de position tarifaire d'une cinquantaine de produits[945]. Le tableau 5 ci-après récapitule les produits et les sections correspondantes selon les modifications intervenues[946].

---

[942] Règlement n°02/97 du 28 novembre 1997, article 4, *in Bulletin officiel de l'UEMOA n°7*, décembre 1997, p.2.

[943] Voir par exemple l'annexe à la décision n°8/96/COM/UEMOA portant agrément de produits à la taxe préférentielle communautaire, décembre 1999, p.49 et l'Annexe à la décision n°1/99/COM/UEMOA portant agrément de produits à la taxe préférentielle communautaire, *Bulletin officiel n°13*, p.31.

[944] Règlement n°5/98 du 3 juillet 1998.

[945] Voir le rapport final de la 2e réunion du Comité de gestion du tarif extérieur commun des 15-17 décembre 1999 à Ouagadougou.

[946] Cette nomenclature est fondée sur le Règlement n°05/2008/CM/UEMOA portant modification de l'Annexe du règlement n°08/2007/CM/2007 du 06 avril 2007, portant adoption de la nomenclature tarifaire et statistique du TEC de l'UEMOA, basée sur la version 2007 du système harmonisé de désignation et de codification des marchandises, et l'Annexes au Règlement n°08/2007/CM/UEMOA portant adoption de la Nomenclature Tarifaire et Statistique du TEC de l'UEMOA, basée sur la version du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises. Disponible sur www.uemoa.int.

SECTION	PRODUITS
SECTION I	animaux vivants et produits du règne animal
SECTION II	produits du règne végétal
SECTION III	graisses et huiles animales ou végétales; produits de leur dissociation; graisses alimentaires élaborées; cires d'origine animale ou végétale
SECTION IV	produits des industries alimentaires; boissons, liquides alcooliques et vinaigres; tabacs et succédanés de tabac fabriqués
SECTION V	produits minéraux
SECTION VI	produits des industries chimiques ou des industries connexes
SECTION VII	matières plastiques et ouvrages en ces matières; caoutchouc et ouvrages en caoutchouc
SECTION VIII	peaux, cuirs, pelleteries et ouvrages en ces matières; articles de bourrellerie ou de sellerie; articles de voyage, sacs à main et contenants similaires; ouvrages en boyaux
SECTION IX	bois, charbon de bois et ouvrages en bois; liège et ouvrages en liège; ouvrages de sparterie ou de vannerie
SECTION X	pâtes de bois ou d'autres matières fibreuses cellulosiques; papier ou carton à recycler (déchets et rebuts); papier et ses applications
SECTION XI	matières textiles et ouvrages en ces matières
SECTION XII	chaussures, coiffures, parapluies, parasols, cannes, fouets, cravaches et leurs parties; plumes apprêtées et articles en plumes; fleurs artificielles; ouvrages en cheveux
SECTION XIII	ouvrages en pierre, plâtre, ciment, amiante, mica ou matières analogues; produits céramiques; verre et ouvrages en verre
SECTION XIV	perles fines ou de culture, pierres gemmes ou similaires, métaux précieux, plaques ou doubles de métaux précieux et ouvrages en ces matières; bijouterie de fantaisie; monnaies
SECTION XV	métaux communs et ouvrages en ces métaux
SECTION XVI	machines et appareils, matériel électrique et leurs parties; appareils d'enregistrement ou de reproduction du son, appareils d'enregistrement ou de reproduction des images et du son en télévision, et parties et accessoires de ces appareils
SECTION XVII	matériel de transport
SECTION XVIII	instruments et appareils d'optique, de photographie ou de cinématographie, de mesure, de contrôle ou de précision; instruments et appareils médico-chirurgicaux; horlogerie; instruments de musique; parties et accessoires de ces instruments ou appareils
SECTION XIX	armes, munitions et leurs parties et accessoires
SECTION XX	marchandises et produits divers
SECTION XXI	objets d'art, de collection ou d'antiquité

758. Dans la CEDEAO, la libéralisation du commerce des produits du cru a été décidée le 28 novembre 1979[947] et celle des produits de l'artisanat le 28 mai de la même année[948]**.** Le fondement de ce mécanisme se retrouve dans le traité révisé de 1993, qui stipule en son article 37 : *« Les Etats conviennent de l'établissement progressif d'un tarif extérieur commun en ce qui concerne tous produits importés dans les Etats membres et en provenance de pays tiers, conformément au calendrier proposé par la Commission Commerce, Douanes, Fiscalité, Statistiques, Monnaie et Paiement. Les Etats membres s'engagent à appliquer la nomenclature douanière et statistique commune adoptée par le Conseil* ».

759. Il a fallu pourtant attendre une décision des 15 Etats membres de la Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest pour l'adoption, le 12 janvier 2006 à Niamey (Niger), de l'application du Tarif Extérieur Commun de la Communauté. La décision prévoit, entre autres, la suppression de toutes les entraves tarifaires et non tarifaires aux échanges communautaires et la mise en place d'un TEC. Elle avait institué une période transitoire de deux (2) ans allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2007, période censée conduire à la mise en application effective du TEC/CEDEAO, dès le 1er janvier 2008, en même temps que des Accords de partenariat économique entre la région et l'Union Européenne. Calqué sur le TEC UEMOA, adopté le 28 novembre 1997 et entré en vigueur le 1er janvier 2000, le TEC CEDEAO a fait l'objet d'un vif débat intérieur, non seulement sur son opportunité, compte tenu du niveau actuel du processus d'intégration de la région, mais aussi des implications potentielles sur l'économie de la région et les Accords de Partenariat Economique que la région s'apprêtait à conclure avec l'UE[949]**.** Ce TEC, après de nombreux reports est finalement entré en vigueur le 1er janvier 2015[950]**.**

760. Le Tarif Extérieur Commun de la CEDEAO est, à l'instar de celui de l'UEMOA, composé d'une nomenclature tarifaire et statistique et d'un tableau des droits et taxes, y compris des mesures de sauvegarde. La Nomenclature Tarifaire et Statistique de la

---

947 Décision No C/Dec.8/11/79.

948 Décision No C/Dec.8/6/79.

949 Voir Communication de M.BIO Goura Soule, colloque : « Quel cadre pour les politiques agricoles, demain, en Europe et dans les pays en développement ? », Cotonou, les 27, 28 et 29 novembre 2006.

950 L'article 35 alinéa 2 du traité révisé de 1993 prévoit qu'«il est instauré et mis régulièrement à jour un tarif extérieur commun en ce qui concerne tous les produits importés des pays tiers ».

CEDEAO est une nomenclature douanière commune basée sur le système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (SH) adoptée par la Communauté. Il a permis de ramener le nombre de taxes perçues au niveau du cordon douanier à cinq (05) : les unes sont permanentes et les autres temporaires.[951]

761. Le tableau des droits et taxes applicables aux produits importés comprend le droit de douane, la redevance statistique et le Prélèvement communautaire de la CEDEAO ainsi que des mesures d'accompagnement sur certains produits selon des conditions bien définies. Les produits figurant dans la nomenclature tarifaire et statistique sont répartis en quatre catégories désignées comme suit :

-Catégorie 0 : Biens sociaux essentiels (médicaments, livres, etc.) ;

-Catégorie 1 : Biens de première nécessité, matières premières de base, biens d'équipement, intrants spécifiques ;

-Catégorie 2 : Intrants et produits intermédiaires ;

-Catégorie 3 : Biens de consommation finale.

Les taux du droit de douane inscrits au tarif extérieur commun sont fixés de la manière suivante et la base de taxation pour l'application du TEC est *ad valorem*[952]*:*

Catégorie 0	0%
Catégorie 1	5%
Catégorie 2	10%
Catégorie 3	20%

Cette structure tarifaire de base et la classification des produits selon ces catégories prennent en compte un certain nombre de préoccupations d'ordre régional, à savoir:

-des raisons de santé publique (médicaments; appareils de rééducation, notamment stimulateurs cardiaques, chaises roulantes) ;

-des raisons de politique éducative (livres, journaux) ;

-l'amélioration du niveau de production locale à travers l'accroissement de la valeur ajoutée;

-la protection de l'environnement ;

---

951 Eroll M. TONI, « Quelques réflexions sur l'entrée en vigueur du TEC CEDEAO » *Revue de droit fiscal* n°26-2015, p.8.

952 Cette catégorisation correspond à celle prévue exactement dans le dispositif UEMOA.

-la garantie de recettes douanières comme source importante de recettes fiscales.

Les critères de classification des produits sont multiples. On peut citer:

-le degré de transformation du produit, le principe étant que plus le produit est transformé, plus il gagne en catégorie, e.g. catégorie 3 pour les produits finis ;

-la valeur sociale du produit, qui veut que les biens dits sociaux soient en catégorie 0 ;

-les produits de première nécessité ;

-les produits ayant subi un début de transformation et nécessitant un apprêt (huile brute, contreplaqué, papier rouleau, tissu écru, métal rouleau) ;

-les équipements (machines industrielles, ordinateurs, etc.) ou intrants ne pouvant être produits par les pays membres à court ou moyen terme (produits chimiques, etc.). Cette structure progressive de la protection selon le niveau d'élaboration des biens traduit une volonté des pays membres d'introduire une protection supplémentaire de l'industrie de transformation. L'objectif est que la structure du TEC favorise ainsi l'importation des matières premières et décourage l'importation de produits transformés. Pour atteindre l'objectif de promotion des secteurs productifs à travers une protection tarifaire subséquente, une cinquième catégorie est ajoutée aux quatre premières tirées du TEC UEMOA. Cette cinquième catégorie est taxée à 35%. Ce qui peut être considéré comme une avancée, car ce dispositif manquait au TEC UEMOA.

762. En plus des droits et taxes proposés sous le Tarif Extérieur Commun, la décision d'adoption du TEC a prévu trois mesures d'accompagnement visant la protection des secteurs agricole, manufacturier et industriel, susceptibles de faire face à une concurrence déloyale des importations suite à l'introduction du TEC. Il s'agit de :

-la Taxe Dégressive de Protection de la CEDEAO (TDPC) ;

- la Taxe de Sauvegarde de la CEDEAO (TSC) ;

-et un droit compensateur pour lutter contre la « concurrence déloyale ».

La différence fondamentale entre les TEC CEDEAO et UEMOA, c'est la catégorie cinq. Etant donné que le taux de cette catégorie est fixé, il convient de se poser deux questions.

763. On peut en effet se demander, d'une part, si le taux de 35% est suffisant pour assurer une protection adéquate aux produits qui y sont classés. D'autre part, il y a lieu de s'interroger sur la nature des produits à classer dans cette catégorie pour ne pas se détourner de l'objectif de protection et pour ne pas introduire des distorsions dans ce

tarif. Deux camps s'opposent dans la sous-région ouest-africaine au sujet de la cinquième bande tarifaire à 35%.

764. D'un côté, il y a ceux qui, comme Louis SANGARE, avaient avancé l'idée qu'un niveau de tarif bas garantirait l'ouverture au marché mondial et améliorerait la productivité des facteurs de production et la baisse des coûts de production et donc des prix. Il évite également, dans le cas des accords de libre-échange, le détournement de trafic qui a des effets néfastes sur ce type d'accord. Ces derniers se préoccupent aussi de la compatibilité avec les négociations multilatérales et les engagements contractés par les Etats à l'égard de l'OMC[953].

765. De l'autre, il y a ceux qui avaient estimé que les taux du TEC étaient très bas, comparés à ceux d'autres pays ou d'autres régions, et n'offriraient pas une protection suffisante aux produits, notamment les produits agricoles et ceux de l'agro-industrie. En effet, comme l'a démontré O. BOUGOUMA, le tarif extérieur commun ou tarif douanier commun est au marché régional, ce que la cuirasse fut au soldat romain. Moins le blindage de la cuirasse est épais, plus le soldat est exposé aux attaques de l'ennemi. Moins haut est le TEC, plus la production régionale est exposée à la concurrence étrangère. Ainsi, le TEC doit pouvoir être le refuge discret de la production régionale pour son développement. Il est la traduction chiffrée d'une politique commerciale, la préférence communautaire reconnue par l'OMC sur la base de la clause d'habilitation de l'article XXIV du GATT et qui consiste en une protection du territoire douanier commun par la fiscalité de porte.[954] Puisque les APE visent à supprimer ces droits de porte, il n'est pas sûr que la production des pays de la zone puisse entrer en compétition avec les produits européens. Si, en plus, il faut satisfaire aux exigences techniques, le risque est grand qu'en Afrique on se retrouve à consommer ce qu'on ne produit pas.

766. Ce débat est nécessaire, pour apprécier l'opportunité d'introduire des ajustements dans la mise en œuvre du TEC. Il permet, en outre, de bien cerner les mesures

---

[953] Louis SANGARE, *Les fondements économiques d'un Etat confédéral en Afrique de l'Ouest, les étapes africaines de l'intégration multisectorielle sous régionale,* L'harmattan, Paris, 1998, p.268 et svtes. Voir

[954] O. BOUGOUMA, « La dimension commerciale des APE : quelles stratégies pour le régionalisme ouest-africain ? », *in le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.327-360.

complémentaires d'accompagnement à prendre en compte ainsi que les produits à reclasser au sein des différentes catégories. Les critères à privilégier dans ce travail de reclassification devraient être : i) la compatibilité avec les politiques sectorielles (ECOWAP par ex.)[955] ; ii) la dimension régionale ; iii) la nécessité de maintenir la progressivité des taux. La dimension régionale pouvant être comprise comme la recherche d'une cohérence d'ensemble et non une simple compilation de listes nationales. D'ailleurs, le Nigeria avait proposé un taux de 50% pour la protection de son tissu industriel et agro-industriel avant d'accepter, après des discussions, le taux de 35%.[956] En réalité, au-delà du Nigéria, cette protection a un intérêt pour tous les pays qui aspirent à l'autosuffisance alimentaire.

767. Pendant longtemps, les commissions spécialisées des différents Etats, de l'UEMOA et de la CEDEAO ont travaillé à déterminer la liste des produits qui seront éligibles à cette 5e bande, car tous les pays n'ont pas les mêmes priorités. Par exemple le Nigeria voudrait protéger son industrie pharmaceutique et le Sénégal, lui, limiter le TEC sur le riz, pour ne pas provoquer une hausse des prix aux consommateurs, notamment urbains, et les conséquences qui peuvent en découler.[957]

768. Une feuille de route avait été proposée et validée par les deux Commissions; celle-ci indiquait la voie à suivre pour la finalisation du TEC CEDEAO avant juin 2012.

---

[955] ECOWAP est un sigle utilisé pour désigner la Politique Agricole Commune de l'Afrique de l'Ouest. Les fondements et les grandes orientations se trouvent non seulement dans le traité mais aussi d'autres documents cadre.Voir L'Ecowap en bref qui s'appuie sur plusieurs documents de référence : Cadre de politique agricole pour l'Afrique de l'Ouest-ECOWAP. Document de référence. CEDEAO, juillet 2004, 166 p., Décision A/DEC/01/05 portant adoption de la politique agricole de la CEDEAO et annexes à la décision. CEDEAO, 19 janvier 2005. Plan d'action régional 2006-2010 pour la mise en oeuvre de la politique agricole de la CEDEAO et du P.D.D.A.A./NEPAD en Afrique de l'Ouest. CEDEAO, juin 2005, 49 p. Mémorandum relatif à la hausse des prix alimentaires. Situation, perspectives, stratégies et mesures recommandées, CEDEAO, mai 2008, 19. Voir aussi, CEDEAO, La politique agricole régionale de l'Afrique de l'Ouest. Disponible sur *www.diplomatie.gouv.fr/fr/IMG/pdf/01_ComCEDEAO.pdf*

[956] Ousmane AMADOU, « Accord de partenariat économique entre l'UE et la CEDEAO : impact de la cinquième bande sur la protection de l'agriculture et de l'industrie agroalimentaire » *in Le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.251-284.

[957] . Pour les critères de détermination de la cinquième bande, il a fallu tenir compte de certains facteurs. Il s'agit de biens sensibles en raison de leur caractère stratégique pour le développement de la région. Les critères retenus pour déterminer ces biens sont au nombre de cinq : la vulnérabilité du produit, la diversification économique, l'intégration régionale, la promotion du secteur et le fort potentiel de production. La modification subséquente fut adoptée en 2009, cf. acte additionnel A/SA. 1/06/09, 22 juin 2009.

Elle prévoyait la réalisation d'un certain nombre de chantiers, parmi lesquels la finalisation d'ici février 2012 de l'étude sur l'accompagnement et les mesures de sauvegarde, l'adoption des propositions de l'accord à soumettre à la prochaine réunion du comité conjoint, ainsi que la soumission à l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD) de la nomenclature tarifaire et statistique basée sur la version 2012 du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (SH 2012)[958]. Le projet s'est concrétisé, puisque la quarante-sixième session ordinaire de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de la CEDEAO tenue le 15 décembre 2014 à Abuja, dans son communiqué final, a lancé le TEC CEDEAO pour le 1er janvier 2015, qui d'ailleurs est effectif[959]. L'effectivité de ce cadre dépendra de divers paramètres. À titre d'exemple, il est possible d'évoquer le cas de la cinquième bande tarifaire.

769. Après quelques semaines d'application du TEC de la CEDEAO, il a pu être relevé des cas de travestissement de l'esprit qui a conduit à la création de cette bande. Ainsi, certains États ont réduit les valeurs de référence de quelques marchandises appartenant à cette catégorie, afin que le calcul du nouveau droit de douane conduise à un résultat identique à celui auparavant obtenu avec le taux supérieur (20 %) de l'UEMOA. D'autres États ont carrément maintenu, pour certains produits, les taux de droit de douane inscrits au TEC de l'UEMOA. De telles manœuvres sont évidemment guidées par le souci d'éviter une réduction du volume d'importation des produits en cause. Elles contreviennent toutefois à une opérationnalisation réussie du TEC de la CEDEAO.[960] C'est l'exemple de la Côte d'Ivoire, qui a invoqué des situations de baisse ou d'augmentation pour demander à

---

958 Rapport de la 11e réunion du comité conjoint CEDEAO-UEMOA de gestion du Tarif Extérieur Commun tenu à Cotonou le 5 décembre 2011.

959 Point 12 du Communiqué final de la quarante-sixième session ordinaire des Chefs d'Etat et de Gouvernement tenu à Abuja le 15 décembre 2014 : « Les Chefs d'Etats et de Gouvernement se félicitent des progrès accomplis dans la mise en œuvre des différents chantiers d'intégration économique et monétaire. Ils se félicitent en particulier du lancement du Tarif Extérieur Commun (TEC) le 1er janvier 2015».

960 Errol M. Toni, « Quelques réflexions suite à l'entrée en vigueur du tarif extérieur commun de la CEDEAO », *Revue de droit fiscal* n°26-2015, 422, p.11.

la Commission une mesure dérogatoire afin de maintenir les anciens taux pour une période transitoire de cinq ans.[961]

770. Toutefois, malgré le travail accompli par le Comité conjoint de gestion TEC CEDEAO/UEMOA, des questions de fond demeurent sans réponse. Il s'agit essentiellement de :

- la finalisation du TEC CEDEAO ; certains produits « re-catégorisés » au niveau de l'UEMOA sont toujours dans leur catégorie initiale sur les grilles tarifaires utilisées pour les discussions concernant le TEC CEDEAO ;

- la non-harmonisation des taux de TVA et du droit accise ;

La CEDEAO, comme l'UEMOA, a élaboré des règles d'harmonisation portant sur la TVA[962] et les droits d'accises.[963] Cependant, pour la TVA, les fourchettes d'application du taux applicable sont différentes pour les deux zones. En effet, l'UEMOA pratique un taux compris entre 15 et 20% pendant qu'au niveau de la CEDEAO la fourchette est comprise entre 5 et 20%.

771. Il existe un taux réduit pour l'UEMOA et non pour la CEDEAO pour le moment, mais il est prévu à l'alinéa 2 de l'article 30 du traité CEDEAO qu'un taux réduit peut être adopté par les Etats membres après délibération du Conseil des Ministres. Les possibilités d'exonération de TVA ne sont pas non plus harmonisées, mais on peut retenir que dans l'UEMOA tous les Etats pratiquent un taux de droit commun au moins égal à 18%. Par contre, l'harmonisation des taux est d'autant plus difficile qu'ils diffèrent fortement d'un pays à l'autre, pour les pays non UEMOA, et qu'ils reposent sur une volonté politique. Ainsi, le taux de droit commun de la TVA est de 15% au Ghana et de 5 % au Nigeria, qui est très réticent à adopter une TVA avec un taux à deux chiffres compte tenu des effets induits sur les prix à la consommation. Ainsi, la décision de l'ancien Président OBASANDJO d'augmenter le niveau de la TVA avait déclenché de vives

---

[961] Voir Circulaire n°1704/MPMB/DGD du 18 février 2015 portant application des mesures complémentaires de protection pour la mise en œuvre du tarif Extérieur de la CEDEAO.

[962] Voir Directive n°C/DIR.1/05/2009 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des Etats membres de la CEDEAO en matière de TVA.

[963] Voir Directive n°C/DIR.2/05/2009 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des Etats membres de la CEDEAO en matière de droits d'accises.

protestations, ce qui l'avait contraint à se retracter. De même, l'augmentation du taux de TVA au Ghana[964] a soulevé des révoltes.

772. Le principe de l'harmonisation a été adopté avec du retard en Gambie, dont le processus a débuté en 2010 ; en Sierra Leone et au Liberia avec une mission de sensibilisation qui a été réalisée en 2009. On peut relever les aspects suivants :

- les listes communautaires des produits susceptibles d'être soumis à un droit d'accise et les fourchettes de taux applicables sont également différentes pour les deux zones ;

- les valeurs de référence régionales au sein de la CEDEAO sont inexistants;

- les mesures de sauvegarde prévues dans le cadre de l'union douanière de la CEDEAO sont différentes de celles qui existent aujourd'hui dans le cadre de l'UEMOA;

- il n'existe pas de mécanisme de plainte, en dehors de la saisine de la Cour de justice de la CEDEAO, alors que l'UEMOA dispose d'un tel mécanisme ;

- il n'y a pas de mandat donné à la CEDEAO pour les négociations commerciales bilatérales, contrairement à l'UEMOA ;

- il n'existe pas à la CEDEAO, contrairement à l'UEMOA, de mécanisme régional d'harmonisation des positions nationales dans les négociations commerciales internationales[965]. Pour le moment, en ce qui concerne la TVA, la CEDEAO est beaucoup plus préoccupée par la liste des exonérations que le rapprochement des taux d'imposition. Or, un très grand écart entre les taux d'imposition peut créer du dumping fiscal. Comment se détermine le niveau du tarif extérieur commun pour permettre aux biens de circuler librement dans l'espace commercial commun mis en place ?

A. Le taux du Tarif extérieur commun

773. Le TEC, en réalité, signifie l'établissement d'un même tarif douanier pour les biens importés de l'extérieur. Il vise donc à uniformiser tous les droits de douane et les taxes d'effet équivalent dans les Etats membres de l'Union.

---

964 Au Ghana, il est pratiqué deux taux qui sont : un taux de droit commun de 15% et un taux réduit de 5%.

965 J.P. ROLLAND et Arlène ALPHA, « Analyse de la cohérence des politiques commerciales en Afrique de l'Ouest *», in AFD Document de travail n°114,* juin 2011, pp.129-131.

Mais pour atteindre cet objectif de fixation du Tarif Extérieur Commun, l'UEMOA a dû franchir plusieurs étapes. Il s'agira donc pour nous, ici, d'examiner la consistance des droits et la valeur en douane en premier lieu, pour parvenir à la détermination véritable du taux. La première étape du processus a consisté donc en la détermination de droits qui vont être pris en compte. Quels sont les droits qui sont retenus dans la détermination du tarif extérieur commun ?

Au Burkina Faso, par exemple, il existait une diversité de taux pratiqués pour les différents droits à l'importation :

-le droit de douane proprement dit comportant deux taux (5 et 15%) ;

-le droit fiscal à l'importation avec trois taux : un taux normal de 15%, un taux réduit de 10% et un taux majoré de 30% ;

-la taxe à la statistique ;

-la taxe de conditionnement.

774. Dans le système sénégalais, la taxe au profit du Conseil sénégalais des chargeurs, appelé plus communément le « COSEC », perçue sur les produits à l'importation n'est pas considérée malgré tout comme faisant partie des droits de douane. Quant à la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation, elle n'est qu'une taxe d'égalisation, permettant de ne pas pénaliser les produits nationaux par rapport aux produits importés. Il est donc normal qu'elle ne soit pas considérée comme un droit de douane.

775. Les autres Etats de l'Union avaient, eux aussi, la même diversité de droits perçus à l'importation. Le premier acte a donc consisté à déterminer les droits à retenir dans la composition du tarif extérieur commun. Le règlement n° 02/97 du 28 novembre 1997, les a fixés comme suit, en son article 5 : le droit de douane (DD), la Redevance Statistique (RS), et le cas échéant, une Taxe à l'Importation (TCI) et une Taxe Degressive de Protection (TDP)[966]**.** Deux droits le constitueront principalement ; deux autres pourront être appliqués occasionnellement. Ainsi, aux termes de l'article 9 du règlement n°02/97, *« Le Conseil des Ministres détermine, par voie de règlement, l'assiette, le taux et la durée d'application de la taxe conjoncturelle à l'importation et de la taxe dégressive de protection »*.

---

[966] Voir Bulletin officiel de l'UEMOA n°7, p.2.

776. Par deux règlements intervenus assez rapidement, le Conseil des Ministres va déterminer le mécanisme de la taxe dégressive de protection et ensuite celui de la taxe conjoncturelle à l'importation. En ce qui concerne la première, le règlement du 25 mars 1999 indique qu'elle est applicable pour une durée de quatre ans, à compter du 1er juillet 1999, aux produits de l'industrie et de l'agro-industrie, selon deux possibilités (adaptées au besoin de protection de l'économie considérée)[967]. Le tableau 6 suivant résume bien le dispositif

Période	TDP basse	TDP haute
du 01/07/1999 au 31/12/1999	10%	20%
du 01/01/2000 au 31/12/2000	7,5%	15%
du 01/01/2001 au 31/12/2001	5%	10%
du 01/01/2002 au 31/12/2002	2,5%	5%
à partir du 1er janvier 2003	0%	0%

777. Un règlement du 19 décembre 2002 repousse la durée de quatre à cinq ans, si bien que les taux prévus pour l'année 2002 sont reportés sur 2003 ; c'est donc à compter du 1er janvier 2004 que les taux ont été ramenés à zéro[968]**.** Le mécanisme de la taxe conjoncturelle à l'importation est fixé par un règlement du 17 septembre 1999[969]. Dès le préambule, le texte commence par rappeler que la TCI s'applique pour les produits dont la branche est menacée d'un préjudice grave et qu'elle est donc destinée à amortir les effets des variations erratiques des prix internationaux de ces produits. C'est pourquoi elle s'applique pour les produits importés relevant de l'agriculture, de l'agro-industrie, de l'élevage et des pêches, à l'exclusion du poisson et des produits à base de poisson.

778. Une liste annexée au règlement indique que les produits visés sont la viande bovine, les viandes et abats comestibles de volailles, le lait concentré, la pomme de terre, les oignons, les bananes, le maïs, le riz, le sorgho, le mil, la farine de blé, les huiles végétales brutes et raffinées, le sucre, le concentré de tomate, les cigarettes, cigares et cigarillos, soit moins de vingt produits. La taxe pourra être appliquée par les Etats

---

[967] Règlement n°3/99/CM/UEMOA du 25 mars 1999, *Bulletin officiel de l'UEMOA n°13*, p.13.

[968] Voir règlement n°25/2002/CM/UEMOA du 19 décembre 2002, site www.uemoa.int, 28 avril 2003.

[969] Règlement n°6/99/CM/UEMOA du 17 septembre 1999, *Bulletin officiel de l'UEMOA n°15*, pp.15 à19.

membres jusqu'à la mise en place des mécanismes de sauvegarde de l'Organisation Mondiale du Commerce. Elle ne pourra être mise en œuvre que lorsqu'un certain seuil aura été atteint, appelé prix de déclenchement ; celui-ci est révisable tous les six mois. Il est évident que le but est d'élever le prix de ces produits qui pourraient venir concurrencer, par leurs prix trop bas, ceux de l'Union. Il s'agit aussi de lutter contre la volatilité des cours mondiaux du produit considéré et contre les pratiques déloyales, en particulier le dumping. Le taux de la taxe est de 10% de la valeur du prix de déclenchement[970].

779. Son application de la taxe n'est cependant pas automatique. Il faut que des entreprises nationales du secteur, victimes de la variation rapide des cours ou de pratiques déloyales, saisissent le Comité national de gestion du dispositif et que celui-ci transmette le dossier à la Commission, qui décidera si l'Etat considéré peut appliquer la TCI au produit importé considéré .On peut se demander si cette procédure n'est pas trop longue et si au moment de « l'agrément » de la Commission la situation aura cessé.

780. Au total, le tarif extérieur commun est constitué, pour l'essentiel, par les trois droits suivants : le droit de douane, la redevance statistique et le prélèvement communautaire de solidarité. Les deux autres taxes ne sont perçues qu'occasionnellement. S'agissant de la détermination de la valeur en douane, elle a fait l'objet d'une longue réglementation en date du 6 août 1999, fixée par le Conseil des Ministres, à travers son règlement n°5/99/CM/UEMOA,[971] qui est toujours d'application. Selon ce texte, plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour déterminer la valeur de douane :

-selon l'article 3 : « la valeur en douane des marchandises importées sera la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises» ;

---

[970] Voir annexe n°1 au règlement n°06/99/CM/UEMOA donnant les formules permettant d'établir le prix de déclenchement : $PD = \left(\frac{PGUE+PGUSA+PMS}{3}\right) + FA$ où PD désigne le prix de déclenchement,
PGUE : les prix garantis Union européenne, PGUSA : les prix garantis Etats-Unis d'Amérique, PMS : le prix du marché spot, FA : les frais d'approche. Si le produit n'est garanti que sur un marché, le prix de déclenchement est calculé selon la formule PD= (0,3 x CM) + (0,7 x CPI) où PD désigne toujours le prix de déclenchement, CM : le cours mondial du produit, CPI : les coûts de production intérieurs du produit, in ibid. p.17.

[971] Voir Bulletin officiel n°15, pp.4 à 15.

-selon l'article 5, cette valeur peut également être déterminée par comparaison avec «la valeur transactionnelle de marchandises identiques vendues pour l'exportation en destination de l'Union au même moment ou à peu près au même moment » ;

-selon l'article 8, on peut aussi se fonder *«sur le prix unitaire correspondant aux ventes de marchandises importées ou de marchandises identiques ou similaires »* ;

-selon l'article 9, la valeur en douane sera égale à la somme du coût ou de la valeur des matières et des opérations de fabrication ou autres mises en œuvre pour produire les marchandises importées ;

-enfin, l'article 10 dispose que : *« Si la valeur en douane ne peut être déterminée par application des dispositions des articles 3, 5 à 9, elle sera déterminée par des moyens raisonnables compatibles avec les principes et les dispositions générales du présent règlement et de l'article VII de l'OMC et sur la base des données disponibles dans l'Union ».*

781. Pour ce qui est du taux, le Conseil des Ministres a mis en avant un certain réalisme pour la fixation et la catégorisation des produits. Prenant en considération la situation économique des Etats et leurs capacités à supporter la concurrence, il a réparti les produits en quatre catégories, en fonction desquelles le taux des droits d'entrée sera déterminé. Ainsi :

-la catégorie 0 correspond aux biens sociaux essentiels désignés dans une liste limitative ;

-la catégorie 1 aux biens de première nécessité, les matières premières de base, les biens d'équipement, les intrants spécifiques ;

-la catégorie 2 aux intrants et produits intermédiaires ;

-et la catégorie 3 aux biens de consommation finale et autres produits non repris ailleurs.

782. En ce qui concerne la fixation du taux, le Conseil procède par touches successives. Entre 1994 et 1997, il autorise chaque pays à appliquer ses taux et ses différentes catégories de droits et taxes à l'importation. Le règlement n°02/97/CM/UEMOA du 28 novembre 1997, en son article 2, dispose que le taux maximum de droit de douane ne peut excéder 30%, pendant la période allant du 1er juillet au 31 décembre 1998, taux ramené à 25% pour la période allant du 1er janvier au 31

décembre 1999. A partir du 1er janvier 2000, le taux maximum ne peut excéder 20%, tandis que les taux de la redevance statistique et du prélèvement communautaire restent à 1%. Ainsi, le tarif extérieur commun se présente au tableau 7 actuellement comme suit :

Catégorie	**Droits de douane**	**Redevance statistique**	**Prélèvement communautaire de solidarité**
0	0%	1%	1%
1	5%	1%	1%
2	10%	1%	1%
3	20%	1%	1%

Source : règlement n°2/97/CM/UEMOA disponible sur le site www.uemoa.int

En appliquant ce barème, le produit le moins taxé à l'importation, hors taxe conjoncturelle à l'importation, supporte respectivement, au titre du tarif extérieur commun, exception faite, du PC de la CEDEAO :

-pour le produit le moins taxé, 2% de droits et taxes ;

-pour le produit le plus taxé, 22%.

Ces tarifs, on le constate, sont substantiellement moins élevés que ceux pratiqués au titre du droit de douane et de droit fiscal à l'importation avant l'entrée en vigueur du tarif extérieur commun .

783. La mise en place de l'union douanière a eu pour conséquence l'annulation de certains droits de douane, notamment les droits sur les produits du cru originaires qui s'est amplifié avec la libéralisation des règles d'origine. En outre, le TEC a conduit à une baisse importante des recettes des droits de porte, mais aussi de certains impôts intérieurs perçus à la douane comme la TVA et les droits d'accises. Cette conséquence de la libéralisation des échanges intracommunautaires a fait l'objet d'un système de compensation qui a fonctionné jusqu'en 2005 et qui a permis de mener à terme ce volet de l'intégration.[972] Cette nomenclature a fonctionné jusqu'en fin 2014 et a été révisée pour s'adapter à la mise en place du TEC au niveau de la CEDEAO.

[972] Au 31 décembre 2005, la Commission avait versé au titre des compensations 125 milliards de FCFA, soit environ 60% des ressources propres de l'Union. Pour plus de détails, lire G.DUFRENOT J. NDEYE El Hadji. A SAKHO, « Les enjeux de la transition fiscale dans les pays de l'UEMOA », *in Enjeux des politiques macroéconomiques des pays de l'UEMOA,* op.cit., p.55.

784. En prévision de l'entrée en vigueur du TEC CEDEAO, l'UEMOA a dû adopter deux règlements pour redéfinir la nomenclature tarifaire[973] et la liste des marchandises[974], y compris la cinquième bande qui fut sujette à polémique. Elle est composée de 5899 lignes tarifaires et range les marchandises par catégorie comme suit au tableau 8 ci-après.

Catégorie	Libellés	DD	RS	PCS	PC
0	Biens sociaux essentiels relevant d'une liste limitative	0%	1%	1%	0,5%
1	Biens de première nécessité, matières premières de base, biens d'équipement, intrants spécifiques	5%	1%	1%	0,5%
2	Intrants et produits intermédiaires	10%	1%	1%	0,5%
3	Biens de consommation finale et autres produits non repris ailleurs	20%	1%	1%	0,5%
4	Biens spécifiques pour le développement économique	35%	1%	1%	0,5%

Tableau conçu par nous à partir du règlement

DD : Droits de Douane RS : Redevance Statistique PCS : Prélèvement Communautaire de solidarité (UEMOA)

PC : Prélèvement Communautaire (CEDEAO).

[973] Acte additionnel n° A/SA. 1/06/09, 22 juin 2009 portant amendement de déc. n° A/DEC. 17/01/06, 12 janvier 2006 portant adoption du tarif extérieur commun de la CEDEAO, art.1er. Et Règlement n°06/2014/CM/CEDEAO/UEMOA du 25 septembre 2014, portant modification du règlement n°02/97/CM/UEMOA portant adoption du Tarif Extérieur Commun de l'UEMOA.

[974] Règlement n°07/2014/CM/UEMOA du 25 septembre 2014, portant définition de la liste des marchandises composant les catégories dans la nomenclature tarifaire et statistique de l'UEMOA basée sur la version 2012 du système harmonisé de désignation et de codification des marchandises.

CHAPITRE II.
LA CONVERGENCE DE LA FISCALITE DES AFFAIRES

785. En visant, entre autres, le renforcement de la compétitivité des activités économiques et financières des Etats membres dans le cadre d'un marché ouvert et concurrentiel, l'article 4 a°) assigne à l'Union un objectif aussi nouveau qu'important. La Communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest (CEAO), à laquelle s'est plus ou moins substituée[975] l'UEMOA, était fondée sur la solidarité, alors que l'Union introduit cette nouvelle notion de compétitivité. Il est, en effet, affirmé que l'harmonisation des politiques fiscales vise le renforcement de la compétitivité des économies des Etats membres, alors que celle des législations fiscales permettra d'atteindre la cohérence des systèmes internes de taxation et de réaliser l'égalité de traitement des opérations économiques au sein de l'Union[976].

Aussi l'Union a-t-elle accompli de très grands progrès en matière de fiscalité intérieure, tant en ce qui concerne les impôts indirects (**Section 1**) que les impôts directs (**Section 2**).

---

[975] Créée par le traité du 03 juin 1972, la CEAO regroupait tous les Etats fondateurs de l'UEMOA, à l'exception du Togo. Elle a été dissoute en janvier 1994 à la création de l'UEMOA. Dans le préambule du traité constitutif, il était affirmé : « …Le progrès dans la voie de la coopération économique régionale ne peut s'accomplir qu'en tenant compte de la situation et des intérêts de chaque Etat et en veillant à ce que la participation de chacun aux avantages attendus soit aussi équitable que possible », A. DIOUKHANE, « Le marché commun de l'UEMOA », *Cahiers de droit européen,* 2006, n°1-2, note 5, p.8.

[976] Décision n°1/98/CM/UEMOA portant adoption du programme d'harmonisation des fiscalités indirectes intérieures au sein de l'UEMOA (Bulletin officiel de l'UEMOA, n°9, deuxième et troisième trimestres 1998, p.9.

SECTION I.
L'HARMONISATION DE LA FISCALITE INDIRECTE

786. Lorsque Hervé DIATTA et Antoine N'GAKOSSO affirmaient que l'intérêt particulier accordé aux impôts indirects se justifierait par la définition même[977]de cette catégorie d'impôts, c'est parce que les Taxes sur le Chiffre d'Affaires (TCA) et les accises qui appartiennent à cette catégorie d'impôts se répercutent intégralement et directement sur le consommateur. Les disparités dans la structure et les taux des impôts indirects intérieurs constituent une source de distorsions dans les échanges intracommunautaires[978]**.** Il faut, par conséquent, établir un régime qui assure le jeu normal de la concurrence par les prix entre tous les produits et services originaires de l'Union[979]**.**

787. En la matière, des besoins de convergence ont été constatés concernant la TVA, les droits d'accises, les prélèvements sur les produits pétroliers, la fiscalité applicable à la petite entreprise et les modalités d'administration des impôts indirects[980]. A ce niveau, il convient d'aborder ce problème sous deux angles. Il s'agit d'une part de l'institution de la taxation du chiffre d'affaires dans l'Union **(§1)** et d'autre part, de la réglementation plus ou moins réussie d'autres droits et taxes indirects **(§2).**

§ 1. LE REGIME COMMUN DE TAXATION DE LA CONSOMMATION

788. Des taxes sur le chiffre d'affaires étaient pratiquées dans l'espace UEMOA, bien avant que la réglementation communautaire n'intervienne pour instituer la TVA. Toutes ces taxes n'existent plus aujourd'hui, en dehors de la TVA. Ce régime commun de la TVA a été mis en place par la directive n°02/98 du 22 décembre 1998[981]**,** qui rappelle que ce rapprochement doit assurer l'égalité de traitement des opérateurs économiques et faciliter

---

977 Parmi les nombreuses définitions possibles, il faut retenir pour l'essentiel que les impôts indirects sont ceux qui atteignent de simples faits de production, de consommation, d'échange ou de dépense. Voir aussi (F.M.) SAWADOGO et (S.) DEMBELE, *Précis de droit fiscal burkinabè,* Ouagadougou, Presses Africaines, 2004, p.68.

978 UEMOA, 1re session ordinaire de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, « Proposition d'orientations générales pour la mise en œuvre du processus d'intégration de l'UEMOA»,CM-CEG-I./ex/95/Doc. Prép.2/Rév.2, Ouagadougou, 10-11 mai 1996, p. 3 et s.

979 (J.J.) PHILLIPE, « L'harmonisation européenne de la TVA », *RFFP,* 1983(4), p.151.

980 Décision n°1/98/CM/UEMOA portant adoption du programme d'harmonisation des fiscalités indirectes intérieures au sein de l'UEMOA, op.cit. p.7.

981 La directive n°02/98 comporte 45 articles.

la détermination de la future taxe sur la valeur ajoutée communautaire, prévue par l'article 55 du traité. Le dispositif mis en place par la directive n°02/98 a été modifié par la directive n°02/2009 du 27 mars 2009[982].

789. Ce dispositif, qui ne vaut qu'à l'intérieur des Etats membres puisque la TVA n'est pas encore un impôt communautaire, est assez technique et détaillé. On essaiera, autant que faire se peut, d'analyser l'étendue et la généralisation du champ de la TVA (**A**) et le régime de taxation par la suite (**B**).

A. L'étendue et la généralisation du champ d'application de la TVA

790. Au départ, dans le cadre de la CEAO, les Etats avaient des taxes sur le chiffre d'affaires différentes. Ainsi, la Côte d'Ivoire connaissait déjà la taxe sur la valeur ajoutée, depuis 1959 et le Sénégal avait introduit ses mécanismes de fonctionnement dans son système fiscal, sans en avoir formellement pris l'appellation, tandis que le Burkina Faso[983], le Mali et le Niger connaissaient des taxes en cascade, telles que la taxe sur la production ou la taxe sur les transactions. La première étape a consisté à demander à tous les Etats de mettre en place le même type d'impôt, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée.

791. C'est ainsi que, dès 1976, le Sénégal en instituant son premier code général des impôts créa, tout d'abord, une taxe sur la valeur ajoutée complétée par une taxe sur les prestations de service ; les deux furent fusionnées en une taxe unique sur la valeur ajoutée en 1979. Le Mali, de son côté, mit en place un impôt sur les affaires et services en 1979, ayant toutes les caractéristiques de la TVA. Le Burkina Faso, quant à lui, va passer de la Taxe sur le Chiffre d'Affaires, qui est une taxe en cascade, à la TVA, en 1993[984].

792. A l'orée de 1994, la CEAO avait réussi à faire en sorte que tous les Etats adoptent la TVA, sinon dans sa dénomination, du moins dans ses mécanismes de fonctionnement pour ce qui est de la taxation indirecte des affaires. On peut donc dire que l'UEMOA a hérité ici d'une situation déjà simplifiée, car au 30 juin 1998, à l'exception de

---

982 Il s'agit de quatre articles qui ont révisé les articles 1, 16, 21, 29, 43 et 44.

983 Taxe sur le chiffre d'affaires, introduit par la loi n°10-656-AN du 26 mai 1965 portant création du Code des Impôts directs et indirects et du monopole des tabacs au Burkina Faso.

984 Voir loi n°27-93 ADP du 1er décembre 1993 portant institution de la TVA au Burkina Faso. Voir aussi Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-africaine », op. cit, p.47 et svtes.

la Guinée-Bissau, tous les Etats membres appliquaient la TVA sur leur territoire[985]**.** Dans son préambule, la directive n°02/98 indique que *« l'harmonisation de la TVA doit prioritairement assurer, pour l'ensemble des Etats membres, un champ d'application généralisé, avec des exonérations strictement limitées, une base commune, et un taux d'imposition convergent. Elle nécessite également la détermination de principes communs en matière de fait générateur, d'exigibilité de la taxe et de régime de déductions ».*

793. Le principe de la généralisation de la TVA est posé à l'article 3 de la directive n°02/98 de la manière suivante : *« Sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, ainsi que les importations ».*

Il s'agit en clair des:

-livraisons de biens et des prestations de services : ventes, fourniture d'eau, d'électricité, de gaz et de télécommunications, prélèvements sur la production de l'entreprise pour des besoins personnels ;

-opérations de production-ventes, de construction ;

-importations.

La définition du champ d'application de la TVA se combinant avec celles d'activités économiques et de personnes assujetties, sa généralisation se constate à ces deux points de vue. A cet égard, l'article 6 donne une définition assez large qui étend l'application de la TVA à toutes *« les activités économiques de producteurs, de commerçants ou de prestataires de service ».*Il s'agit donc de toute opération entre deux personnes distinctes à titre onéreux que sont : les ventes, les prestations de services, les importations. En outre, en matière de TVA, il ne faut pas oublier les livraisons à soi-même (LASM), qui peuvent se traduire par l'autofabrication ou l'autoconsommation.

794. Toutefois, la directive prévoit que le secteur agricole soit exclu du champ d'application, en attendant la mise en place d'une politique agricole commune[986] et, également, le secteur des transports[987], mais à titre transitoire. On remarque que la directive n°02/98 ne retient pas, parmi les exceptions, les secteurs des banques et des assurances,

---

985 Ibid, p.48.

986 Voir article 4 de la directive n°02/98, op.cit.

987 Voir article 5 de la directive n°02/98, op.cit.

contrairement à la décision n°01/98. Celle-ci fondait leur exclusion sur la difficulté à déterminer la valeur ajoutée réalisée et sur le fait que, dans certains Etats, ces activités sont soumises à des taxations spécifiques[988], sans possibilité de déduction de la taxe payée en amont. Ainsi, l'imposition à la TVA ouvrant droit à déduction entraînerait des pertes de recettes pour ces Etats[989]. Cependant, la directive range les opérations bancaires et les prestations d'assurance parmi les exonérations. Cette exemption résulte du fait qu'elles sont soumises à des taxations spécifiques dans certains Etats, comme nous l'avons mentionné précédemment.

795. La directive n°02/98 a permis de réduire au minimum possible la liste des exonérations et des exemptions en son article 18, mais c'est à la directive n°02/2009 qu'il est revenu le mérite de donner certaines précisions relatives à certains produits. Au total dix-sept produits sont concernés par les exonérations[990].

796. Pour l'essentiel, il s'agit d'actes ou de prestations relevant des domaines de la santé, de la culture, tels les hospitalisations et prestations de soins aux personnes, les livraisons de médicaments et produits pharmaceutiques, ainsi que des matériels et produits spécialisés pour les activités médicales[991], les livraisons de produits alimentaires non transformés et de première nécessité[992],les prestations de services d'enseignements scolaire et universitaire, les ventes de livres, de journaux et publications périodiques d'information, les locations d'immeubles à usage d'habitation, les tranches sociales de consommation d'eau et d'électricité, certaines opérations soumises à d'autres taxes telles les opérations bancaires et les prestations d'assurance et de réassurance ou les mutations d'immeubles de

---

988 Taxe unique sur les assurances au Burkina Faso (articles 604 à 625 du Code de l'enregistrement, du timbre et de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières), taxe sur les activités financières au Bénin (article 293-1 à 5 du code général des impôts) et taxe unique sur les contrats d'assurance (article 913à 934 du code général des impôts), taxe sur les opérations bancaires au Sénégal (articles 443 à 444 du Code général des impôts) et au Mali pour la taxe sur les activités financières (article 244 à 249).

989 Décision n°01/98.

990 Voir l'article 21 nouveau de la directive n°02/2009 et l'article 22 de la Directive n°02/98.

991 Voir article 21 nouveau de la directive n°02/2009 et la Directive n°06/2002/CM/UEMOA du 19 septembre 2002 portant détermination de la liste commune des médicaments, produits pharmaceutiques, matériels et produits spécialisés pour les activités médicales exonérées de la TVA au sein de l'UEMOA.

992 Pour les produits concernés, il convient de se référer à l'annexe à la directive n°02/2009 qui fait partie intégrante de la directive.

droits réels immobiliers et les fonds de commerce soumis aux droits d'enregistrement, les ventes de timbre-poste et de timbres fiscaux.

797. Il faut y ajouter les actes d'exportation ou assimilés à des exportations, telles les livraisons, transformations, réparations, entretiens, affrètements et ravitaillements et locations de bateaux destinés à la pêche en haute mer ou les mêmes opérations pour les avions de navigation aérienne internationale[993]**.** Les autorités communautaires ont entendu également limiter strictement les exemptions. Ainsi, l'article 19 de la directive n°02/98 interdit toute exemption comme mesure d'incitation à la création d'entreprise ou à l'investissement. Cependant, il prévoit la possibilité d'application, par les Etats membres, de régimes douaniers suspensifs aux secteurs minier, pétrolier et forestier, limitée à la phase d'exploration, de prospection ou de recherche. Cette mesure est justifiée par le souci de *« ne pas pénaliser les investissements au cours de la première phase*[994]».

798. Seules deux exceptions sont, en définitive, prévues à l'interdiction posée à l'article 19. Il s'agit, selon l'article 20, des exonérations accordées dans le cadre de l'application de conventions internationales ou de l'aide extérieure. Sous réserve de réciprocité aux seuls biens et services nécessaires au fonctionnement des missions diplomatiques et consulaires dans le premier cas ; aux seuls biens et services nécessaires et indispensables à la réalisation des marchés publics sur financement extérieurs dans le second cas. Selon les articles 12 et 13, le lieu d'imposition d'une livraison est le lieu où le bien est réputé se situer ; celui d'une prestation de service, le lieu où se produit l'exécution du service. Toutefois, lorsque la prestation est utilisée dans un lieu autre que celui de son exécution, l'imposition s'effectue à son lieu d'utilisation.

799. Enfin, il convient de relever que l'article 20 de la directive n°02/98 oblige les Etats membres à intégrer dans leur législation fiscale de droit commun toutes les dispositions relatives aux exemptions qu'ils accordent. En effet, dans la plupart des Etats, les exonérations et les exemptions relèvent de législations éparses (code des impôts, code

---

[993] Voir les articles 318 à 325 du Code des impôts directs et indirects et du monopole des tabacs, ensembles ses modificatifs au Burkina Faso. Il faut, pour les affaires de vente, de réparation, de transformation et d'entretien d'aéronefs destinés aux compagnies de navigation aérienne que les services à destination de l'étranger représentent au moins 50% de l'ensemble des lignes exploitées (voir le point 5 de l'article 325 du code burkinabè).

[994] Décision n°01/98/CM/UEMOA.

des investissements, code minier, conventions particulières). La multiplication des mesures fiscales dérogatoires doit être combattue, non seulement parce qu'elle entraîne des pertes de recettes importantes pour l'Etat[995], mais aussi parce que leur justification au regard de l'intérêt général n'est pas avérée[996].

800. En raison de l'incidence négative du TEC sur ces recettes, on considère qu'il faut réexaminer « le périmètre des mesures d'exonération et d'exemption, notamment dans le cadre de l'harmonisation de la fiscalité indirecte… »[997], dans le souci d'une plus grande rationalisation des incitations fiscales, puisque, étant donné la diminution des droits de porte, le pouvoir d'achat s'est trouvé amélioré et que les exonérations ne sont plus justifiées[998].

801. L'examen des différentes législations fiscales nationales permet de se rendre compte que la directive sur la TVA est partiellement appliquée dans tous les pays membres de l'Union. Au Burkina Faso, par exemple, le secteur agricole n'est pas soumis à la TVA, ce qui inclut les intrants et pesticides importés pour la fabrication de produits phytosanitaires à but agricole. De même, la liste des opérations et produits affranchis de la TVA va au-delà de la liste communautaire[999].Qu'en est-il des règles ou modalités de taxation ou d'imposition à la TVA ?

B. Le régime de taxation à la TVA

802. L'application de la TVA est limitée dans les systèmes nationaux aux activités et opérations réalisées par les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel atteint un seuil déterminé. Le problème du seuil d'imposition rejoint ainsi celui de son champ d'application, puisqu'en sont exclues les petites entreprises et les activités de proximité

---

995 Décision n°01/98/CM/UEMOA, op. cit., p.6.

996 Voir le tableau des exonérations figurant à l'article 331 septies B du code des impôts directs et indirects et du monopole des tabacs.

997 Voir par exemple Questions à Christian SAUTER : « La politique budgétaire et fiscale », *Revue française de finances publiques,* n°60 novembre 1997, p.16. Voir aussi DGI Burkina Faso, *Réforme Globale de la Politique fiscale,* quatrième axe sur la rationalisation des incitations fiscales de 2008.

998 Décision n°01/98, op.cit., p.19.

999 Voir par exemple, pour le Sénégal, Rapport fait au nom de la Commission des finances, de l'économie et du plan sur le projet de loi n°27/98 portant modification des droits inscrits au tarif des douanes, p.4. Voir aussi Rapport de mission de la Commission sur le Burkina Faso relatif à la revue annuelle des réformes, politiques, programmes et projets communautaires, 2014, p.6.

qualifiées de secteur informel (petit commerce, prestataires non organisés)[1000]. L'article 15 de la directive n°02/98 laisse aux Etats membres le droit de fixer le montant du chiffre d'affaires annuel constitutif du seuil. Ce montant est compris entre 30 et 50 millions de FCFA pour les entreprises réalisant des opérations de livraison des biens, et entre 15 et 25 millions de FCFA pour celles qui réalisent des prestations de service. Une innovation a été apportée par la directive n°02/2009, qui a revu les seuils d'assujettissement à la hausse. Elle précise que : *« Le montant du chiffre d'affaires annuel, hors taxes, constituant le seuil d'assujettissement est compris entre 30 et 100 millions de FCFA, s'agissant des entreprises réalisant des opérations de livraison de biens, et entre 15 et 50 millions de FCFA, s'agissant des entreprises réalisant des prestations de services. Ces montants sont révisés périodiquement par Directive du Conseil des Ministres, sur proposition de la Commission[1001]».* Cela laisse sous-entendre que les seuils peuvent être révisés à tout instant en fonction de la réalité économique du moment[1002].

803. Avant l'harmonisation de la TVA, la structure des taux était très disparate entre les Etats membres. Mais, comme pour les droits de porte, un premier rapprochement de fait, dans le sens d'une maîtrise des taux, s'était opéré avec les réformes fiscales consécutives à la dévaluation du franc CFA en 1994. Cela a permis l'adoption d'un taux unique normal, mais compris dans une fourchette fixée par la directive n°02/98 en son article 29 ainsi qu'il suit : *« Les Etats membres fixent un taux de taxe sur la valeur ajoutée pour l'ensemble des opérations imposables. Ce taux est compris entre 15 et 20% ».*

1000 Ce sont les contribuables qui réalisent les activités taxables à la TVA ci-dessus citées mais qui n'atteignent pas les seuils fixés par la directive.

1001 Article 16 nouveau de la directive n°02/2009/CM/UEMOA, op. cit.

1002 Au Burkina Faso, les seuils d'imposition ont été revus unilatéralement à la hausse par la loi de Finances, gestion 2015, qui exclut toutes les entreprises ayant un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions FCFA. Dans cette hypothèse, tous les contribuables qui étaient situés dans la tranche de 30 à 100 millions qui n'ont pas pu réaliser un chiffre d'affaires de 50 millions sont exclus du champ d'application de la TVA pour compter du 1er janvier 2015. En plus, il est fait application du seul critère de chiffre d'affaires et non de la nature de l'activité dont les seuils variaient selon qu'on fait du négoce ou de la prestation intellectuelle. Cette situation se remarque en Côte d'Ivoire où les tranches de chiffre d'affaires prévues pour la détermination de l'assujettissement à la TVA ne sont pas conformes à la Directive.

804. Les autorités communautaires écartaient ainsi le système du taux unique, tel que l'avait préconisé le Fonds Monétaire International[1003], laissant de ce fait une certaine marge de manœuvre aux Etats membres en prévoyant une fourchette de taux moyen dans lequel ils peuvent choisir celui qui peut leur permettre d'atteindre leurs objectifs budgétaires, d'autant qu'harmonisation ne signifie pas uniformité.

805. Toutefois, dans les faits, comme par une sorte de mimétisme, les Etats ont choisi le taux de 18% dans un premier temps avant que des modifications interviennent par la suite dans certains Etats. C'est le cas au Mali et au Sénégal, qui ont modifié, le premier dès 1999[1004] et le second en 2001, leur code général des impôts. Il est également appliqué au Niger et au Burkina Faso[1005]. Le tableau 8 ci-après donne un aperçu des taux pratiqués dans l'espace UEMOA avant et après l'harmonisation :

Etats	Taux avant l'harmonisation	Taux après l'harmonisation
Bénin	18%	18%
Burkina Faso	18%	18%
Côte d'Ivoire	18%	9% et 18%
Guinée-Bissau	11,11 et 20%	18%
Mali	18%	18%
Niger	10 et 15%	19%
Sénégal	17%	10% et 18%
Togo	10 et 20%	18%

Source : Tableau conçu par nous sur la base des législations nationales en vigueur dans les Etats membres en 2015.

806. Par ailleurs, il est important de souligner que la directive n°02/2009, tout en entérinant les taux fixés par la directive n°02/98, a introduit une exception pour un taux réduit compris entre 5 et 10%[1006] pour des produits bien déterminés. Il s'agit de :

[1003] (M.) SECK, « Pour une harmonisation des systèmes fiscaux indirects dans l'UEMOA », *l'impôt n°6,* janvier 1997, p.21.

[1004] Voir Loi n°99-012 du 1er avril 1999 portant modification du code général des impôts, Impôts indirects, Journal Officiel de la république du Mali, numéro spécial, avril 1999, article 517, p. LXVIII.

[1005] Le taux unique est intervenu au Burkina depuis la loi 26-96 ADP du 16/07/1996, en son article 1.Avant ce taux unique, il est pratiqué le système de taux multiple de 5% et 15%.

[1006] Voir l'article 29 nouveau de la directive n°02/2009/CM/UEMOA. Il est à noter que dans l'Union, seuls le Sénégal et la Côte d'Ivoire pratiquent le taux réduit pour les biens et services concernés qu'ils ont choisis de taxer respectivement à 10% et 9%.

1) Biens : huiles alimentaires ; sucre ; lait manufacturé ; pâtes alimentaires ; aliments pour bétail et pour volaille ; poussins d'un jour ; farine de maïs, de mil, de millet, de sorgho, de riz, de blé et de fonio ; matériel agricole ; matériel informatique ; matériel de production de l'énergie solaire.

2) Services : prestations d'hébergement et de restauration fournies par les hôtels, les restaurants et organismes assimilés agréés et les prestations réalisées par les organisateurs de circuits touristiques agréés ; location de matériel agricole ; réparation de matériel agricole ; prestations réalisées par les entreprises dans le cadre des activités de pompes funèbres. A l'heure actuelle, seuls quelques pays comme le Sénégal et la Côte d'Ivoire pratiquent le taux exceptionnel et réduit fixé entre 5 et10% pour le secteur des prestations d'hébergement et de restauration fournies par les hôtels, les restaurants et organismes assimilés agréés et les prestations réalisées par les organisateurs de circuits touristiques agréés au motif que c'est un secteur stratégique[1007]**.** Cela est d'autant plus vrai que le secteur du tourisme est la deuxième source de devises pour le Sénégal, après la pêche.

807. Enfin, les articles 31 à 38 règlent le problème des déductions : *« Les Etats accordent aux assujettis le droit de déduire la TVA facturée par les fournisseurs ou acquittée lors des opérations d'importation qui a grevé le prix des biens et services utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables ».*

808. Cependant, sont exclus du droit à déduction les frais de réception, d'hébergement, de restauration, de spectacle ou ceux à caractère somptuaire, les acquisitions de véhicule de tourisme ou à usage mixte et les frais de carburant pour véhicule. Si, au titre d'une opération, l'intégralité de la déduction autorisée n'a pu être opérée, l'excédent constitue un crédit TVA au profit de l'assujetti, imputable sur les TVA des périodes ultérieures ; mais l'assujetti peut demander le remboursement de ce crédit s'il est cumulé sur un semestre. Dans les Etats membres de l'UEMOA, tout crédit de TVA n'est pas remboursé automatiquement. Pour être éligible au régime de remboursement du crédit TVA, il faut remplir certaines conditions fixées dans le code des impôts. C'est le cas

---

[1007] Il faut noter que le secteur du tourisme est situé en deuxième position après la pêche, en termes de rentrée de devises, pour le Sénégal avec environ 300 milliards de francs CFA chaque année. C'est pour cette raison que le taux réduit a été institué sous la pression du Sénégal. En Côte d'Ivoire, le taux réduit est de 9% et applicable au lait, aux pâtes alimentaires et aux produits pétroliers.

notamment au Burkina Faso, à l'article 331 bis du code des impôts, et au Bénin, à l'article 243 nouveau du code général des impôts[1008].

809. Toutefois, il convient de signaler que le système de la TVA dans les Etats membres de l'UEMOA souffre d'un mal congénital en ce que le mécanisme de remboursement de crédits ne fonctionne pas bien ou n'existe pas parfois[1009]. La neutralité de la TVA commande qu'elle ne constitue ni une charge pour l'Etat ni une charge pour l'entreprise, de sorte que dès qu'un crédit de TVA n'est pas remboursable, cette TVA se mue en une taxe sur le chiffre d'affaires et crée des distorsions de même qu'elle a des effets néfastes sur le développement économique du pays en pénalisant surtout les secteurs d'exportation. Les limites du régime de la TVA découlent cependant de la directive elle-même, qui restreint le champ du remboursement à une liste de biens et donne la possibilité aux Etats d'élargir cette liste en fonction des besoins et des circonstances propres à chaque Etat.[1010] Dans les cas où le remboursement de crédits TVA existe, le mécanisme ne fonctionne pas correctement et conduit souvent à des vérifications systématiques des entreprises demandeuses[1011].

[1008] Certaines législations nationales admettent le remboursement, mais à des conditions très strictes. Voir par exemple l'article 331 bis du code des impôts au Burkina Faso. Aux termes de cette disposition, ne sont éligibles au remboursement que : les entreprises exportatrices de biens taxables en régime intérieur ; les entreprises exportatrices de services assimilés à des exportations reconnues comme telles par la loi ; les entreprises en extension d'activités agréées par le Code des Investissements ; les entreprises ayant perdu la qualité d'assujetti à la TVA ; les entreprises de crédit-bail ; les organisations à but non lucratif bénéficiaires d'une dérogation accordée par le ministre chargé des finances pour les investissements au profit des populations d'un montant au moins égal à cinq millions (5 000 000) de francs CFA en matière de développement économique, d'enseignement et de santé. Au Bénin, l'article 243 nouveau dispose : « Peuvent obtenir, sur leur demande, remboursement des crédits de taxe sur la valeur ajoutée dont ils disposent à l'issue d'un bimestre civil :les producteurs ; les assujettis qui réalisent, pour plus de la moitié de leur chiffre d'affaires annuel, des opérations d'exportation ou des opérations assimilées ; les assujettis qui acquièrent des biens d'investissement ouvrant droit à déduction pour une valeur supérieure à 40 000 000 de francs CFA TTC ; les agréés suivant les dispositions du code communautaire des investissements.

[1009] G. DUFFRENOIT, J. NDEYE et SAKHO A. El Hadji, « Les enjeux de la transition fiscale dans les pays de l'UEMOA » *in Enjeux des politiques macroéconomiques des pays de l'UEMOA*, op.cit., p.48.

[1010] Le remboursement est également prévu au niveau de la CEDEAO par les articles 55 à 60 de la directive n°C/DIR.1/05/2009 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des Etats membres de la CEDEAO en matière de TVA.*www.ecowas.int.*

[1011] (M.) MANSOUR et (G.) ROTA-GRAZIOSI, « Coordination fiscale dans l'UEMOA », *Revue d'économie du développement,* 3e trimestre, 2012, p.23.

810. En somme, l'harmonisation a consisté à généraliser la TVA et à l'étendre aux opérations de distribution dans l'Union ainsi qu'à déterminer un taux unique. Mais l'institution du taux réduit a sonné comme une remise en cause des objectifs primaires, puisque c'est le souci de simplification du système de la TVA qui avait commandé plutôt la pratique du taux unique. Par ailleurs, qu'en est-il des autres impôts indirects, notamment sur la consommation, qui ont fait l'objet d'une réglementation communautaire ?

§ 2. LES AUTRES IMPOTS INDIRECTS SUR LA CONSOMMATION

811. En dehors de la TVA qui, dans l'esprit du législateur communautaire, doit devenir un impôt communautaire à l'image de ce qu'est cet impôt dans l'Union européenne, d'autres taxes ont fait l'objet d'une réglementation au niveau de l'UEMOA, au titre de la fiscalité indirecte intérieure. Il s'agit essentiellement des droits d'accises (**A**) et des prélèvements sur les produits pétroliers, que nous allons examiner (**B**).

A. La réglementation des droits d'accises

812. De la période coloniale, les Etats membres de l'UEMOA ont hérité la pratique des contributions indirectes ou accises, en tant qu'impôts sur le chiffre d'affaires. Mais avec le temps, chacun des Etats avait multiplié la liste des produits pouvant être concernés par ce type d'imposition. Qu'est-ce qu'une accise ?

813. Selon une définition donnée par F. LINDITCH, les accises correspondent aux *« impôts indirects spécifiques qui grèvent traditionnellement la consommation de certains produits comme l'alcool, le tabac*[1012]». Pour M. BOUVIER, serait une accise *« toute imposition indirecte qui frappe directement ou indirectement la consommation de produits, à l'exclusion de la TVA et des impositions établies par les institutions communautaires »*[1013]**.** Ce sont des droits indirects de consommation et de circulation qui tirent leur dénomination du fait générateur qui leur donne naissance. Ce fait générateur découle, en principe, de la mise à la consommation, à l'importation ou de la vente, pour les fabrications locales, du produit imposable. Ces droits ont, en général, comme matière imposable les produits qu'ils frappent en l'occurrence les alcools, les tabacs, le pétrole et

---

[1012] (F.) LINDITCH, « La souveraineté budgétaire et l'Europe. De quelques contraintes communautaires sur les finances publiques françaises », *RDP,* novembre-décembre, 1993, pp.16-81.

[1013] Pierre DI MALTA, *Droit fiscal européen comparé,* Paris, PUF, 1995, p.366.

certains de ses dérivés[1014]**.** La tarification de ces droits est spécifique, en ce qu'ils sont déterminés proportionnellement à la quantité de produits pour les biens de consommation et sur la qualité pour les services. Très souvent, ce sont des produits dont la circulation fait l'objet d'une surveillance par les pouvoirs publics, surtout sur les redevables[1015]**.** L'un des aspects assez remarquable qu'on peut noter en ce qui concerne les produits concernés par les accises, c'est leur multiplicité qui, d'ailleurs, ressort de la directive[1016].

814. C'est par une directive du 22 décembre 1998 que la question a été réglée, comme en matière de TVA. Il est mentionné dans les visas qu'il s'agit *de « réaliser la cohérence des systèmes internes de taxation et d'assurer l'égalité de traitement des opérateurs économiques… et d'améliorer le rendement des différents impôts ».* Ce rapprochement des législations nationales en matière de droits d'accises va évoluer comme en matière de TVA, avec une révision de la directive n°03/98[1017] par la directive n°03/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant modification de la directive n°03/98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises, notamment en ce qui concerne la liste des produits à soumettre aux droits d'accises et certains taux de taxation[1018]**.** L'harmonisation va consister à limiter le nombre de produits passibles des droits d'accises et à établir des méthodes convergentes de détermination de la base taxable ainsi qu'un rapprochement des taux.

815. Le Conseil des Ministres a fixé dans la directive une liste des produits qui peuvent faire l'objet d'imposition. Les Etats membres soumettent à un droit d'accises les catégories de produits suivantes : les boissons alcoolisées et non alcoolisées, à l'exclusion de l'eau, ainsi que les tabacs[1019]**.**

[1014] Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France,* Hachette, Les fondamentaux, Paris, 2014, p.88.

[1015] Habasso TRAORE, « Principales caractéristiques de la fiscalité des pays de l'UEMOA », op.cit., p.20 : L'imposition de certains biens aux accises, en plus de poursuivre des objectifs de mobilisation de recettes, vise également des objectifs économiques et sociaux par une orientation ou une rationalisation de la consommation de certains produits jugés négatifs sur le plan social.

[1016] La liste des produits dressée dans la directive devant être soumis à un droit d'accise est de treize (13).

[1017] Directive n°03/98/CM/UEMOA du Conseil des Ministres du 22 décembre 1998 à Dakar portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises.

[1018] Pour certains détails, voir (M.) MANSOUR et (G.) ROTA-GRAZIOSI, « Coordination dans l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine », *Revue d'économie du développement,* 3e trimestre, 2012, p.16.

[1019] Article 1er nouveau de la directive n°03/2009.

Secundo, il laisse aux Etats membres la faculté de soumettre également à un droit d'accises au maximum six produits[1020] sur la douzaine ci-après : le café ; la cola ; les farines de blé ; les huiles et corps gras alimentaires ; les produits de parfumerie et cosmétiques ; le thé ; les armes et munitions ; les sachets en matière plastique ; les marbres; les lingots d'or ; les pierres précieuses ; les véhicules de tourisme dont la puissance est supérieure ou égale à 13 chevaux.

816. Sont imposables non seulement les produits fabriqués localement, mais aussi ceux importés, lors de leur première vente ou de leur mise à la consommation. On peut toutefois noter que le choix des produits tel qu'opéré ici n'est pas fortuit. Il s'agit de produits qui sont soit nocifs pour la santé (alcool et excitants : café, thé, cigarette), soit dangereux pour la sécurité collective (armes et munitions), soit encore de produits plutôt futiles (produit de parfumerie et cosmétique). On peut cependant se demander pourquoi les corps gras alimentaires et les farines de blé en font partie. Cela est sans doute justifié par le fait qu'ils constituent des produits importés et aussi par le souci d'un rendement fiscal[1021].

La base de taxation est constituée :

-à l'importation : par la valeur en douane majorée des droits et taxes perçus à l'entrée, à l'exception de la TVA ;

-en régime intérieur : par le prix de vente sortie-usine, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée.

La détermination du taux est laissée à chaque Etat, mais dans les limites communautaires, conformément au tableau 9 ci-dessous tel qu'il ressort de l'article 6 nouveau[1022]**:**

[1020] Aux termes de la Directive n°03/98, cette catégorie se limitait à quatre produits. En outre, le nombre de produits à choisir a été porté de 09 à 14 par la directive n°03/2009 en y ajoutant : les sachets en matière plastique, les marbres; les lingots d'or ; les pierres précieuses ; les véhicules de tourisme dont la puissance est supérieure ou égale à 13 chevaux.

[1021] Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », op.cit., p.51.

[1022] Voir article 6 nouveau de la directive n°03/2009.

Produits imposables	Taux minimal	Taux maximal
1. Boissons : **Boissons non alcoolisées, à l'exclusion de l'eau** **Boissons alcoolisées**	 0% 15%	 20% 50%
2. Tabacs	15%	45%
3. Café	1%	12%
4. Cola	10%	30%
5. Farine de blé	1%	5%
6. Huiles et corps gras alimentaires	1%	15%
7. Thé	1%	12%
8. Armes et munitions	15%	40%
9. Produits de parfumerie et cosmétiques	5%	15%
10. Sachets en matière plastique	5%	10%
11. Marbre	5%	15%
12. lingots d'or	3%	15%
13. Pierres précieuses	3%	15%
14. Véhicules de tourisme dont la puissance est supérieure ou égale à 13 chevaux	5%	10%

817. Le fait d'ouvrir ce choix aux Etats, manifestement, n'est pas le signe d'une véritable harmonisation. Celle-ci réside seulement dans la délimitation du périmètre des produits qui peuvent être retenus. On se rappelle que le Sénégal, par exemple, imposait aux accises, avant cette réglementation communautaire, le ciment[1023], et le Burkina Faso le transit du bétail[1024]. Le second axe de l'harmonisation a consisté à proposer des fourchettes de taux à l'intérieur desquelles chaque Etat est confiné ; ce qui en réduit le nombre par rapport à la pratique qui existait dans chaque Etat.

[1023] Voir la loi n°92-40 du 9 juillet 1992 portant Code général des impôts du Sénégal, JORS n°5476 du 11 juillet 1992.

[1024] Voir les articles 359 à 366 du Code des impôts directs et indirects et du monopole des tabacs, ensemble ses modificatifs. On parle de taxe de package sur les bovins, ovins et caprins, entrant au Burkina Faso en vue d'y transiter à destination d'un pays étranger. Mais ces produits étant considérés comme des produits du cru, cette taxe n'est plus perçue par les services de douanes depuis l'entrée en vigueur du TEC. Cette taxe dénommée taxe sur le transit du bétail s'appelait anciennement taxe de package.

818. Cette fourchette de taux procure une certaine flexibilité dans la détermination des politiques budgétaires nationales. En outre, au plan économique, conjuguée avec la baisse des droits de porte consécutive à l'institution du TEC, l'imposition d'une accise identique sur les importations et la production locale réduit la protection dont bénéficiaient les produits locaux[1025].

819. A l'analyse des taux de taxation, on se rend compte que ceux institués par les directives UEMOA sont souvent moins élevés que ceux qui étaient pratiqués dans les Etats, mais quand on pense que le même produit, en plus du droit d'accise, doit supporter la TVA, on voit bien que le taux d'imposition effectif est vraiment plus élevé que celui qui est théoriquement inscrit. Par ailleurs, on peut noter qu'un projet de directive en étude au sein de la CEDEAO prévoit la hausse des tarifs des accises sur le tabac à environ de 45% pour décourager la consommation en raison du fait que ce phénomène est devenu un problème de santé publique préoccupant pour les Etats.[1026] Ainsi, le projet prévoit entre autres que le système de taxation doit être composé de deux droits, à savoir une taxe *ad valorem* et un droit spécifique dont le cumul doit représenter 70% du prix de vente dans un délai de 3 ans à compter de sa signature.[1027] L'analyse de la directive relative aux droits d'accises permet de constater qu'elle a un caractère moins contraignant que les autres.

820. Outre les considérations classiques de recettes et d'internalisation, certains biens sur la liste des produits soumis aux accises par option peuvent servir des intérêts de politique commerciale. Par exemple, le café, la noix de cola, les huiles et autres corps gras, le thé, le marbre, l'or et les autres métaux précieux sont produits par certains Etats membres[1028]. Cette soumission à l'accise par option permet alors de protéger les produits à l'exportation ou d'une protection de la production nationale compte tenu de ce que l'accise

---

[1025] Mohamed SEICK, « Pour une harmonisation des systèmes fiscaux indirects dans l'UEMOA », op.cit., p.21.

[1026] Voir les rapports de l'OMS sur la consommation du tabac.

[1027] Ce projet a été discuté lors de la 55e Réunion technique à Ouagadougou les 10 et 11 juillet 2014.

[1028] Jusqu'à nos jours, les Etats membres continentaux continuent d'imposer la noix de cola à l'entrée alors que ce produit peut être qualifié de produit du cru. Au Burkina Faso, il existe la taxe intérieure sur les colas qui est due à l'importation, aussi bien pour la vente que pour la consommation personnelle de l'importateur.

est *ad valorem,* son effet absolu étant plus important sur les produits importés dont les prix sont généralement plus élevés que leurs équivalents produits localement[1029].

821. Dans l'UE par contre, seuls font l'objet de directives[1030] les tabacs,[1031] les boissons alcoolisées[1032] et les huiles minérales.[1033] Les Etats ont simplement consenti à la fixation d'une limite minimale des taux avec la possibilité pour le Conseil de faire des révisions toutes les deux (02) ans.[1034] Toutefois, dans l'UEMOA, il faut souligner que sont exclus des droits d'accises, en vertu de l'alinéa 2 de l'article 3 de la directive n°03/98, les produits pétroliers qui font l'objet d'une directive spécifique.

B. La taxation des produits pétroliers

822. L'harmonisation de la fiscalité des produits pétroliers était également nécessaire en raison du caractère sensible du pétrole en tant que principale source d'énergie pour les industries et partant son impact dans le coût des produits. Aussi, la pratique divergente de taux dans chaque pays peut entraîner des distorsions au niveau des échanges et freiner la mise en place du marché commun. C'est pourquoi l'Union a bien voulu soumettre ce produit aux règles du TEC et à la TVA et consolider les autres droits et taxes et les remplacer par un droit d'accise unique. Ces distorsions se résument très souvent au dumping fiscal qui consiste, pour les entreprises, à se délocaliser dans les zones où la charge fiscale est moins élevée afin de profiter d'une marge bénéficiaire conséquente.

[1029] Voir (M.) MANSOUR et (G.) ROTA-GRAZIOSI, « Coordination dans l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine », op.cit., p.24.

[1030] Directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE. www.eur-lex

[1031] C'est l'œuvre de la directive 2014/40/UE sur les produits du tabac qui remplace la directive 2001/37/CE: elle fixe les règles concernant la fabrication, la présentation et la vente du tabac et de ses produits dérivés. Elle couvre notamment les cigarettes, le tabac à rouler, le tabac pour pipe, les cigares, les cigarillos, les produits du tabac sans combustion, les cigarettes électroniques et les produits à fumer à base de plantes.

[1032] Directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques.

[1033] Directive Européenne n°94-74 du 22 décembre 1994 n° 9474 modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général la détention, la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, la directive 92/81/CEE concernant l'harmonisation des structures des droits d'accise sur les huiles minérales ainsi que la directive 92/82/CEE concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales.

[1034] Pierre DI MALTA, *Droit fiscal européen comparé,* op. cit, p.366.

823. Ainsi, la décision du Conseil des Ministres du 3 juillet 1998, qui avait expressément prévu l'harmonisation de la taxation des produits pétroliers, avance entre autre motif que « la fiscalité appliquée aux produits pétroliers se caractérise par sa complexité et son hétérogénéité. Cette situation résulte en particulier de l'application des taxes spécifiques diverses et de la fixation, dans certains cas, des prix publics par les autorités. Elle se traduit notamment par les différences importantes du coût des produits[1035]». Il a fallu pourtant attendre 2001 pour voir apparaître un acte communautaire en la matière, avec une directive du Conseil des Ministres du 26 novembre 2001[1036].Quelle est la teneur de ce dispositif ?

824. Tout d'abord, le Conseil constate, dans un préambule, que *« la disparité actuelle des modes de taxation des pétroliers ne facilite pas la mobilité des entreprises au sein de l'Union »* et qu'elle *« affecte la perception des coûts de chaque produit dans les pays et les différents produits dans chacun des pays ».* C'est pourquoi l'harmonisation des taxations doit tout d'abord assurer l'uniformisation des modalités de taxation, tout en préservant le potentiel fiscal des Etats. C'est dans ce cadre que les mesures suivantes sont donc présentées.

825. En se référant à la nomenclature tarifaire et statistique de l'Union, la directive fixe la liste des produits pétroliers qu'elle entend régir : l'essence d'aviation, le super carburant, l'essence ordinaire, le carburéacteur, le pétrole lampant, le gazole, le fuel domestique, le fuel léger, les fuels lourds de première et deuxième catégories et le butane, soit un ensemble de onze (11) produits.

826. Quand ils sont importés, les Etats appliquent aux produits pétroliers toutes les règles relatives au tarif extérieur commun et à la taxation sur la valeur ajoutée commune. En plus de ces droits applicables, l'Union décide du principe d'une taxe spécifique unique dont le tarif est déterminé par litre ou par kilogramme selon le produit considéré. Il est entendu que les Etats n'accordent aucune subvention directe aux produits pétroliers.

827. Etant donné qu'en l'état actuel il existe une très grande diversité de tarifs, l'objectif immédiat est de tendre vers une convergence en la matière, c'est-à-dire une

---

[1035] Voir le bulletin officiel n°9, op. cit. P.8

[1036] Voir la directive n°06/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA.

réduction progressive des écarts relatifs des droits appliqués par les Etats. C'est pourquoi les articles 15 à 18 de la directive n°06/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001, fixent les tarifications suivantes :

-art .15 : les Etats fixent un plafond de 200 FCFA par litre (ou par kg) aux écarts de droit ;

-art .16 : les Etats réduisent ce plafond de 20 FCFA par an pendant cinq ans ;

-art .17 : les Etats fixent un second plafond de 100 F CFA par litre (ou par Kg) applicable aux écarts entre le gazole et l'essence ordinaire ;

-art.18 : les Etats réduisent ce second plafond de 20 F CFA par an pendant cinq ans. Selon ce dispositif, au bout de dix ans, on devait aboutir à la situation suivante : il y a une taxe spécifique unique pour le gazole et l'essence ordinaire, tandis que pour les autres produits pétroliers il demeure un écart possible de 100 F CFA au minimum[1037]**.** Les Etats sont invités à mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive au plus tard le 31 décembre 2002.

828. Cependant, jusqu'en 2007, les prescriptions de la directive n'ont pu être respectées concernant l'uniformisation des taux. Aussi l'UEMOA a-t-elle, par la directive n°01/2007/CM/UEMOA du 06 avril 2007 modifiant la directive n°06/2001/CM/UEMOA portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers, prorogé le délai[1038] pour sa mise en œuvre. Les raisons de l'adoption d'une seconde directive tiennent au fait que *«…les Etats rencontrent des difficultés réelles dans la mise en œuvre de certaines dispositions de l'ancienne directive »* et *« le retard observé dans sa mise en œuvre ».*

829. Le Conseil des Ministres a accordé un délai supplémentaire de cinq (05) ans aux Etats membres pour la mise en œuvre de ce dispositif à travers les articles 12 et 13 de la directive n°06/2000/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant harmonisation de la

---

[1037] Au Burkina Faso, c'est la loi n°42-2000/AN du 20 décembre 2000 qui a créé la taxe sur les produits pétroliers. Les tarifs sont fixés à 100F/litre pour le super carburant et 50F/litre pour l'essence ordinaire, ce qui est en adéquation avec la directive. Il en est de même pour les questions de subvention où l'examen de l'arrêté n°07-135/MCPEA/SG/DGC du 05 septembre portant composition des structures des prix des hydrocarbures permet de conclure l'absence de subvention directe (à l'exclusion du gaz domestique).

[1038] Délibération du Conseil des Ministres en date du 16 décembre 2006.

taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA, et ce jusqu'au 31 décembre 2008[1039]. Au moment où nous écrivons ces lignes, la mise en œuvre de l'harmonisation de la taxation des produits pétroliers n'a pas connu d'avancée satisfaisante puisque les raisons qui ont conduit au retard subsistent. Au Burkina Faso, par exemple, la taxe sur les produits pétroliers[1040] frappe l'essence au prix de 125F/litre[1041] et de 50F/litre pour le gazole; ce qui est loin de la convergence des taux telle que voulue par l'Union. En outre, le butane utilisé par les ménages est subventionné par l'Etat pour, dit-on, réorienter les consommateurs vers son utilisation afin de réduire la déforestation et de préserver l'environnement, pour freiner l'avancée du désert.[1042] Comment concilier alors l'harmonisation de cette taxe avec les impératifs environnementaux qui sont aussi des objectifs de développement ?

830. Au Sénégal, on observe la structure ci-après concernant le système de taxation des produits pétroliers : 21 665 FCFA par hectolitre pour le super carburant, 19 847 FCFA par hectolitre pour l'essence ordinaire, 3 856FCFA par hectolitre pour l'essence pirogue, 10 395 FCFA par litre pour le gasoil.[1043] Au Mali, l'essence auto ordinaire, le super et le five star sont taxés à 128% ; l'essence d'aviation, le carburéacteur essence et le pétrole lampant à 28% tandis que les autres pétroles lampants sont soumis au taux de 6%. Le gasoil supporte le taux de 93% et dans le même temps la catégorie fuel (oil léger, oil

---

[1039] Article 1er nouveau de la directive n°01/2007/CM/UEMOA du 06 avril 2007 modifiant la directive n°06/2001/CM/UEMOA portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers prorogeant le délai.

[1040] Pour l'histoire, au Burkina, cette taxe unique a remplacé le 17 janvier 1994, la taxe sur les carburants et lubrifiants ainsi que toutes les autres taxes parafiscales perçues précédemment sur les produits pétroliers autres que les droits et taxes inscrits au tarif des douanes sous l'appellation Taxe Unique sur les Produits Pétroliers(TUPP). Par la suite, elle a été remplacée par la Taxe sur les Produits Pétroliers (TPP) par l'article 22 de la loi n°42-2000/AN du 20 décembre 2000 portant loi de finances pour l'exécution du budget de l'Etat-gestion 2001.

[1041] Le tarif de la TPP est passé de 100 francs/litre d'essence à 125francs/litre. Voir Ordonnance n°2005-001 du 17 février 2005 portant modification des tarifs de la taxe sur les produits pétroliers en son article 1er : « Pour compter du 17 février 2005, le tarif de la taxe sur les produits pétroliers est fixé à cent vingt-cinq(125,00) FCFA par litre d'essence super 91 sans plomb. Depuis 2013, cette fait l'objet de réglementation par l'ordonnance n°2013-001/PRES portant modification des tarifs de la taxe sur les produits pétroliers : le tarif actuel de la taxe est de dix (10)francs pour le gaz oil et de cinquante(50)francs pour le litre d'essence super 91 sans plomb.

[1042] A titre d'exemple en 2013, l'Etat a abandonné une partie de la TPP à la nationale des hydrocarbures pour redresser ses comptes à raison de 75 francs sur le litre de super et de 45 francs sur le litre gazole.

[1043] Voir article 443-444 de la loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant code général des impôts, JO n° 6706 de la république du Sénégal du 31/12/2012

domestique, oil lourd I et oil lourd II) est imposée au taux de 5%. Quant aux lubrifiants et graisses, ils sont soumis au droit de 13%. Ces taux sont déterminés par un acte réglementaire en raison de la volatilité des prix du pétrole sur le marché mondial.[1044]

831. Mais qu'est ce qui peut bien expliquer de telles résistances, à la mise en œuvre des directives relatives à la question de la taxation des produits pétroliers ? Nul doute que les raisons sont d'ordres économique et budgétaire. En effet, les Etats membres ne sont toujours pas prêts à pratiquer les mêmes taux, surtout pour l'essence et le gas-oil, parce que, estiment-ils, le gas-oil est destiné à la grande consommation, surtout des unités industrielles et aussi des particuliers, de sorte qu'un tarif uniforme, dans le sens d'une diminution, engendrerait des pertes de recettes énormes. Il ne faut pas perdre de vue non plus que le gaz butane est subventionné dans certains pays comme le Burkina Faso.

832. Le travail ainsi accompli par la Commission, le Comité des experts et couronné par le Conseil des Ministres est considérable. Pour le réaliser, ils ont bénéficié de l'appui du Fonds Monétaire International, de l'Union Européenne et du Centre de perception fiscale du Québec. Mais le bilan qui ressort est très largement insatisfaisant dans la mesure où, à ce jour, aucun pays membre n'a véritablement transposé la directive sur la taxation des produits pétroliers. Bien que les Etats membres aient manqué à une obligation communaire, il faut reconnaître que le pétrole est un produit dont la volatilité du cours leur échappe. De ce fait, ceux-ci se sont vu obligés d'engager d'énormes dépenses budgétaires pour amortir les chocs découlant de la hausse du prix du pétrole.

833. Le tableau 10 ci-après donne un aperçu du montant des subventions allouées par le budget de l'Etat, au titre des produits pétroliers, en milliards de francs CFA au Burkina Faso.

Années	Subvention SONABHY	Subvention hydrocarbures	TOTAL
2009	3 000 000 000	22 000 000 000	**25 000 000 000**
2010	3 000 000 000	22 000 000 000	**25 000 000 000**
2011	0	22 000 000 000	**22 000 000 000**
2012	0	22 000 000 000	**22 000 000 000**
2013	4 300 000	22 000 000 000	**26 300 000 000**
2014	4 300 000	28 000 000 000	**32 300 000 000**
2015	0	30 000 000 000	**30 000 000 000**

Source : CID : Circuit Intégré de la Dépense (Direction générale du Budget) 2015.

[1044] Article 253 du Code général des impôts malien.

SONABHY : Société Nationale Burkinabè des Hydrocarbures (Société d'Etat ayant le monopole de l'importation des hydrocarbures).

Il faut noter que la rubrique subvention hydrocarbures concerne aussi la subvention allouée à la société nationale d'électricité, pour la consommation du DDO qui fait tourner ses machines en vue de la production de l'énergie, essentiellement thermique, en dehors de des interconnexions avec le Ghana et la Côte d'Ivoire qui fournissent de l'énergie pour l'hydroélectrique. Le transfert de la fiscalité de porte vers la fiscalité intérieure indirecte devrait, du même coup, faciliter son extension à la fiscalité intérieure directe par laquelle l'UEMOA tente de battre son inspiratrice qu'est l'Union européenne.[1045]

[1045] Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », op. cit. p. 53.

SECTION II.
L'HARMONISATION DE LA FISCALITE DIRECTE

834. La fiscalité directe revêt pour les Etats une importance particulière. Elle est un signe manifeste de la souveraineté de l'Etat sur ses populations ou, pour être plus précis, de son emprise directe sur le peuple[1046]**.** Elle lui permet également de traduire, par la personnalisation, son souci du bien-être desdites populations. C'est sans doute la raison pour laquelle, les Etats réchignent à l'inclure dans le processus d'harmonisation quand ils intègrent un marché commun ou une communauté économique. Très souvent, c'est par le biais de conventions fiscales que les Etats harmonisent leurs politiques et techniques fiscales. Mais en réalité, celles-ci ne visent qu'à éviter les doubles impositions en protégeant le pouvoir souverain des Etats d'imposer.

835. En ce qui concerne l'UEMOA, force est de reconnaître qu'elle a été audacieuse et que les résultats obtenus jusque-là par elle, sont encourageants. Il était aussi bon que l'harmonisation du droit des affaires[1047]**,** dans le cadre de l'OHADA, soit suivie de celle de la fiscalité, notamment la fiscalité intérieure. En l'état actuel de l'harmonisation de la fiscalité directe, elle s'est appesantie sur la fiscalité de l'épargne (**§2**) mais aussi sur celle des entreprises (**§1).**

§ 1. UN REGIME COMMUN D'IMPOSITION DES ENTREPRISES

836. S'agissant de la fiscalité directe des entreprises, le processus se poursuit lentement mais sûrement. Une série de directives[1048] a été adoptée pour favoriser une fiscalité simple, cohérente, incitative et mieux articulée, afin de tenir compte de la mobilisation des ressources intérieures et de la libre circulation des personnes et des capitaux. Pour ce faire, l'Union a mis en place un régime harmonisé pour les sociétés **(A)** mais a également institué une contribution globale pour le secteur informel **(B).**

[1046] Eloi DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », op. cit,. p.53.
[1047] Ibid., p.54.
[1048] Voir la directive n°07/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant régime harmonisé de l'acompte assis sur les bénéfices au sein de l'UEMOA, directive n°01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA et la directive n°08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes.

A. Un régime fiscal harmonisé pour les sociétés

837. L'impôt sur les sociétés est, en matière de rendement, le deuxième impôt après la TVA qui alimente le budget des Etats. C'est pourquoi, pour améliorer son rendement et simplifier son mode de perception, l'UEMOA a jugé utile d'instituer un impôt général sur le revenu des personnes morales appelé « impôt sur les bénéfices des personnes morales ». Le droit fiscal considère les personnes morales comme des sujets fiscaux indépendants de leurs membres et de leurs organes administratifs, c'est-à-dire « des contribuables comme les personnes physiques devant participer aux charges publiques[1049]». Toutefois, ce n'est pas seulement pour une raison juridique que les personnes morales sont considérées comme des sujets fiscaux[1050]. Du fait que ces collectivités ont une existence juridique autonome, il en découle tout naturellement une existence économique indépendante et, par conséquent, également une capacité contributive propre que l'Etat ne peut négliger. Cela est d'autant plus vrai que la personne morale, surtout lorsqu'il s'agit d'une entreprise commerciale ou industrielle, profite très largement des services de l'Etat (infrastructures en général, tribunaux, transports, moyens de communication, alimentation en énergie, épuration, etc.) et qu'elle provoque très souvent également un coût social à la charge de l'Etat (problèmes posés par les grandes concentrations industrielles, tels que le bruit, la pollution, etc.)[1051].

838. Historiquement, les sociétés ont toujours été imposées dans les pays membres de l'UEMOA, mais suivant le système cédulaire qui caractérise ces législations. Ainsi, l'impôt sur les bénéfices concernait à la fois les personnes physiques et les personnes morales. Ce qui a fait dire à certains, en ce qui concerne l'imposition des personnes morales à un impôt spécifique, que *« la vieille femme n'a fait que revêtir des habits neufs[1052]»*.

[1049] J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Manuel de droit fiscal,* 3e éd. LexisNexis, 2014, p.726.

[1050] Ch. DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général,* op.cit., p.144.

[1051] Etude sur l'imposition des personnes morales, Etat de la législation au 1er janvier 2010, Administration fédérale des contributions, Berne 2010, p.3.

[1052] Cette expression signifie simplement que l'impôt sur les sociétés n'est rien d'autre que le BIC personne morale avec quelques aménagements qui en ont un fait un impôt général sur le revenu des personnes morales.

839. De même, dans l'ancien système d'imposition du bénéfice des personnes morales, le régime des sociétés de capitaux était différent de celui des sociétés de personnes, c'est-à-dire que la loi distinguait le régime des sociétés suivant que le risque était limité ou illimité. En effet, le régime d'imposition des sociétés de personnes s'apparentait à celui des personnes physiques, tandis que les sociétés de capitaux, en raison de leur transparence, subissaient l'impôt en tant qu'entités autonomes, distinctes des associés. C'est ainsi que par exemple, les sociétés anonymes, les sociétés par action simplifiée et les sociétés en commandite par action, y compris pour elles la proportion du bénéfice revenant aux commandités, bien que leur responsabilité soit illimitée, et les sociétés à responsabilité limitée, étaient soumises à l'impôt sur les sociétés. Les sociétés en commandite simple sont également soumises à l'IS, seulement pour la part de bénéfice revenant aux commanditaires, celle des commandités subissant l'imposition des bénéfices, selon le régime des personnes physiques.[1053]

840. Le souci pour l'UEMOA étant la cohérence des systèmes internes de taxation, l'assurance d'égalité de traitement des opérateurs économiques et l'amélioration du rendement de la fiscalité intérieure[1054]**,** il était plus qu'impérieux de tenter une harmonisation de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, avec en toile de fond la simplification du régime fiscal des sociétés commerciales. Ce rapprochement des législations nationales est l'œuvre de deux directives, à savoir la directive n°01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA et la directive n°08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA.

841. En matière d'imposition des personnes morales, on distingue deux critères de détermination : les personnes imposables de plein droit et les personnes imposables par option, selon la directive 01/2008/CM/UEMOA. Sont obligatoirement soumises à l'impôt sur les bénéfices des personnes morales, selon leur forme ou en raison de leurs activités,

---

[1053] Patrick SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires,* 13e éd., Dalloz, Paris, 2014, p.322.

[1054] Voir le préambule de la directive n°01/2008/CM/UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

les sociétés de capitaux[1055], les sociétés de personnes, les associations à but lucratifs, certaines personnes morales de droit public, les coopératives ou organismes assimilés. Au nombre des sociétés concernées, on peut dire qu'il s'agit de toutes les formes de sociétés prévues par le droit OHADA[1056]. Il s'agit, à ce propos des Sociétés anonymes (SA), des Sociétés par action simplifiée (SAS), des Sociétés à responsabilité limitée (SARL), des Sociétés en commandite simple (SCS), des Sociétés en nom collectif (SNC), des Sociétés en participation et des groupements d'intérêt économique.[1057]

842. Sont aussi obligatoirement soumises à l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, les sociétés coopératives et leurs unions, bien qu'elles ne soient pas des sociétés commerciales par leur forme telle que consacrée par le droit OHADA. Il faut ajouter à celles-là les sociétés civiles à objet commercial qui se livrent à des opérations de nature commerciale.[1058]

843. Il en est de même pour les associations ou institutions assimilées qui s'adonnent à des activités lucratives non conformes à leur objet. En réalité, dans le principe, les associations sont formées pour exercer des activités non commerciales, mais il peut arriver que, par inadvertance, une association se trouve à exercer des activités commerciales ou bénéficie de revenus de ce type[1059]. Si les revenus sont répartis entre les membres, la loi exige que l'impôt soit réclamé[1060]. Cette conception est guidée par un souci de sécurité juridique puisqu'un risque d'évasion fiscale subsiste dans la mesure où une association

---

[1055] Les sociétés de capitaux présentent des caractéristiques dont il convient de rappeler : ce sont des organismes collectifs créés pour la recherche du bénéfice par opposition aux associations dont l'activité est normalement à but non lucratif et la personnalité des membres importe peu ; c'est l'apport qui est pris en compte.

[1056] Voir l'acte uniforme OHADA sur le droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique révisé de janvier 2014.*www.ohadat :* l'acte uniforme a supprimé la société en commandite par action qui existait dans les législations nationales ; survivance du droit français des sociétés commerciales.

[1057] Alain FENEON, *Droit des sociétés en Afrique : OHADA,* op.cit., pp.9-22.

[1058] CE. 28 décembre, 2012, Min.c/SCI le Mas des sources, n°347607, *Revue Droit fisc.* 2013, n°11, comm. 189, concl.E. CORTOT-BOUCHER, CAA Lyon 28 décembre 1990, *Revue de Droit fisc.* 1993, n°19, comm. 967, CE, 4 novembre 1992, n°84219, Revue de droit fisc. 1994, n°48, comm.2022,

[1059] Pour plus de détails, lire martin COLLET, *Droit fiscal,* Thémis droit, 5e éd., Paris, PUF, 2015, p.320.

[1060] La jurisprudence a posé le principe selon lequel, dès lors qu'une association à but non lucratif intervient dans la vie économique comme les autres acteurs, il doit lui être appliqué le même régime fiscal (CE, Ass., 30 novembre 1973, n°85.598, Association Saint-Luc, clinique du sacré Cœur, rec. 680 et CE, Sect. 1er oct. 1999, n°170.598, Association Jeune France, RFJ 11/99, n°1354, chr. E. Mignon.

peut être créée pour masquer des activités commerciales.[1061] Au Burkina Faso, l'administration estime par exemple qu'une association, bien qu'étant à but non lucratif par son statut mais qui gère un centre médical selon les mêmes conditions telles qu'elles résultent de la convention signée avec le ministère de la Santé que les autres centres de santé était soumise à l'impôt sur les sociétés.[1062]

844. Entrent également dans la catégorie des personnes imposables les personnes morales de droit public soumises totalement ou en partie aux règles de droit privé. Ce sont essentiellement les Entreprises publiques à caractère industriel et commercial (EPIC), des sociétés d'Etat, des sociétés d'économie mixte, toutes les entreprises créées par l'Etat ou ses démembrements et les entreprises nationalisées. La particularité de droit communautaire sur le régime d'imposition des sociétés, c'est qu'aucune distinction n'a été faite entre sociétés de capitaux et sociétés de personnes. Le souci de simplification qui a aussi guidé le législateur communautaire l'a conduit à faire fi des particularismes liés à chaque type de sociétés, selon qu'elle est opaque ou transparente[1063.]

845. En revanche, sont imposables sur option aux termes de l'article 6 de la directive n°01/2008/CM/UEMOA les personnes suivantes[1064]**:** les associés ou membres des personnes morales, les sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, société en commandite simple, sociétés en participation, sociétés de fait, groupements d'intérêt économique ainsi que l'associé unique, personne physique de la société à responsabilité limitée) et les sociétés civiles professionnelles, à condition que cette option soit écrite,

---

[1061] CE. 3e et 8e sous-sect. 20 juin 2012, *Cne de la Ciotat et Com. urbaine Marseille-Provence-Métropole*, n°341410, *Revue de Droit fisc.,* 2012, n°30-35, comm.394. : Le caractère lucratif de l'objet doit s'apprécier au regard de l'objet du service rendu et des conditions particulières dans lesquelles il est géré, sans qu'il y ait lieu de prendre en compte le caractère désintéressé ou non de l'exploitation.

[1062] Confer lettre n°2013-002225/MEF/SG/DGI/DLC/Sl du 06 décembre 2013 en réponse à une demande d'exonération de l'Association Fondation Parole d'Espoir sollicitant une exonération à l'IS pour son centre médical.

[1063] Toutes les formes de société prévues par le droit OHADA sont d'office soumises à l'impôt sur le bénéfice des personnes morales quel que soit le type ; que ce soit une société de personne ou de capitaux.

[1064] Le régime juridique de ces sociétés commerciales est régi par l'acte uniforme portant droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

signée par tous les participants et qu'elle soit notifiée au service des impôts de rattachement dans un certain délai[1065].

846. Les articles 9 et 11 de la directive[1066] règlementent le régime des exonérations et des exemptions. En dehors de ces cas, les Etats membres n'accordent pas de franchise d'impôt, exception faite des exonérations prévues dans le Code des investissements ou dans les codes particuliers (code minier, code pétrolier ou autres). Ce sont entre autres :

-les plus-values provenant de la cession, en cours d'exploitation, d'éléments de l'actif immobilisé si, dans la déclaration des résultats dudit exercice, le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations dans ses entreprises situées dans les Etats de l'UEMOA, avant l'expiration d'un délai (n'excédant pas trois ans) fixé par l'Etat membre, une somme égale au moins au montant de ces plus-values, majorée du prix de revient des éléments cédés. Si le réemploi est effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values soustraites du bénéfice imposable viennent en déduction du prix de revient des nouvelles immobilisations, soit pour le calcul des amortissements, s'il s'agit d'éléments d'actif amortissables, soit pour le calcul des plus -values réalisées ultérieurement[1067] ;

-les produits bruts des participations d'une société mère dans le capital d'une société filiale, déduction faite d'une quote-part représentative des frais et charges. Les Etats membres déterminent les modalités de déduction de cette quote-part, qui ne peut être inférieure à 5% du produit net des participations, et cela conformément aux dispositions légales qui régissent les sociétés mères et filiales[1068];

-les plus-values provenant de la cession de titres de participation par les sociétés de holding de droit national si le portefeuille desdites sociétés est composé d'au moins 60% de participation dans les sociétés dont le siège est situé dans l'un des Etats membres de l'UEMOA ;

-les intérêts des emprunts obligataires et tous autres titres d'emprunts émis par les Etats membres et leurs collectivités décentralisées ;

[1065] CE, 8è et 3è sous-sect. 30 décembre 2011, *SARL Smie, SARL Distripc et SARL Distribur,* n°342566, n°342567 et n°342568, RJF 3/12, n°227, concl. N.Escaut, BCDF 3/12, n°30.

[1066] Directive 01/2008/CM/UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/*

[1067] Voir article 98 de la loi portant création de l'IS au Burkina Faso

[1068] Voir les articles 22 à 23 bis du Code Général des Impôts du Sénégal, Articles 82 et 83 de la loi n°08-2010/AN du 29 janvier 2010.

-les Etats membres peuvent exonérer les intérêts d'emprunts destinés à financer les secteurs sociaux de base.

847. Les Etats membres peuvent prendre des mesures visant à exonérer, en tout ou en partie, les plus -values afférentes aux opérations suivantes :

-les fusions et scissions de sociétés anonymes ou à responsabilité limitée ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union;

-les apports partiels d'actifs des sociétés anonymes ou à responsabilité limitée à des sociétés de cette forme et ayant leur siège social dans les Etats membres de l'Union.[1069] Il existe de ce fait des exemptions de l'impôt sur les bénéfices des personnes morales ayant un but social ou philanthropique[1070]. Il en est de même des sociétés créées pour reprendre en main des sociétés en difficulté, notamment les sociétés d'investissement à capital fixe et variable pour la partie des bénéfices provenant des produits nets de leur portefeuille ou des plus-values qu'elles réalisent sur la vente des titres ou des parts sociales faisant partie de ce portefeuille[1071].

848. L'imposition des personnes morales dans l'UEMOA obéit à la méthode d'imposition générale sur le revenu de ces entités. Toute richesse acquise par les personnes morales doit être comptabilisée comme produit et frappée d'un impôt unique ; c'est-à-dire *l'ensemble des bénéfices ou revenus* réalisés par la société. Il s'agit non seulement des produits d'exploitation, mais aussi des produits divers et exceptionnels, des

---

[1069] Alain FENEON, *Droit des sociétés en Afrique : OHADA,* op.cit., p.489.

[1070] Ce sont : les sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises qui font l'objet de ces commandes ; les offices d'habitations économiques ; les caisses de crédit agricole, mutuelles régies par les textes en vigueur en la matière ;les sociétés de prévoyance, les sociétés coopératives agricoles, les associations d'intérêt général agricole, les sociétés d'assurance et de réassurance, les mutuelles agricoles; les sociétés de secours mutuels; les établissements publics de l'Etat ou des collectivités décentralisées ; les collectivités locales, les syndicats de communes ainsi que leurs régies de services publics; les chambres de commerce, d'industrie, d'artisanat et des métiers lorsqu'elles ne se livrent pas à des activités de nature commerciale; les associations et organismes sans but lucratif légalement constitués et dont la gestion est désintéressée.

[1071] Pour une connaissance plus approfondie sur le régime fiscal des sociétés d'investissement à capital fixe, voir Directive n°02/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011 portant harmonisation de la fiscalité applicable aux entreprises d'investissement à capital fixe au sein de l'UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

revenus bruts des capitaux mobiliers, des revenus des locations des immeubles bâtis et non bâtis[1072].

849. Quelle que soit sa dénomination, l'impôt assis sur les bénéfices industriels et commerciaux constitue le prélèvement qu'un Etat membre effectue, chaque année[1073], sur le résultat bénéficiaire et même déficitaire (minimum de perception) des personnes morales, au titre de l'impôt sur le revenu dans cet Etat. Les bénéfices visés sont ceux provenant des professions commerciales, industrielles, artisanales, des exploitations forestières, des entreprises minières et des exploitations agricoles, qu'elles soient exploitées par des concessionnaires, des amodiataires, sous-amodiataires ou par des titulaires de permis d'exploitation ainsi que des professions non commerciales.

850. Selon les dispositions de l'article 20 de la directive 01/2008/CM/UEMOA, l'impôt est établi chaque année sur les bénéfices réalisés de l'exercice précédent. Les contribuables sont tenus d'arrêter chaque année leurs comptes à la date du 31 décembre, sauf en cas de cession ou de cessation d'activité en cours d'année. Les contribuables qui créent leur entreprise postérieurement au 30 juin sont autorisés à arrêter leur premier exercice comptable le 31 décembre de l'année suivante. L'impôt est néanmoins établi sur les bénéfices réalisés au cours de la période allant du jour de la création de l'entreprise au 31 décembre de la même année.

851. Le bénéfice imposable est déterminé par exercice comptable selon la méthode de l'excédent des produits sur les charges[1074]. En vertu de l'article 12 de la directive 01/2008/CM/UEMOA, le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise, y compris,

---

[1072] On peut toutefois noter que dans les Etats membres de l'UEMOA, le système le plus usité est le système cédulaire. L'imposition des personnes morales sonne l'institution d'un impôt général sur le revenu des sociétés. Dans cette logique, il est admis que même les sommes perçue par les dirigeants en rémunération d'activités correspondantes à l'objet social de la société soient considérées comme des recettes de la société et soumis à l'impôt (CE, 8e et 9e sous-section, 3 décembre 1990, n°80.177, *Revue de droit fiscal*, 1991, n°5, comm. 124).

[1073] L'IS frappe les bénéfices réalisés au cours de l'exercice qui précède la déclaration de ceux-ci. L'exercice en question est celui comptable qui correspond aux activités de 12 mois, susceptible de correspondre ou non à l'année civile. L'exercice peut être supérieur à 12 mois. Dès lors que la société a commencé son activité après le premier semestre de l'exercice, il lui est permis de déposer ses états financiers en cumulant avec les 12 mois qui suivent.

[1074] Il faut noter que la détermination du bénéfice est soumise à la comptabilité d'engagement, quelle que soit son affectation, qu'il soit distribué ou on.

notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. Il est constitué par la différence entre l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actifs sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. Ce bénéfice est établi sous déduction des charges remplissant les conditions définies aux articles 12, 13 et 14 de la directive n°01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA.

852. Dans le but d'atteindre ses objectifs d'harmonisation de la fiscalité, la commission a fixé, pour ce qui est des taux à appliquer au bénéfice imposable des personnes morales à l'article 02 de la directive 08/2008/CM/UEMOA du 28 septembre 2008 portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA, une fourchette comprise entre 25% et 30%[1075].

853. Les articles 1 et 2 de la directive n°07/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices prévoient la modalité de calcul et de paiement de l'impôt. Ce sont : le minimum forfaitaire de perception, les acomptes provisionnels et les imputations de crédit d'impôt. Le minimum forfaitaire de perception frappe des entreprises non assujetties au régime d'imposition réel et contribue à maîtriser l'assiette fiscale des petites et moyennes entreprises.

854. Concernant les acomptes provisionnels, les Etats membres fixent le taux d'acompte sur impôt assis sur les bénéfices selon leur situation spécifique et celui-ci ne doit pas excéder 3%. Toutefois, ce taux peut être porté à un maximum de 5% en ce qui concerne les entreprises ne disposant pas d'un numéro d'identification fiscale[1076]**.** Les imputations de crédits d'impôt sont effectuées dans les conditions définies dans la présente directive sur les acomptes d'impôt assis sur les bénéfices aux articles 10, 11 et 12.

855. Conformément à l'article 21 de la directive 01/2008/CM/UEMOA, les entreprises doivent tenir une comptabilité conforme aux dispositions prévues par le règlement relatif au droit comptable dans les Etats membres de l'UEMOA. Les entreprises

---

[1075] Au Burkina, le taux prévu à l'article 52 de la loi portant création de l'IS est de 27,5%.

[1076] Voir article 9 de la directive n°07/CM/UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

qui n'entrent pas dans le champ d'application du système comptable ouest-africain doivent tenir une comptabilité conforme au système comptable particulier, prévu pour leur secteur professionnel ou par leur statut juridique spécifique.[1077] Les états financiers annuels du Système comptable ouest-africain constitués par le bilan, le compte de résultat, le tableau financier de ressources et emplois, l'état annexé sont présentés de façon à permettre leur comparaison dans le temps et dans l'espace. Ils sont établis, en fonction de la taille des entreprises, soit selon un système normal, soit selon un système allégé ou un système minimale de trésorerie pour les très petites entreprises.[1078]

856. Les entreprises relevant du régime du réel normal d'imposition sont tenues de souscrire leurs déclarations de résultat selon le système normal du Système comptable ouest africain (SYSCOA)[1079]**:**

-les entreprises relevant du régime du réel simplifié sont tenues de souscrire leurs déclarations de résultat selon le système allégé du SYSCOA ;

-les petites entreprises soumises à une contribution globale sont tenues d'établir une comptabilité selon le système minimal de trésorerie.

Les Etats sont tenus de transmettre une copie de leur bilan à la Centrale des bilans des entreprises de l'UEMOA, qui est rattachée à la Banque Centrale.

857. Pour ce qui est des normes communautaires édictées par la Commission, chaque pays membre doit transcrire cette directive dans sa propre législation. Ainsi les législations appliquées dans les pays diffèrent les unes des autres.[1080]

Toutefois, en ce qui concerne les obligations comptables, et surtout pour ce qui est de la tenue de la comptabilité des entreprises, les règles du système comptable ouest-africain

---

[1077] Dans l'UEMOA, sont soumises à un plan comptable spécifique les banques et établissements financiers notamment les sociétés d'assurance.

[1078] Voir Règlement n°09/CM/UEMOA du 26 juin 2006 portant adoption des règles comptables spécifiques applicables aux intervenants agréés du marché financier régional et son annexe. Voir aussi 1'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique adopté le 23 mars 2000. Journal officiel de l'OHADA n°10 – 4e année du 20 novembre 2000.

[1079] Il s'agit essentiellement des établissements bancaires et des sociétés d'assurance qui sont soumis à des systèmes particuliers.

[1080] Pour plus de détails, voir Modibo TOURE, « Les incidences fiscales au Mali de quelques innovations du système comptable OHADA » *in Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes en l'honneur du professeur Maurice COZIAN,* Paris, LITEC, 2009, pp.335-342.

semblent se heurter aux règles comptables de l'OHADA, en raison du fait que le droit OHADA, avec l'acte uniforme relatif à la comptabilité des entreprises,[1081] prescrit les mêmes obligations et l'utilisation du système comptable OHADA. Il apparaît ainsi une confrontation entre deux normes à caractère supranational, applicables à une même situation juridique. La tâche est encore ardue pour les juristes dans l'exercice d'une réponse à cette question, parce qu'une certaine concurrence caractérise les règles de tenue de comptabilité des entreprises.

858. Le SYSCOA est le plan comptable en vigueur dans l'UEMOA, avant l'entrée en vigueur du droit OHADA[1082] et qui devrait, après la naissance du droit OHADA, s'incliner devant celui-ci en raison du fait que l'espace OHADA est plus vaste que l'UEMOA. En outre, du point de vue du facteur temps, il est généralement admis que la loi la plus récente prime sur l'ancienne, dès lors qu'elles s'appliquent aux mêmes situations. En plus, au plan technique, le droit OHADA est normalement plus enclin à s'appliquer en raison du fait qu'il gouverne les règles relatives à la vie des affaires dans son ensemble.

859. Pour le moment, dans la zone UEMOA, les entreprises demeurent soumises aux règles comptables SYSCOA, en attendant la révision en cours du SYSCOHADA dont la date d'effet est fixée au 1er janvier 2017 et une mise en cohérence des deux plans comptables ou bien une internalisation.[1083] Le plan comptable SYSCOA a été révisé plusieurs fois pour être conformé aux normes internationales IAS/IFRS[1084], sans oublier

---

[1081] Voir acte uniforme du 24 mars 2000 portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats parties au traité relatif à l'harmonisation en Afrique du droit des affaires. JO de l'OHADA, n°10, 4e année.

[1082] Le Système Comptable ouest-africain (SYSCOA) a été institué le 20 décembre 1996 par l'Union Economique et Monétaire ouest-africaine (UEMOA) par le règlement n°04/96/CM/UEMOA portant adoption d'un référentiel comptable commun au sein de l'UEMOA dénommé SYSCOA.

[1083] Le SYSCOAHADA est également en cours de révision et cette révision est prévue pour entrer en vigueur le 1er janvier 2017.

[1084] Depuis 1996, il a connu trois (03) modifications : en 2001, 2004 et 2013. Les dernières modifications découlant du règlement n°05/CM/UEMOA du 28 juin 2013 constituent les plus importantes. En effet, le nouveau référentiel converge beaucoup plus vers les normes comptables internationales IAS/IFRS et engendre des changements dans la culture et la technique comptables.

A peu près un an après le règlement du 28 juin 2013, précisement le 30 mai 2014, les autorités de l'UEMOA ont signé le règlement d'exécution n°05/2014/COM/UEMOA du nouveau référentiel comptable qui commande l'application obligatoire dans les pays de l'Union de ce qu'il est convenu d'appeler le SYSCOA révisé. L'obligation précitée est entrée en vigueur de manière rétrospective le 01/01/2014. Ce qui signifie que la comptabilité et les états financiers de l'exercice 2014 devront être tenus et préparés

que l'OHADA s'est inspirée de ce référentiel qui était déjà en adéquation avec les normes internationales.

860. La Commission a même recommandé aux Etats membres que les innovations puissent être applicables dès le 1er janvier 2015[1085], en dépit de l'existence et de la primauté du SYSCOHADA. En rappel, la révision du SYSCOA de 2001 avait eu pour objectif de se conformer à l'article 112 de l'acte uniforme OHADA portant droit comptable qui abroge toutes dispositions contraires. Elle avait permis aux deux plans comptables d'être en conformité jusqu'en juin 2013, date de la dernière révision qui a introduit quelques dissemblances. La primauté du droit comptable OHADA a pourtant été réaffirmée non seulement par la Conférence des chefs d'Etat et de gouvernement OHADA du 17 octobre 2007, mais aussi le Conseil des ministres des 30 et 31 janvier 2014 qui a constaté l'existence de deux référentiels comptables dans l'espace OHADA et rappelé *: « Le système comptable OHADA devait constituer l'unique référentiel comptable en vigueur dans l'espace OHADA ».*[1086]

861. Aussi la Commission a-t-elle engagé un vaste chantier d'amélioration de l'information financière dans les Etats parties au traité à travers notamment la révision de l'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités.[1087] Mais existe-t-il une différence fondamentale entre le SYSCOA révisé et le SYSCOHADA ? Oui. En effet, une confrontation des deux plans comptables, actuellement, montre des différences fondamentales dans l'évaluation de la comptabilisation de certaines charges. Le paradoxe

---

conformément au nouveau dispositif comptable. Il est cependant important de noter que cette obligation s'applique aux sociétés commerciales et industrielles ainsi qu'à toute autre société, en dehors des banques et des sociétés d'assurances obéissant à d'autres règles comptables respectivement décrites dans le Plan Comptable Bancaire et dans le Code CIMA des Assurances.

1085 Voir Recommandation n°01/2014/COM/UEMOA/CCOA précisant les modalités pratiques de mise en œuvre des dispositions du règlement d'exécution n°05/COM/UEMOA du 30 mai 2014 pris en application du règlement n°05/CM/UEMOA du 28 juin 2013 modifiant le règlement n°04/96/CM/UEMOA du 20 décembre 1996.

1086 Communiqué final de la Conférence des chefs d'Etat et de gouvernement de l'OHADA du 17 octobre 2013 et communiqué final du Conseil des ministres OHADA des 30 et 31 janvier 2014. www.ohada.com.

1087 Voir Rapport de l'atelier d'examen du projet de rapport sur l'évaluation d'implémentation de la réglementation comptable OHADA à Abidjan en Côte d'Ivoire, les 15 et 16 juin 2015, au cours de laquelle le projet de référentiel comptable a été soumis aux experts des Etats pour critique et amélioration dans la perspective d'une adoption prochaine par l'assemblée plénière de la Commission de Normalisation Comptable (CNC) de l'OHADA.

est né, pourtant, de la dernière modification du SYSCOA en 2013, sinon les deux plans comptables étaient similaires, de sorte que dans la zone UEMOA, les entreprises avaient le choix de l'un ou l'autre référentiel. Le tableau 11 ci-dessous récapitule quelques incohérences sur le traitement réservé à certaines charges :

Ecart de conversion	En fin d'année, les écarts de conversion en actif et passif sont comptabilisés dans le bilan. Quand il s'agit d'une perte latente, il convient de constituer une provision en application du principe de prudence	Les écarts de conversion sont directement comptabilisés dans le compte de résultat
Dépréciation des stocks	La dépréciation doit concerner des stocks individualisés. La dépréciation des matières premières se fait dès que la valeur à l'inventaire est inférieure au coût d'acquisition du stock	Si les éléments de stock sont similaires, ils peuvent être regroupés pour leur dépréciation. En ce qui concerne les matières premières, la dépréciation se fait lorsque la valeur à l'inventaire des matières est inférieure au coût d'acquisition et lorsque la valeur à l'inventaire des produits finis dans lesquels ces matières seront incorporées est inférieure au coût desdits produits. Les deux conditions doivent être nécessairement respectées.
Approche par composant	Quelle que soit la complexité d'un bien, il est considéré comme un tout et amorti sur sa durée d'utilisation	Les biens complexes pour lesquels on peut identifier des composants distincts avec des durée de vie différentes peuvent être comptabilisés par composant et amortis comme tels
Coût de démantèlement, d'enlèvement et de restauration d'un site	Ce coût est provisionné sur les années antérieures au démantèlement et fait l'objet de reprise à l'année de cessation afin de comptabiliser la charge réelle	Le coût de démantèlement, d'enlèvement et de restauration d'un site est considéré comme un élément du coût de l'immobilisation implantée sur ce site. Dès lors, la restauration est une obligation pour l'entreprise.
Prime de remboursement des obligations	Les primes de remboursement des obligations sont considérées comme une charge immobilisée et fait l'objet d'amortissement	La prime de remboursement est comptabilisée en engagement hors bilan et comptabilisée progressivement en intérêt au fur et à mesure du remboursement de l'emprunt
Contrats pluri exercices	Trois méthodes de comptabilisation sont prévues au choix de l'entreprise : la méthode à l'achèvement des travaux, la méthode à l'avancement des travaux et la méthode du bénéfice partiel à l'inventaire	Seule la méthode à l'avancement est prévue. Toutefois, si le niveau d'avancement ne peut pas être déterminé de façon fiable, la méthode à l'achèvement peut être appliquée. La méthode du bénéfice partiel à l'inventaire est proscrite.
Subvention d'investissement	Les subventions d'investissement sont inscrites en capitaux propres	Les subventions d'investissement sont inscrites en dettes financières.
Charges immobilisées	Les charges immobilisées sont comptabilisées à l'actif et font l'objet d'amortissement	Les charges immobilisées ne sont pas reconnues : donc pas d'actif à ce titre
Indemnités de départ à la retraite	Comptabilisation facultative	Comptabilisation obligatoire

Source : Tableau conçu par nous à partir d'une comparaison des deux plans comptables.

862. Au Burkina Faso, l'introduction de l'impôt sur les sociétés, par la loi 008-2010/AN portant impôt sur les sociétés dans le système fiscal du Burkina Faso, vise entre autres à conforter les acquis en matière d'amélioration du climat des affaires en le rapprochant des standards internationaux[1088].Ce nouvel impôt, qui tend à remplacer l'imposition cédulaire jusque-là pratiquée, s'applique soit d'office, soit sur option aux revenus et bénéfices des différentes formes de sociétés et également aux autres personnes morales ou organismes se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif. Le Burkina Faso, pays membre de l'UEMOA, tend à respecter les normes communautaires de l'Union illustrées dans la directive 01/2008/CM/UEMOA.

863. En effet, l'impôt sur les sociétés retrace un système d'imposition unique pour les revenus (industriels, commerciaux, fonciers, reveuns locatifs de immeubles bâtis et non bâtis, les revenus des valeurs mobilières, etc.) réalisés par les sociétés. Le taux de l'impôt est fixé à 27,5% pour une fourchette prévue dans la directive 08/CM/UEMOA comprise entre 25 et 30%. Pour ce qui est du champ d'application des exemptions, de la détermination du résultat imposable et des obligations des contribuables, la législation burkinabè tend à se conformer à celles de l'UEMOA, explicitées plus haut.

864. S'agissant des régimes d'imposition, les sociétés et personnes morales qui réalisent des opérations autres que celles citées au premier point des régimes d'imposition du réel normal d'imposition doivent avoir un chiffre d'affaires annuel hors taxes supérieur ou égal à 50 000 000 de FCFA. Ce chiffre d'affaires doit être strictement supérieur à ce montant, selon les dispositions de l'article 18 de la directive 01/2008/CM/UEMOA. Font également partie de ce régime les commissionnaires en douane.

865. L'article 56 de la loi 08-2010/AN dispose que l'impôt sur les sociétés donne lieu, au titre de l'exercice comptable en cours, au versement de trois acomptes provisionnels égaux, calculés sur la base de 75% du montant de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos, appelé « exercice de référence ». En ce qui concerne l'impôt dû, il

[1088] Avant la réforme de 2010, les personnes morales étaient imposables à l'impôt sur bénéfices industriels, commerciaux et agricoles au Burkina Faso au taux des personnes morales ; les personnes physiques étant soumises à un barème.

peut s'agir de l'IS ou du minimum forfaitaire de perception en cas de déficit.[1089] Les paiements doivent être effectués spontanément au plus tard les 20 juillet, 20 octobre et 20 janvier de chaque année auprès du receveur des impôts du lieu de rattachement. Le minimum forfaitaire de perception de l'impôt sur les sociétés au titre d'une année est déterminé en fonction du chiffre d'affaires, hors taxes, de la période écoulée. Il est dû par les sociétés déficitaires ou des sociétés dont l'impôt sur les sociétés dégagé est inférieur à 0,5% du CA.

866. La législation sénégalaise se démarque de celle du Burkina Faso. Au Sénégal, en effet, il n'existe pas de minimum forfaitaire de perception, ni d'acompte en matière d'impôts sur les sociétés. Il est appliqué un minimum forfaitaire sur les sociétés déficitaires[1090]**.** Ce montant varie entre 500 000 et 1 000 000 FCFA selon le chiffre d'affaires. En plus des personnes imposables, les entrepreneurs ont la possibilité de choix entre quatre de sociétés : sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en nom collectifs et sociétés de personnes[1091]**.** Pour ce qui est du taux, le pays applique 25% du bénéfice imposable réalisé au Sénégal, et ce bénéfice doit être déclaré au plus tard le 30 avril de chaque année.

867. En Côte d'Ivoire, le système d'imposition du revenu est mixte. Le taux de l'IS est fixé à 25% pour les sociétés, les industries, les entrepreneurs individuels et les sociétés étrangères. Le taux d'impôt minimum de perception (IMP) est fixé à 0,5% du CA et compris entre 2 000 000 et 30 000 000FCFA, avec un impôt forfaitaire au taux de 3% du C A. La législation fiscale tend à respecter les normes de l'UEMOA dans son ensemble.

1089 L'article 53 : Il est établi un minimum forfaitaire de perception de l'impôt sur les sociétés au titre d'une année déterminée, en fonction du chiffre d'affaires hors taxes de la période écoulée.
Il est dû par les sociétés déficitaires ou dont le résultat fiscal ne permet pas de générer un impôt sur les sociétés supérieur au montant déterminé l'article 54 ci-après.
Article 54 : Pour le calcul du minimum, le chiffre d'affaires visé ci-dessus est arrondi aux cent mille (100 000) francs CFA inférieurs. Il est fait application d'un taux de 0,5 % mais en aucun cas le montant ne peut être inférieur à un million (1 000 000) de francs CFA pour les contribuables relevant du régime du bénéfice du réel normal d'imposition et à trois cent mille (300 000) francs CFA pour les contribuables relevant du régime du bénéfice du réel simplifié d'imposition.
Les adhérents des centres de gestion agréés bénéficient d'une réduction de 50% du minimum forfaitaire de perception.

1090 Article 24 du Code Général des Impôts du Sénégal actualisé par voie législative le 27 décembre 2012.

1091 Il faut noter que le droit OHADA vient d'instituer la société par action simplifiée(SAS) à travers l'acte uniforme relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique révisé du 30 janvier 2014. Voir également Alain FENEON, *Droit des sociétés en Afrique : OHADA,* op.cit., pp.717-731.

868. Pour ce qui est du taux, le Togo applique 27% pour les sociétés industrielles et 30% pour les autres sociétés. Le paiement se fait en quatre acomptes, chacun inférieur ou égal au quart des cotisations mises à la charge de la société redevable dans les rôles de la dernière année au titre de celle à être imposée. Seules les sociétés nouvelles sont dispensées de versement des acomptes aux cours des 12 premiers mois de leur activité. Certaines personnes morales sont expressément exonérées de l'IS[1092], telles que les sociétés coopératives, d'autres sont imposables, même si elles n'appartiennent pas aux sociétés de capitaux ; c'est le cas des sociétés civiles qui ont une activité industrielle ou commerciale et les associations réalisant des activités lucratives. L'IMF[1093] peut atteindre un montant de 200 000 000FCFA.

869. Le Mali et la Guinée-Bissau appliquent également dans leur législation fiscale le taux d'imposition de 25% avec un système mixte d'imposition des revenus. Les pays ont presque les mêmes particularités dans la détermination de la base imposable et des personnes imposables. Le Bénin, quant à lui, applique le taux de 30% aux entreprises qui entrent dans le droit commun et 25% pour les industries. La législation tend à se conformer aux normes de l'UEMOA. Au Niger, le mode d'imposition est cédulaire. Le pays applique un taux de 30%. Il existe un minimum d'imposition (IMF), l'acompte provisionnel et le précompte.

870. En droit européen en revanche, c'est le principe de l'autonomie fiscale des Etats membres qui règne ; ce qui suppose que toute initiative dans le sens d'une harmonisation doit recueillir l'unanimité de vote. Ce principe d'unanimité implique un droit de veto pour chacun des Etats de sorte que l'harmonisation fiscale, surtout directe, occupe une faible place dans le dispositif juridique[1094]. Ce mode de décision à unanimité étant difficile à obtenir, bon nombre de projets portant sur l'harmonisation de la fiscalité directe ont échoué et dont le plus important reste l'ACCIS.[1095]

[1092] Impôt sur les Sociétés.

[1093] Impôt Minimum Forfaitaire de Perception.

[1094] Voir Maurice COZIAN et Florence DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises,* 36e éd., Paris, 2012/2013, LITEC, LexisNexis, pp.14-15.

[1095] Pour les limites de la fiscalité des entreprises, lire également A. MAITROT DE LA MOTTE, « Investissement et fiscalité dans le droit de l'Union européenne », op. cit. pp.703-704.

871. Ce projet resté bloqué depuis quatre ans semble connaître un regain d'intérêt. Toutefois, les derniers développements et, surtout l'offensive contre les grands groupes dont les pratiques opaques contribuent à faire subir une charge fiscale sur les PME supérieure à 30%[1096] vient de relancer le débat sur l'éventualité d'un impôt sur les sociétés harmonisé. La Commission est plus que jamais, décidée à proposer dans un premier temps, vu la disparité des méthodes de détermination et des taux d'imposition, de définir une assiette commune.[1097] Toutefois, l'efficacité du système commandera que les taux connaissent aussi une harmonisation pour éviter le dumping.

872. C'est d'ailleurs ce qui ressort des propos de d'Edouardo TRAVERSA, pour qui *« les récentes révélations sur le luxleaks mettent en lumière la concurrence fiscale à l'intérieur de l'Union. En l'absence d'harmonisation, les Etats membres restent libres d'adopter les incitants fiscaux qu'ils jugent les plus appropriés, dans le respect des rares règles européenne appliquées »*.[1098]

873. Dans l'UEMOA, en déterminant le bénéfice imposable des seules personnes morales, les directives n°01/2008/CM/UEMOA et n°08/2008/CM/UEMOA n'ont pas clairement posé les jalons d'un tel impôt, en séparant les personnes physiques des personnes morales. Au Mali[1099] et en Côte d'Ivoire, par exemple, l'IS reste un impôt cédulaire parce que les sociétés ont la capacité de soustraire de leur base d'imposition les revenus fonciers ou les revenus des valeurs mobilières nets des impôts cédulaires dus[1100]**.** On peut en conclure que malgré les directives sur l'institution d'un impôt sur les sociétés, le bilan n'est guère totalement satisfaisant dans l'application, puisque certains pays continuent de soumettre les sociétés à un système cédulaire.

874. En outre, si les directives ont encadré les taux et défini l'assiette de l'imposition des sociétés, elles sont silencieuses sur la question des exonérations et des régimes

---

[1096] Il est ressorti que McDonald's aurait réalisé des économies d'impôts d'un milliard d'euros entre 2009 et 2013 en profitant justement de la disparité des méthodes d'imposition dans l'UE.

[1097] Lire Anne BAUER, « Le plan de Bruxelles pour remettre de l'ordre dans la fiscalité des entreprises en Europe », *Les Echos* des 12-13 juin 2015.

[1098] Lire Edouardo TRAVERSA, « Fiscalité : transparence ou harmonisation ? », *Journal de droit européen* n°219; mai 2015, Editorial, p.185.

[1099] Article 87 du CGI Mali.

[1100] Voir (M.) MANSOUR et (G.) ROTA-GRAZIOSI, « Coordination dans l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », op.cit., p.25.

dérogatoires qui rendent le système fiscal inefficace. Par ailleurs, si dans l'ensemble les Etats respectent les taux d'imposition et les règles de détermination du bénéfice imposable, il reste que le taux effectif d'imposition est variable dans ceux-ci en raison des exonérations et des régimes dérogatoires accordés. En outre, l'UEMOA n'admet pas le régime actuellement en vigueur dans l'UE et qui permet que les pertes subies par une filiale dans un autre Etat membre puissent être imputées sur le bénéfice de la maison-mère. La fiscalisation des activités informelles a fait l'objet également d'harmonisation afin que les petites activités soient soumises à une imposition adaptée à la capacité contributive. Les taux d'impôt sur les bénéfices pratiqués par pays ressortent du tableau 12 ci-dessous.

L'impôt sur les bénéfices des personnes morales dans l'UEMOA en 2015.

Taux d'imposition à l'impôt sur les sociétés (%)			
	Personne physique	**Personne morale**	**Impôt minimum**
Bénin **-industrie** **-Pétrole**	25	30 25 35 à 45	0,7% du CA ou 200 000
Burkina Faso	27.5	27,5	0,5% CA ou 500 000
Côte d'Ivoire **-Banque, Assur** **-Energie et pétrole**	20	25	0,5%CA 0,15% ou 60 millions 0,1 du CA
Guinée-Bissau **-Mine, ventes intérieures** **-Mines, exportations**	25	25	0,5% du CA 22 30 à 45
Mali	30	30	0,75 du CA ou 610 800 FCFA
Niger	30	30	0,1 CA
Sénégal	25	25	0,5 CA si CA<250 M FCFA 0,75M FCFA si CA 250M FCFA<CA<500M FCFA
Togo		30	50 000 si CA<500 M FCFA 200 M FCFA si CA >30 Mds

Tableau réalisé par nous à partir des législations des Etats membres.

CA : Chiffre d'affaires

M : Million

Md : Milliard

B. une difficile fiscalisation des activités informelles

875. Du point de vue économique, on distingue en Afrique et, de façon plus générale, dans les Etats en développement deux secteurs : un secteur formel, encadré, qui respecte l'ensemble des dispositions législatives réglementaires et comptables et un secteur dit « informel », qui ne les respecterait pas. La définition suivante pourrait être retenue : *« ensemble des activités à petites échelles où le salariat est limité, où le capital avancé est faible, mais où néanmoins il y a circulation monétaire, ventes de biens et services*[1101]*».*

876. Le terme a été utilisé pour la première fois dans une étude sur l'emploi urbain au Ghana par l'anthropologue Hart Keith en 1971[1102]. Le concept de « secteur informel » sera officialisé par le Bureau International du Travail (BIT), lors de la publication d'un rapport sur l'emploi au Kenya. Ce rapport faisait ressortir que l'exode rural et la croissance urbaine se traduisent par le développement de petites activités, permettant aux migrants ruraux et aux citadins n'ayant pas pu avoir accès aux emplois du secteur moderne de vivre et de survivre[1103]**.**

877. Selon le BIT (définition adoptée en 1991)[1104]**,** *« le Secteur Informel est un ensemble de très petites unités de production et de distribution de biens et services, implantées dans les zones urbaines des pays en voie de développement. Ces microentreprises appartiennent essentiellement à des travailleurs indépendants qui emploient parfois une main-d'œuvre familiale, voire quelques salariés ou apprentis. Elles ne disposent au mieux que de capitaux très modestes et font appel à des techniques rudimentaires et à une main-d'œuvre peu qualifiée, si bien que leur productivité est faible*».

1101 (Ph.) HUGON, « Les petites activités marchandes dans les espaces urbains africains », *Revue du tiers monde* n°82, cité par M .Hamid FALL, *Contribution à une réflexion sur la fiscalité de développement au Sénégal*, thèse, Université des Sciences sociales de Toulouse 1, mai 2001, p .23

1102 Meine Pieter VAN DIJK, *Le secteur informel de Ouagadougou,* L'Harmattan, Paris, 1986, p.12

1103 Florentin Wendnonga DABILGOU, *La maîtrise du secteur informel au Burkina Faso : un défi à l'élargissement de l'assiette fiscale*, Mémoire ENAREF, 2010, p.13.

1104 MTEJ, Guide pratique du secteur informel, août 2004, Voir aussi Lassané KARGOUGOU, *La problématique de la fiscalisation du Secteur Informel, réalités et perspectives*, Ouagadougou, ENAREF 2005, 75 pages.

878. Dans l'UEMOA, le secteur informel se caractérise, au-delà des spécificités nationales, par de fortes similitudes et un certain nombre de caractéristiques communes qui méritent d'être soulignées :

-avec une taille moyenne d'1,5 personne par établissement, le secteur informel est massivement composé de micro-unités et d'autoemploi. Sa dynamique relève plus d'une logique de création/génération que d'une véritable dynamique d'entreprise. Néanmoins, il représente un maillon essentiel de l'économie urbaine, puisqu'en moyenne on compte une unité de production informelle par ménage[1105];

-le secteur informel se caractérise par une grande précarité des conditions d'activités : locaux non adaptés, non accès aux services publics (eau, électricité, téléphone). De plus, les emplois informels souffrent d'une faible rémunération et de l'absence de protection sociale. Les normes légales régissant la durée du travail n'ont pas cours dans le secteur informel ;

-le secteur informel est caractérisé par l'absence ou la faiblesse du capital dans le processus de production, ainsi que par un sous-investissement chronique. La faiblesse des possibilités inhibe la capacité d'accumulation du secteur ;

-le secteur informel est avant tout tourné vers les secteurs de circulation, notamment commerciaux. Les ménages constituent les principaux débouchés de la production informelle, très peu impliquée dans des relations de sous-traitance avec le secteur formel. Pour lui ouvrir des débouchés, une politique d'accès aux contrats publics devrait être promue;

-si le secteur informel exerce son activité en dehors des régulations publiques, ce n'est pas en général par volonté délibéré d'y échapper, mais c'est le fait de l'inadaptation des procédures en vigueur.

879. Comment arriver à fiscaliser un tel secteur ? Tel est le défi qui se pose aux Etats membres de l'UEMOA et auquel ces derniers ont du mal à faire face. A ce propos, le ministre togolais des Finances, M. Paydowa BOUKPESSI, affirmait avec résignation à

[1105] Voir Rapport d'enquête, *Le secteur informel dans les principales agglomérations de sept Etats membres de l'UEMOA : Performances, insertions, perspectives.* Document extrait du site internet *www.uemoa.int* du 20 avril 2012.

l'ouverture du 22e colloque du CREDAF, à Lomé[1106], : *« Le Secteur Informel est, cette branche d'activité qui concerne l'économie informelle dont tout le monde parle et dont personne n'est parvenu jusqu'aujourd'hui à mesurer ou à appréhender avec exactitude les repères sur le plan analytique et sur le plan statistique »*.

880. Du point de vue économique, le secteur « dit informel » fait vivre plus de 40% des populations et représente un apport non négligeable au produit intérieur brut. Pourtant, du fait de son inorganisation et de l'absence de comptabilité, les pouvoirs publics ne savent pas comment l'appréhender. Comment déterminer l'assiette fiscale qui doit fournir les éléments d'imposition ?

881. Pourtant, il faut l'imposer pour rendre justice au secteur formel. Plusieurs tentatives ont été lancées : le Sénégal a essayé la taxe d'égalisation ; le Mali et le Niger l'impôt synthétique ; le Burkina Faso la « contribution du secteur informel [1107]». Dans le cas du Sénégal, la taxe se définit comme un substitut de la TVA au titre des reventes en l'état effectuées par les commerçants et les importateurs personnes physiques[1108] ; pour le second, il s'agit d'un impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux[1109], mais dont le tarif est fixé selon le chiffre d'affaires annuel ; pour le troisième, il s'agit d'une contribution globale payable annuellement et représentative des droits et taxes ci-après : impôts sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles, minimum forfaitaire de perception, taxe patronale et d'apprentissage, contribution des patentes, taxe sur la valeur ajoutée et licence des débits de boissons[1110].

882. La loi dresse une longue liste de professions qui peuvent être concernées : agences de voyage, agents immobiliers, bijoutiers, horlogers, blanchisseries, boulangeries, commerçants en gros, courtiers d'assurances, cafés-bars, entreprises de menuiserie, garages de mécanique, location de véhicules, d'appareils de sonorisation, de chaises, de

---

[1106] Colloque du 12 au 15 février 2007 Voy. site web www.credaf.org.

[1107] Depuis la loi de finances 2015, on l'appelle « Contribution des Microentreprises » avec une révision du barème d'imposition qui a abouti à une révision à la baisse en moyenne de 20%.

[1108] Voir l'ouvrage de M. Papa Alassane NDIR, *La nouvelle fiscalité sénégalaise,* Les nouvelles éditions africaines du Sénégal, 3e trimestre 1993, p. 109.

[1109] Voir Loi n°99-11 du 1er avril 1999, *Journal Officiel de la République du Mali,* numéro spécial, p. XXXVI, articles 173 à 184.

[1110] Voir l'article 371 ter du Code des impôts directs, indirects et du monopole des tabacs, ensemble ses modificatifs.

bâches, hôtels-relais de tourisme, marchands de bois, marchands forains, officines de pharmacie, photographes, restaurants-gargottes, tailleurs, salons de coiffure, transporteurs par route ou par pinasse, etc.

883. Au Burkina Faso, selon l'Institut National de la Statistique et de la Démographie (INSD), le secteur informel participe de nos jours à plus de 50% au PIB[1111]et contribue fortement à résorber le chômage.

884. Le développement du secteur a, à cet égard, été déterminant pour l'absorption de l'excédent d'une main-d'œuvre urbaine surabondante. Plus de 73% de la population active non agricole tire son revenu des activités du secteur informel[1112]**.** Dans l'agglomération de Ouagadougou, à l'exception des branches alimentaires et de construction, où l'emploi informel représente respectivement 49% et 64% de l'emploi total, dans les autres branches d'activités, 90% des emplois reviennent au Secteur informel[1113]**.** Le secteur informel assume indéniablement des fonctions vitales dans l'économie burkinabè[1114]**.**

885. Le paradoxe qui résulte de cette situation, c'est qu'il a fini par devenir un refuge pour de nombreux acteurs économiques, constituant ainsi au plan fiscal un enjeu de première portée pour l'élargissement de l'assiette fiscale[1115]. La rencontre annuelle gouvernement/ secteur privé, pour l'édition 2013 qui s'est tenue à Bobo-Dioulasso les 6 et 7 octobre, a eu pour thème : *« le poids du secteur informel : Quelles stratégies d'intégration dans l'économie formelle ».* L'objectif de cette rencontre était de réfléchir sur l'organisation de ce secteur qui est le bastion des PME. Une organisation adéquate du

---

[1111] Voy. L'Observateur Paalga n°7262 du lundi 17 novembre 2008 sur le forum national du secteur informel tenu les 14 et 15 novembre 2008.

[1112] Etude de l'UEMOA, *Le secteur informel dans les principales agglomérations de sept Etats membres de l'UEMOA,* performances, *insertion, perspectives.* *sur www.uemoa.int.*

[1113] Etude de l'UEMOA, *Le secteur informel dans les principales agglomérations de sept Etats membres de l'UEMOA, performances,* insertion, *perspectives.* Disponible *sur www.uemoa.int.*

[1114] La loi de finances, gestion 2014, a modifié la contribution du secteur informel pour la remplacer par la contribution des Microentreprises en modifiant l'article 371 Ter du code des impôts.

[1115]La part de contribution du secteur informel est largement en déça du volume des activités. En termes de recettes au Burkina Faso, le secteur informel enregistre une contribution de 1 664 162 582 FCFA contre 544 648 666 732 FCFA pour les recouvrements de la DGI en 2014 ; en 2013 cette contribution s'élève à 1 711 076 847 FCFA contre un total de 540 928 227 368 FCFA, en 2012 c'est une contribution de 1 559 434 693 FCFA contre un total de 481 081 525 111 FCFA, en 2011 de 1 253 593 575 FCFA contre 400 307 602 038 FCFA.

secteur informel pourrait aider à améliorer le développement socio-économique national. La situation est d'autant plus préoccupante que ce secteur, qui a un poids économique considérable et occupe 60% de la population, se caractérise par une précarité de l'emploi et une contribution marginale, à hauteur de 4,5%, en termes d'impôts.[1116] C'est donc sur l'imposition de ce secteur informel que l'Union a voulu « légiférer », par la directive du Conseil des Ministres du 26 novembre 2001[1117].

886. Dans son préambule, la directive constate la difficulté de gérer fiscalement les petites et moyennes entreprises en raison de leurs caractéristiques et la nécessité de compléter les dispositifs de patente synthétique appliquée par la plupart des Etats ; elle constate ensuite que les acomptes sur impôts pratiqués dans les Etats peuvent constituer des entraves à la libre circulation des biens au sein de l'Union, en raison d'une application différente selon qu'il s'agit d'importations ou de produits locaux. C'est la raison pour laquelle elle édicte des règles que devront suivre tous les Etats en matière d'imposition du secteur informel, catalogué désormais comme celui des *« petites et moyennes entreprises »(PME)*[1118]. Quelles sont les opérations visées par cette imposition ?

887. Le prélèvement institué constitue un minimum d'imposition pour les entreprises non assujetties au régime d'imposition au réel. En plus, le principe est l'assujettissement à un acompte sur impôt assis sur les bénéfices de toutes importations et de toutes ventes par les PME. Par la suite, l'acompte supporté est imputable sur l'impôt minimum forfaitaire ou à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux[1119].

En outre, le prélèvement ou acompte vise les importations, y compris les marchandises en régime suspensif à l'exclusion de celles qui sont en transit ou en transbordement ; il concerne également « *les achats commerciaux effectués en régime intérieur auprès d'importateurs, de producteurs et de revendeurs*[1120]».

[1116] Voir rapport de la 13e édition de la Rencontre Gouvernement/ secteur privé tenue à Bobo-Dioulasso les 6 et 7 octobre 2013. www.rgsp.bf

[1117] Directive n°7/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices au sein de l'UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1118] Eloi DIARRA, op.,cit., p.57.

[1119] Article 2 de la directive n°7/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001.www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1120] Article 3 de la directive n°7/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001. www.uemoa.int/Documents/Actes/

888. Le taux est de 3% au maximum, mais, exceptionnellement, peut être porté à 5% si l'entreprise ne dispose pas d'un numéro d'identification fiscale[1121], et son montant est imputable sur l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux quand l'entreprise est soumise au régime de l'imposition au réel. Si l'entreprise ne relève pas d'un régime d'imposition au réel, le prélèvement est définitivement acquis au Trésor public[1122]. Les Etats ont tous internalisé la directive mais, dans les faits, l'application des tarifs ne respecte pas à la lettre l'esprit de la directive. Sans doute les réticences sont-elles d'ordre budgétaire, dans la mesure où, compte tenu de ce que les pays de l'Union sont beaucoup tournés vers l'extérieur en termes d'importation de biens de consommation et d'équipement, l'on peut imaginer ce que les prélèvements représentent comme part dans les budgets nationaux. Il pourrait résulter des pertes énormes de recettes du respect des limites communautaires imposées par la directive.

889. Cette directive devait entrer en vigueur depuis le 31 décembre 2002. Au Burkina Faso, par exemple, le régime de l'acompte se traduit par deux systèmes : l'un sur les livraisons de biens, appelé prélèvement, et l'autre sur les prestations, appelé retenue à la source. Le régime du prélèvement[1123] est régi par les articles 105 à 113 de la loi n°08/AN du 29 janvier 2010 portant création de l'impôt sur les sociétés, notamment dans les dispositions communes aux impôts sur les bénéfices. Son régime est fixé comme suit :

-pour les importations, le taux est de 5%. Il est réduit à 1% pour les importations réalisées par les contribuables relevant du régime du réel d'imposition ;

-pour les ventes, le taux est de 2%. Toutefois, ce taux est réduit à :

1% pour : le ciment hydraulique ; le sucre ; la farine de froment ; la noix de cola ;

- 0, 2% pour les hydrocarbures.

890. Il convient de retenir que pour les produits qui bénéficient de taux assez réduits, la marge bénéficiaire est assez faible, de sorte que l'application du taux de droit commun risque d'absorber entièrement le bénéfice imposable.

[1121] Article 9 de la directive n°7/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001. www.uemoa.int/Documents/Acte

[1122] Article 10 de la directive n°7/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001. www.uemoa.int/Documents/Act

[1123] Il a été institué par la loi n°27-99/AN du 25 novembre 1999 portant loi de finances pour l'exécution du budget de l'Etat-gestion 2000 en son article 16. Il était régi avant la loi n°08/AN par l'article 84 bis du code des impôts.

Les retenues à la source sont, elles, régies par les articles 114 à 125 de la loi n°08-2010/AN du 28 janvier 2010 portant création d'un impôt sur les sociétés. La retenue est de 5% pour les prestataires résidant au Burkina Faso, immatriculés et soumis à un impôt sur les bénéfices, et s'applique au montant, toutes taxes comprises, de la prestation. Elle est réduite à 1% lorsqu'il s'agit de travaux immobiliers ou de travaux publics. La retenue est de 20% pour les prestataires non établis au Burkina Faso. Toutefois, lorsqu'un contribuable, qui n'est ni immatriculé ni soumis à un impôt sur le bénéfice, est bénéficiaire d'une prestation, la retenue est de 25%[1124].

891. En revanche, ce qu'il convient de signaler c'est que dans l'UEMOA, pour le moment, aucun acte communautaire n'existe en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques. Mais un regard cursif dans les législations nationales permet de se rendre compte de la diversité des modes d'imposition qui existe dans chaque pays. La plupart des pays pratiquent un système cédulaire à travers lequel chaque type de revenu est soumis à un impôt spécifique[1125]. D'autres par contre, pratiquent un système d'imposition général sur le revenu global des personnes physiques[1126]. Il y en a qui pratiquent plutôt un système d'imposition mixte pour les personnes physiques, comme la Côte d'Ivoire, système en vertu duquel les autres impôts sont des acomptes de l'IPR. Ainsi, les sociétés de personne dans certaines législations continuent d'être soumises à l'IPR sauf à opter pour l'IS ; ce qui est contraire à la directive sur l'imposition des personnes morales qui a fait prévaloir la forme des sociétés plutôt que leur nature. Au-delà de la fiscalité des PME, l'UEMOA a entrepris d'harmoniser le régime fiscal de l'épargne pour éviter « le dumping fiscal ».

[1124] Dans tous les cas, la retenue est applicable dès lors que le montant de la prestation atteint 50 000 francs CFA TTC. Les entreprises éligibles au service des Grandes Entreprises sont exonérées de la retenue comme du prélèvement. Voir article 114 de la loi créant l'impôt sur les sociétés.

[1125] C'est le cas au Burkina Faso où les revenus salariaux sont soumis à un impôt sur les salaires (article 55 et svts du Code des impôts) , les revenus fonciers à un impôt sur les revenus fonciers, l'IRVM ou l'IRC(article 650 et svts du Code de l'enregistrement , du timbre et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières), pour les revenus des valeurs mobilières), l'IBIC ou l'IBNC pour les bénéfices commerciaux ou non commerciaux(article 1 à 54 du Code des impôts).

[1126] C'est l'exemple du Bénin dont l'article 1er du CGI dispose que : « Il est établi, au profit du budget de l'Etat, un impôt annuel unique sur les revenus des personnes physiques. Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions de l'article 10 du présent Code. Il est exigible de toute personne physique dont le domicile fiscal est situé au Bénin ». Les revenus soumis à cet impôt sont ceux tirés des activités professionnelles ou non, salariaux et des immeubles, des capitaux mobiliers etc... Voir les articles 1 à 143 Ter du CGI.

§ 2. L'HARMONISATION DE LA FISCALITE DE L'EPARGNE[1127]

892. L'œuvre d'harmonisation de la fiscalité directe touche aussi la fiscalité de l'épargne dans l'UEMOA. Le régime fiscal des valeurs mobilières est, dans l'harmonisation de la fiscalité directe, l'un des tout premiers impôts à être touché. Cela s'explique par le fait que la libre circulation des capitaux et des moyens financiers, l'une des libertés nécessaires à la construction d'un marché commun, devait être garantie et concrétisée. Nous allons passer en revue le système harmonisé d'imposition des valeurs mobilières (**A**) et nous intéresser cas spécifique des entreprises d'investissement à capital fixe (**B).**

A. Un système harmonisé de taxation des revenus des valeurs mobilières

893. La fiscalité de l'épargne, qui a déjà fait l'objet d'un acte communautaire concerne pour le moment les revenus des valeurs mobilières. Pour Mohamed DIEYE, l'entreprise d'harmonisation de la fiscalité des revenus des valeurs mobilières répond à une double préoccupation. On se rappelle que l'UMOA a créé une Bourse régionale des valeurs mobilières (BRVM)[1128] pour favoriser la capitalisation des sociétés de la sous-région et faciliter les privatisations. L'harmonisation de la fiscalité des revenus des valeurs mobilières a ainsi pour premier objectif de permettre un fonctionnement efficace de cette structure ; il s'agit ensuite d'éviter qu'une fiscalité des revenus des valeurs mobilières trop attractive dans un Etat attire exclusivement les investisseurs vers celui-ci. La mise en œuvre de cette harmonisation a connu plusieurs étapes.

894. Au terme de leur réunion des 10 et 11 mai 1996 à Ouagadougou, la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de l'UEMOA a arrêté un programme d'action au titre duquel figure *« l'adaptation de mesures nécessaires pour assurer, avant la fin de l'année 1997, la liberté de circulation des capitaux et l'harmonisation des fiscalités relatives à*

[1127] Voir la thèse de M. Mohamed DIEYE, *La fiscalité des revenus des valeurs mobilières dans les pays de l'UEMOA : impact sur le fonctionnement du marché financier régional,* Université de Lyon III, mai 2002, 518 pages.

[1128] L'assemblée générale constitutive de la BRVM a eu lieu à Cotonou au Bénin le 18 décembre 1996 mais la bourse a démarré ses activités le 16 septembre 1998.Son siège est Abidjan en Côte d'Ivoire.

l'épargne, aux valeurs mobilières et aux instruments financiers, en appui à la création de la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières[1129]».

895. La tâche d'élaboration des textes adéquats est confiée à la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest et au Conseil des Ministres. La première, travaille avec célérité et soumet le 2 juillet 1996 une proposition au Conseil des Ministres. Celle-ci dit que les Etats doivent faire un effort pour réduire et harmoniser leurs taux dont le coût fiscal pour l'ensemble des Etats membres ne devrait pas excéder 7,869 milliards de F CFA, soit 0,45% des recettes publiques des Etats membres (en somme un coût tout à fait supportable).

896. Au vu de ces résultats, le Conseil des Ministres adopte une décision, le 4 juillet 1996, portant harmonisation de la fiscalité des revenus des valeurs mobilières et qui comporte les caractéristiques suivantes récapitulées dans le tableau 13 ci-après :

Nature des actes	**Décision du Conseil des Ministres**
-Droit d'apport de constitution de sociétés -Augmentation du capital par apport en nature ou en numéraire -Fusion de sociétés	Perception d'un droit fixe de 6 000 FCFA et suppression de tout droit proportionnel
Cession d'actions, de parts sociales, d'obligations ou de créances non négociables	Perception d'un droit fixe de 6 000 FCFA
Taxation des intérêts des obligations	Exonération de la TVA et de toute autre taxe sur le chiffre d'affaires.
Impôts sur le revenu des valeurs mobilières -Actions -Obligations, -Obligations remboursables à 5 ans au moins, -Lots d'obligation	Retenue à la source libératoire de tout autre impôt : 10% 13% 13% 15%
Taxation des SICAF /SICAV	Exonération totale
Retenue à la source libératoire de 13% des revenus des obligations perçus par les résidents hors UEMOA	Exonération des produits des obligations
Taxation sur les plus-values dégagées lors des cessions de valeurs mobilières : -Par les particuliers, -Par les entreprises	Imposition aux BIC ou à l'IS ou exonération sous condition de réemploi dans un délai de 3 ans

Source : Thèse de M. Mohamed DIEYE in, Eloi DIARRA, op, cit, p.55.

897. A partir de 1997, les Etats prennent des dispositions internes pour appliquer cette décision du Conseil des Ministres. C'est ainsi que le taux de 10% applicable aux

[1129] Cité par M. Mohamed DIEYE, *La fiscalité des revenus des valeurs mobilières dans les pays de l'UEMOA : impact sur le fonctionnement du marché financier régional,* op.cit., p.433.

dividendes d'action fut adopté par les législations nationales de la Côte d'Ivoire[1130], du Mali[1131], du Sénégal[1132]et du Togo[1133]. En ce qui concerne les lots d'obligations, le taux de 15% fut appliqué par la Côte d'Ivoire, le Mali et le Sénégal. Ces Pays firent figure de modèles ; les autres ayant pris leur temps pour effectuer les transpositions nécessaires[1134]. Par comparaison avec l'Union Européenne, il est clair que celle-ci est loin d'un tel consensus.

898. Un aménagement a été apporté par une directive du Conseil des Ministres, en date du 30 mars 2010[1135], qui du reste constitue le droit applicable actuellement en matière d'imposition de revenus des valeurs mobilières. Cette directive fut motivée tel qu'il apparaît dans son préambule par *« ...l'adoption de mesures fiscales incitatives relatives aux valeurs mobilières de nature à dynamiser le marché financier régional et à offrir des moyens alternatifs de financement de l'économie et le souci ... d'accroître le rendement de l'impôt en vue de permettre aux Etats d'atteindre un taux de pression fiscale*[1136]*compatible avec les objectifs fixés pour la convergence des économies de l'Union…».* Quelle est la substance de la directive en question ?

899. Les produits imposables sont les revenus des actions, des parts d'intérêts, des obligations, des parts d'action d'Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières

---

[1130] Loi de finances pour 1997, article 14 modifiant l'article du 924 du code général des impôts : « Taux de l'impôt est de 10% pour les dividendes mis en paiement par les sociétés cotées à la BRVM ».

[1131] Loi n°99-11 du 1er avril 1999 portant modification du code général des impôts, op. cit. article 125 nouveau : « taux de 10% pour les dividendes régulièrement mis en distribution »

[1132] Loi n°97-11 du 6 mai 1997 et Loi n° 97-19 portant loi de finances rectificative pour l'année 1997 abrogeant certaines dispositions du code général des impôts, article 111-3 : « le taux est fixé à 10% pour les produits des actions, parts sociales et parts d'intérêt des sociétés civiles, passibles de l'impôt sur les sociétés ».

[1133] Loi n° 98-20/PR portant loi de finances pour 1999, modifiant le code des impôts, article 1173 : « sous réserve de l'application des conventions internationales, les revenus de capitaux mobiliers de source togolaise… font l'objet d'une retenue à la source égale à 15% du montant brut des revenus distribués. Toutefois, le taux de la retenue est réduit à 10% pour les produits des actions et parts sociales distribuées par les sociétés togolaises passibles de l'impôt sur les sociétés ».

[1134] En 2008, le Burina Faso a modifié son code de l'enregistrement, notamment en ses articles 631 et 657, pour harmoniser les taux de l'imposition des revenus des capitaux mobiliers. Il est ainsi appliqué un taux de 6% pour les revenus des obligations et 12,5% pour les revenus des actions.

[1135] Directive n°02/2010/CM/UEMOA du 30 Mars 2010 portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières dans les Etats membres de l'UEMOA en son article 7. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1136] Pour les critères de convergence, parmi ceux figurant au second rang, il y a le taux de pression fiscale qui doit être supérieur ou égal à 17%. Voir à ce propos la directive n°02/96/CM et la directive n°01/97/CM du 20/09/97 pour les indicateurs de convergence.

(OPCVM) et de toute autre forme de placement collectif agréé par le Conseil Régional de l'Epargne Publique et des Marchés Financiers (CREPMF) ainsi que les plus-values de cession de ces valeurs mobilières. Pour les actions et parts d'intérêts[1137], les taux de taxation sont les suivants :

-distribution de dividendes entre 10 et 15% ;

-dividendes distribués par une société cotée à une bourse agréée par le CREPMF entre 2 et 7%[1138];

-plus-value de cession des actions inférieures ou égales à 7%[1139].

Les Etats peuvent décider que le prélèvement effectué soit libératoire de la perception de tout autre impôt direct. S'agissant des revenus des obligations, on note les :

-revenus d'obligation taxable à 6%, mais peut être inférieur si ces revenus ont une durée supérieure à 5 ans à condition d'être destinés à financer un secteur jugé prioritaire dans le programme de développement[1140];

-revenus des obligations émises par les collectivités publiques et leurs démembrements[1141]: 3% lorsque la durée de l'obligation est comprise entre 5 et 10 ans et 0% lorsque la durée est supérieure à ce temps.

900. En ce qui concerne les revenus distribués par les organismes de gestion collective et les autres formes de placement collectif agréées par le CREPMF, la directive accorde une exonération totale de tout impôt applicable aux revenus des valeurs mobilières ; de même que les plus–values résultant de la cession de ces titres effectuée par leurs adhérents[1142]. En outre, la directive règle la question de la double imposition des revenus des valeurs mobilières dans l'Union. Aux termes de l'article 11 de la directive n°02/2010/CM/UEMOA : *« les prélèvements effectués dans un Etat membre sur les*

[1137] Article 3 de la directive n°02/2010/CM/UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1138] Article 4 de la directive n°02/2010/CM/UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1139] Article 5 de la directive n°2/2010/CM/UEMOA www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1140] Article 6 de la directive n°02/2010/CM/UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1141] Article 7 de la directive n°02/2010/CM/UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1142] Voir articles 9 et 10 de la directive n°02/CM/UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

revenus des valeurs mobilières et les plus-values de leur cession sont libératoires de tous autres impôts et taxes équivalents dans les autres Etats membres ».[1143]

901. Si la directive sur l'imposition des valeurs mobilières présente le mérite d'établir un standard commun à tous les Etats membres, elle semble avoir été rédigée pour légitimer des pratiques courantes au sein de l'UEMOA. Elle reflète ainsi la disparité du régime fiscal des revenus des valeurs mobilières, selon le type de titre et, dans le cas des titres de dette, selon leur maturité. En multipliant les taux d'imposition, elle encourage la complexité et risque de pérenniser des distorsions dans les choix d'épargne et d'investissement en empêchant les Etats de réduire les disparités des taux[1144]. L'exonération a été étendue aux taxes indirectes qui frappent les opérations des intermédiaires financiers. La directive prescrit qu'en matière de TVA ces opérations soient assimilées à des exportations et traitées comme telles[1145]. Pour le régime des pensions, il convient de visiter le règlement n°08/2008, relatif aux règles sur la double imposition.

902. Une remarque assez importante qui peut être faite à l'issue d'une lecture comparée du dispositif sur la TVA et de celui sur la fiscalité des valeurs mobilières, c'est que les objectifs semblent contradictoires ou, du moins, que le législateur communautaire n'a pas établi un parallèle de l'implication de l'un sur l'autre. En effet, pendant que la directive sur la TVA semble résolument engagée dans une rationalisation des exonérations par une liste assez limitée pour en assurer la neutralité, celle sur les valeurs mobilière étend ces exonérations aux intermédiaires agissant sur le marché financier.

[1143] Pour plus de détails, lire Alain FENEON, *Droit des sociétés en Afrique : OHADA,* op.cit., pp.431-445.

[1144] Voir (M.) MANSOUR et (G.) ROTA-GRAZIOSI, « Coordination dans l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », op.cit., p.26.

[1145] Voir pour les services concernés, l'article 12 de la directive n°02/2010/CM/UEMOA.

Tableau14 : Droits applicables aux revenus des valeurs mobilières

Pays	Dividendes	Intérêts	Redevances et rémunération de prestation de service (personnes non établies)
Bénin	10%	15 intérêts des créances 10% revenus des obligations	15, 2% sommes versées aux personnes morales
Burkina Faso	12,5%(6.25% distribution des 3 premiers exercices)	25% (12,5% pour les intérêts des comptes bancaires) 6% intérêts des obligations	20%
Côte d'Ivoire	10% dividendes de sociétés cotées à la BRVM 18% distribution de bénéfices exonérés de l'impôt sur les BIC 12% dans les autres cas	18% intérêts de créances 15% pour les lots d'obligations 2%pourlesproduitspayésd'obligationsremboursables en 5 ans au moins 16,5%(13,5%pour les personnes physiques): intérêts bancaires ivoiriens 12% autres cas	20%
Guinée-Bissau	10%	20%intérêts bancaires 10% intérêts des comptes courants d'associés 25% dans les autres cas	15%
Mali	10%	15% lots payés aux créanciers et aux porteurs d'obligations 13%intérêts des obligations émises par des sociétés maliennes 9% intérêts des dépôts et des comptes courants 18% dans les autres cas	17, 5% pour les prestations de service 35% pour les redevances
Niger	10%	13% intérêts des obligations remboursables en 5ans au moins 15%: intérêts des autres obligations et lots d'obligations 25% dans les autres cas	16%
Sénégal	10%	13% intérêts d'obligations (6% pour les obligations émises au Sénégal) 8% intérêts des comptes bancaires 16%autres intérêts de créances	20%
Togo	10%sommes versées à une personne physique 20%sommes versées à une personne morale	13%lots payés aux personnes morales porteurs d'obligations 15%autres intérêts versés à des personnes morales 10%intérêts versés à des personnes physiques	15%

Source : Rapport de la réunion du Conseil français des investisseurs étrangers, la situation dans l'UEMOA, Réunion du 3 février 2010 au Cabinet CMS Bureau Francis. Lefebvre

B. l'exonération des entreprises d'investissement à capital fixe

903. C'est un régime d'exonération totale qui a été prévu pour ce type d'entreprise et, pour comprendre une telle faveur accordée par le législateur communautaire, il faut examiner le régime juridique de ce type d'entreprise qui tire son fondement d'une loi uniforme[1146]**.** L'idée qui a guidé le législateur communautaire à la création de l'entreprise d'investissement à capital fixe est qu'elle peut avoir un impact majeur sur la création, le développement ou le redressement des petites et moyennes entreprises et des sociétés non cotées en bourse. En effet, les entreprises d'investissement à capital fixe sont de puissants moyens de mobilisation de l'épargne pour le financement de l'investissement. L'idée est de trouver des moyens alternatifs de financement des petites et moyennes entreprises dans l'Union. Aussi fallait-il adopter des mesures fiscales harmonisées et incitatives de nature à favoriser la création d'entreprises d'investissement à capital fixe et le développement de leurs activités[1147]**.**Qu'entend-on par entreprise d'investissement à capital fixe ?

904. Aux termes de l'article premier de la directive n°02/2011 : *« (...) Sont considérées comme entreprises d'investissement à capital fixe les entreprises qui font profession habituelle de concourir, sur ressources propres ou assimilées, au renforcement des fonds propres et assimilés d'autres entreprises et qui ont obtenu une autorisation d'exercer auprès des autorités compétentes* ». On peut entendre par fonds propres et assimilés non seulement le capital, les réserves, les subventions d'investissement, mais aussi les provisions réglementées et fonds assimilés.

905. Les entreprises classées entreprises d'investissement à capital fixe sont limitativement énumérées à l'article 2 de la directive n°02/2011. Il s'agit des :

- établissements financiers de capital-risque ;
- sociétés de capital-risque ;
- établissements financiers d'investissement en fonds propres ;
- sociétés d'investissement en fonds propres.

[1146] Le Conseil des Ministres de l'UEMOA du 20 mars 2003 a adopté des propositions de la BCEAO relatives au cadre légal et réglementaire pour les entreprises d'investissements à capital fixe.

[1147] Voir la directive n°02/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011 portant harmonisation du régime fiscal des entreprises d'investissement à capital fixe au sein de l'UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

906. Toutefois, au risque de perdre les avantages fiscaux qui lui sont accordés, toute société éligible au régime fiscal des entreprises d'investissement à capital fixe doit, à tout moment, avoir un minimum de 50% de la valeur nette du portefeuille global composé d'actions de sociétés non cotées en bourse[1148]. Les avantages qui découlent du régime fiscal de ce type de sociétés s'étendent de la création à la dissolution, ainsi que des revenus générés par leurs activités ordinaires. Ainsi, il est fait obligation aux Etats membres qui appliquent aux actes de constitution, de prorogation, d'augmentation ou de réduction de capital et de dissolution de l'entreprise d'investissement à capital fixe une exonération d'impôts, de droits et taxes. De même, les prises de participations effectuées dans le capital d'autres sociétés par les entreprises d'investissement à capital fixe sont exonérées des droits et taxes exigibles lors de la présentation de l'acte y relatif à la formalité de l'enregistrement[1149].

907. Au-delà de l'exonération des droits et taxes applicables sur les opérations ponctuelles que ces entreprises accomplissent, le régime de faveur s'étend au paiement de l'impôt sur les bénéfices et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dans la limite de quinze ans à compter de la date de création de l'entreprise[1150]. En outre, les revenus générés par les fonds déposés en gestion pour une durée minimale de trois (03) ans auprès des entreprises de capital-risque bénéficient d'une exonération de l'impôt sur les bénéfices et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières[1151].

908. La directive accorde d'autres exonérations liées aux plus-values de cession des titres détenus par ces sociétés. Ainsi, l'article 5 dispose : *« les Etats membres accordent une exonération d'impôt sur les plus-values de cessions des titres détenus par les entreprises d'investissement à capital fixe lorsque les titres cédés ont été conservés dans leurs portefeuilles pendant une période minimale de trois (03) années à compter de leur date d'acquisition.* Les plus-values de cession de titres réinvestis dans d'autres titres, dans un délai de douze (12) mois à compter de l'exercice de cession, sont exonérées d'impôt, quelle que soit la durée de leur séjour dans le portefeuille de l'entreprise ».

[1148] Voir alinéa 2 de l'article 2 de la directive n°02/2011. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1149] Article 3 de la directive n°02/2011. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1150] Article 4 de la directive n°02/2011. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1151] Article 4 alinéa 3 de la directive n°02/2011. www.uemoa.int/Documents/Actes/

909. Ces sociétés tiennent une comptabilité conforme aux règles du système comptable qui leur est applicable, sauf lorsqu'elles exercent des activités connexes ou annexes non conformes à leur objet social. Dans ce cas, elles ont l'obligation de tenir une comptabilité séparée retraçant les opérations liées à ces activités annexes. En plus, ces activités sont soumises au régime fiscal de droit commun[1152]**.** Cette directive devait être transposée au plus tard le 31 décembre 2012. En attendant, un rapport d'évaluation de l'impact de l'application par la Commission doit être fait dans un délai de cinq (05) ans à compter du 1er janvier 2013. On peut noter que des éléments sur la fiscalité des entreprises d'investissement à capital fixe se retrouvent de façon embryonnaire dans certaines législations nationales déjà. Cette exonération de l'impôt sur les sociétés est également prévue à l'article 146 de la loi portant création de l'impôt sur les sociétés[1153]**.** Quel est l'état de transposition de cette directive par les Etats ?

910. Au Burkina Faso, par exemple, les sociétés d'investissement à capital fixe bénéficient du régime fiscal suivant : s'agissant des actes de constitution, de prorogation, d'augmentation ou de réduction de capital et de dissolution des sociétés, ils sont exonérés de droits d'enregistrement et de timbre depuis la loi n°023-2008/AN du 06 mai 2008 portant modification du code de l'enregistrement, du timbre et de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, à l'occasion d'ailleurs du programme *Doing Business Better.* Il en est de même des prises de participation, qui sont exonérées de droits d'enregistrement. Pour ce qui est du bénéfice et des revenus des valeurs mobilières, les sociétés d'investissement à capital fixe sont exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 5-11 de la loi n°008-201O/AN du 29 janvier 2010 portant institution de l'impôt sur les sociétés. En outre, la loi n°005-2010/AN du 29 janvier 2010, exonère de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, les dividendes distribués par les sociétés ayant pour objet exclusif la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières. Concernant les plus-values de

---

[1152] Article 6 relatif aux obligations comptables et déclaratives.

[1153] Article 5 de la loi n°08-2010/AN du 29 janvier 2010 portant création de l'impôt sur les sociétés au point 11. « Sont affranchies de l'impôt : les sociétés d'investissements en valeurs mobilières et les sociétés de gestion et de portefeuille pour la partie des bénéfices provenant des produits nets de leur portefeuille ou des plus- values qu'elles réalisent sur la vente des titres ou des parts sociales faisant partie de ce portefeuille ».

cession, la loi semble assez incomplète parce qu'elle n'a prévu que le régime fiscal pour les personnes physiques.

911. En effet, l'article 96 de la loi n°008-2010/AN du 29 janvier 2010 portant institution de l'impôt sur les sociétés ne prévoit que l'imposition des plus-values de cession d'actions pour les personnes physiques en ces termes :

"Lorsqu'un associé, actionnaire, commanditaire ou porteur de parts bénéficiaires cède à un tiers pendant la durée de la société tout ou partie de ses droits sociaux, l'excédent du prix de cession sur le prix d'acquisition de ces droits est taxé exclusivement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour le tiers de son montant. Toutefois, l'imposition de la plus-value ainsi réalisée est subordonnée aux deux conditions suivantes :

a) que l'intéressé ou son conjoint, ses ascendants ou descendants exercent ou aient exercé au cours des cinq dernières années des fonctions d'administrateur ou de gérant dans la société et que les droits des mêmes personnes dans les bénéfices sociaux aient dépassé ensemble 25% de ces bénéfices au cours de la même période ;

b) que le montant de la plus-value réalisée dépasse cent mille (100 000) francs CFA".[1154] Si la situation des plus-values de cession d'actions par les particuliers est ainsi précisée, il n'en est pas de même pour les sociétés. La législation en matière d'impôts sur les sociétés ne prescrit pas expressément l'exonération des plus-values sur les cessions d'actions réalisées par les sociétés de façon générale.

912. Au total, il ressort que la fiscalité applicable aux entreprises à capital fixe dans le système fiscal burkinabè est, pour l'essentiel, conforme à la directive n°02/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011. Le tableau 15 ci-après fait une synthèse des modalités d'imposition des revenus telles que prévues par le règlement UEMOA sur la double imposition.

[1154] Voir la lettre n°2013-000021/MEF/SG/DGI/DLC/Sl du 08 janvier 2013 du directeur général des impôts adressée au directeur général du Trésor sur l'état de transposition de la directive sur le régime fiscal des entreprises d'investissement à capital fixe.

Type d'impôt	Source de définition de l'assiette	Régime fiscal prévu
Pour les bénéfices	Bénéfices définis dans le pays de résidence ou dans le pays source s'il y a un établissement stable ou d'autres actifs fixés	Imposition dans le pays de résidence ; l'Etat source a le droit d'imposer les profits d'un établissement stable
Autres revenus	Loyers et revenus assimilés définis dans le pays de source (où l'actif est localisé)	Imposition à la source
Transports terrestre et aérien	Bénéfices de ces activités définis par le pays de résidence	Imposition dans le pays de résidence (où le siège social de l'entreprise se situe) ou dans le pays de direction de l'entreprise se situe effectivement
pensions	Revenus définis par le pays de résidence	Imposition dans le pays de résidence
Dividendes, Intérêts, Royalties,	Revenus définis dans le règlement, comprennent revenus assimilés aux dividendes comme définis par l'Etat où le payeur est localisé	Retenue à la source ; taxation résiduelle par le pays de résidence du bénéficiaire. Le prélèvement à la source ne peut pas excéder 10% pour les dividendes et 15% pour les intérêts ou les redevances
Plus-values	Tous les types d'héritage, y compris les actifs des activités d'affaires, comme définis par l'Etat où les actifs se situent, exclusion faite des dettes	Imposition à la source
Héritage	Définis par l'Etat où la propriété est localisée, voire où la transaction est réalisée. Les droits peuvent être spécifiques ou *ad valorem*	Généralement par l'Etat ou les actifs ou biens sont situés
Enregistrement	Définis par l'Etat où la transaction a lieu	Imposés par l'Etat où la propriété se situe. Pour tout document légal, l'Etat où ces documents sont présentés a un droit d'imposition de ces actes, avec un éventuel crédit d'impôt pour les droits acquittés dans le pays où ces documents ont été réalisés
Actes fiscaux	Définis par l'Etat où la transaction a lieu	Imposé par l'Etat où la transaction a lieu

Tableau conçu par nous à partir du règlement n°08/2008.

TITRE II.
LES CONTRAINTES DE L'HARMONISATION FISCALE DANS L'UEMOA

913. La situation actuelle de l'UEMOA est on ne peut plus porteuse d'espoir, parce nombre de théories de l'intégration considèrent le droit comme une variable dépendante et tendent à mettre l'accent sur d'autres causes considérées comme profondes : le progrès technique, l'expansion économique, le développement du commerce international, les mutations du contexte politique national et international. Or, la composante juridique est un déterminant essentiel du processus d'intégration.

914. De ce point de vue, l'examen du dispositif fiscal communautaire au sein de l'UEMOA permet de tirer deux conséquences. Premièrement, dans la mesure où le degré d'harmonisation de la fiscalité est assez élevé, l'engagement des Etats doit être surveillé et discipliné à travers des mécanismes de surveillance ou de contrôle, ce qui a nécessité la mise en place d'un programme d'évaluation des politiques fiscales **(CHAPITRE I),** et deuxièmement, le cadre institutionnel et décisionnel comporte des limites qui, du moins, constituent un frein au succès du processus **(CHAPITRE II).**

CHAPITRE I.
UN DISPOSITIF DE CONTRÔLE DES POLITIQUES FISCALES PEU CONVAINCANT

915. Alors que la politique monétaire est entièrement confiée à la BCEAO, la politique budgétaire et fiscale reste aux mains des Etats, mais sous le regard des organes communautaires et des autres Etats membres. Cette surveillance s'exerce dans un cadre bien défini à travers des mécanismes prévus à cet effet. A l'origine, la surveillance et l'évaluation de la mise en œuvre des politiques communes se faisaient par le biais du pacte de convergence, de stabilité de croissance et de solidarité. Avec, l'application du TEC, l'UEMOA a jugé utile de mettre en place un mécanisme permettant de mesurer la capacité de mobilisation des ressources par des critères de performance et des indicateurs d'évaluation pour compenser les pertes de recettes douanières.

916. Ce système de suivi et d'évaluation des politiques financières[1155] n'est pas totalement nouveau puisque la quête de la transparence et de la performance est devenue, sous la pression des bailleurs de fonds, une norme financière.[1156] Sous l'impulsion des bailleurs de fond, après l'échec des programmes d'ajustement, la finalité de la performance est donc intégrée dans la gestion des ressources.[1157] Aussi convient-il d'examiner dans un premier temps les organes chargés du suivi de la mise en œuvre du dispositif fiscal communautaire **(Section 1)** avant d'examiner dans un second temps les mécanismes de suivi du dispositif **(Section 2).**

[1155] Il faut toutefois, faire une distinction entre l'évaluation des politiques publiques et celle législative parce qu'elle n'est pas souvent très nette. Techniquement, l'évaluation législative vise à établir l'adéquation de la loi aux situations qu'elle gouverne, tandis que celle des politiques publiques consiste à mesurer le coût et l'efficacité desdites politiques. L'évaluation ne doit pas non plus être confondue à d'autres notions comme l'expertise, l'audit et le contrôle interne, qui sont d'autres formes de contrôles non juridictionnels de l'administration. Pour plus de détails, lire Sylvie TROSA, « L'évaluation : nécessité ou gadget ? » *in Evaluer les politiques publiques pour amélioer l'action publique,* IGPE, 2009, p.1. Voir aussi J.P. DUPRAT, « Le Parlement évaluateur », *RIDC,* n°2-1998, pp.345-365.

[1156] Jean Gustave SANON, « L'objectif de performance dans la politique d'harmonisation des finances publiques dans l'Union économique et monétaire Ouest africaine » *in logique de performance et pays en développement, RFFP* n°98-2007, pp.59-67.Voir aussi J.P. DUPRAT, « La dynamique des réformes budgétaires : globalisation des problèmes, unification des outils et adaptation nationale des solutions »,*in Logique de performance et pays en développement, RFFP* n°98, p.14 : les impulsions externes ont conduit plusieurs Etats africains à expérimenter la technique des projets-programme dans un contexte de stratégies destinées à lutter contre la pauvreté et à réduire l'endettement.

[1157] P.GULLAUMONT et S.GUILLAUMONT-JENNEREY, « Une expérience européenne : la conditionnalité de performance au Burkina Faso », *Afrique Contemporaine,* Printemps 2004, p.197.

SECTION I.
UN DISPOSITIF INSTITUTIONNEL DE CONTROLE LIMITE

917. Après tout, la mobilisation des recettes fiscales constitue le premier enjeu de la mise en place d'une fiscalité de développement. Mais il faut veiller à ce que cela se fasse dans la plus grande transparence et de façon harmonieuse, afin qu'il n'y ait pas de distorsions qui entraînent des déséquilibres pour certains Etats. Aussi est-il nécessaire qu'un dispositif institutionnel, à travers des organes, puisse suivre l'application du régime harmonisé des règles fiscales. Il est revenu aussi bien à des organes communautaires **(§1)** qu'à des structures au niveau national **(§2)** de veiller au succès et à l'opérationnalisation du dispositif.

§ 1. LE DISPOSITIF COMMUNAUTAIRE DE SURVEILLANCE

918. L'UEMOA est, au premier chef, concernée en tant qu'organisme chargé de conduire le processus d'intégration responsable du respect des critères de convergence fixés pour atteindre les buts et objectifs que les Etats membres se sont fixés. A ce propos, il faut souligner le rôle central que joue la Commission (**A**) en tant qu'organe exécutif de l'Union, sans oublier la mise en place du dispositif institutionnel de suivi du programme de transition fiscale (**B**).

A. Des pouvoirs étendus formellement reconnus à la Commission

919. C'est un organe qui est régi par le principe de la collégialité comprenant au moins un national de chacun des Etats. Seulement, chaque Etat membre ne peut y avoir plus de deux membres. Pour garantir son indépendance vis-à-vis des Etats membres, les commissaires, au nombre de sept, sont choisis sur la base de critères de compétence et d'intégrité morale afin d'exercer leur mission dans l'intérêt général de l'Union[1158]. Les membres de la Commission exercent donc leur mission en toute indépendance et dans l'intérêt général de l'Union. Ils n'acceptent ni ne sollicitent ou ne reçoivent aucune instruction d'aucun gouvernement ou organisme. Ils sont désignés par la Conférence des chefs d'Etat et de gouvernement pour un mandat de quatre ans renouvelable[1159]et doivent

---

[1158] Article 26 du Traité UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.
[1159] Article 27 du Traité UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

prêter serment devant la Cour de Justice de l'Union en s'engageant à observer les obligations d'indépendance et d'honnêteté. L'indépendance des membres est encore renforcée par l'irrévocabilité dont ils jouissent durant leur mandat. L'exercice de la fonction est incompatible avec toute autre activité professionnelle, rémunérée ou non.

920. Les membres de la Commission sont tenus au respect du secret professionnel, même après la cessation de leurs activités. Le manquement aux obligations liées à la fonction de commissaire est sanctionné par la démission. Mais ils peuvent aussi faire l'objet de révocation sur décision de la Cour de Justice, à la demande du Conseil. La Commission a été installée le 30 janvier 1995 avec son siège à Ouagadougou, au Burkina Faso[1160]**.** Elle est au centre de la conduite du processus et, à ce titre propose les actes que le Conseil adopte. C'est encore elle qui émet des avis et fait des recommandations, aussi bien au Conseil qu'à la Conférence. Elle délibère à la majorité simple mais, en cas d'égalité des voix, celle du président est prépondérante. Le président de la Commission est désigné parmi ses membres par la Conférence des chefs d'Etat et de gouvernement pour quatre ans renouvelable. En principe, cette désignation est planifiée de façon que la présidence soit assurée successivement par tous les Etats membres.

921. Chaque commissaire est un élément de l'organisation de la Commission et est chargé de la supervision de domaines spécifiques, dont ils ont la charge d'instruire les dossiers, et de la collaboration avec les comités ad hoc d'experts nationaux. Ainsi, les commissaires sont responsables de la préparation de la mise en œuvre des mesures dans les domaines qui leur sont assignés. C'est la cheville ouvrière de la conduite de la politique de l'Union. Elle constitue l'organe de base de l'Union en ce qu'elle a à sa charge la gestion quotidienne du processus d'intégration. En dehors des actes additionnels qui sont juridiquement autonomes, presque tous les actes produits par les organes communautaires font intervenir les services de la Commission en amont ou en aval. L'importance des compétences qui lui ont été confiées tient, comme l'a fait remarquer M. SARR, à sa nature supranationale[1161]**;** c'est-à-dire à son indépendance vis-à-vis des Etats membres et des gouvernements. A ce titre, les Etats membres ont bien retenu la leçon du passé, à travers la

---

[1160] Le siège de la Commission de l'UEMOA n'est rien d'autre que les locaux de l'ex- CEAO.

[1161] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte constitutionnel fédératif », op.cit., p. 89.

CEAO[1162], pour mettre en place une Commission, organe collégial qui permet d'éviter une gestion solitaire tout en s'éloignant également d'une gestion liée aux contingences nationales des Etats membres. Ce schéma d'intégration, retenu par le traité, explique l'étendue des pouvoirs accordés à la Commission.

922. Ainsi, elle a un pouvoir étendu de proposition qu'elle exerce de sa propre initiative ou à la demande du Conseil. Lorsque le Conseil lui confie l'exécution des règles qu'il établit, le traité lui confère un pouvoir normatif subordonné[1163]. Elle dispose d'un pouvoir général pour émettre des avis et faire des recommandations, même quand le traité ne le prévoit pas. En outre, elle est dotée de la compétence de négocier les accords externes avec l'autorisation du Conseil[1164]. La Commission, organe indépendant des Etats, est gardienne du traité et, de ce fait, ses compétences s'exercent de plusieurs façons. Elle peut requérir des informations auprès des Etats et des entreprises et même procéder à des vérifications dans les limites imposées par le droit. Elle est autorisée également, en cas de violation par un Etat membre de ses obligations communautaires, à prendre une décision motivée sur la base de l'article 72.

923. Elle peut aussi prendre des sanctions[1165]contre des entreprises, en cas de violation de certaines dispositions du droit communautaire, et opérer un contrôle de l'application des clauses de sauvegarde sur la base de l'article 74 du traité. C'est justement pour toutes ces raisons que la Commission, en tant qu'organe exécutif par excellence, est dotée d'une compétence générale pour conduire tout le processus à travers les orientations que la Conférence ou le Conseil fixe.

924. La Commission s'est donc vu reconnaître de larges pouvoirs sur lesquels elle doit s'appuyer pour faire atteindre à l'UEMOA les objectifs qu'elle s'est fixés. C'est ainsi que l'article 26 du Traité lui confère, en vue du bon fonctionnement et de l'intérêt général de l'Union, des pouvoirs propres qui sont complétés par d'autres attributions émanant soit

---

[1162] L'un des écueils au plan institutionnel de la CEAO était que l'organe de direction fut un secrétariat exécutif sans véritables autonomie et indépendance à l'égard des organes de direction.

[1163] Cf. article 24 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1164] Articles 12 et 94 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf*.

[1165] Article 90 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

du même Traité (Droit primaire),[1166] soit du droit dérivé UEMOA (Règlements, Directives, Décisions, etc.). Au total, la Commission de l'UEMOA dispose de compétences diverses regroupées, de manière non exhaustive, dans les domaines de l'exécution et de la gestion, de la coopération internationale,[1167] de l'impulsion de la construction communautaire et de l'application du droit communautaire.

925. En matière de politique fiscale, la responsabilité est confiée à deux commissaires, selon qu'il s'agit de fiscalité intérieure ou de fiscalité de porte. Ainsi, le Commissaire chargé du département du Marché régional, du Commerce, de la Concurrence et de la Coopération supervise, oriente et coordonne les politiques communes de l'Union, dans les domaines ci-après : l'élimination des obstacles à la libre circulation des personnes, des biens, des services et au droit d'établissement; la stimulation de la concurrence en vue de la réduction des prix et de l'élargissement du choix proposé aux consommateurs ; la promotion des échanges commerciaux intra-communautaires; le régime préférentiel des échanges intra-communautaires ; l'harmonisation des fiscalités de porte ; le tarif extérieur commun; l'élaboration et la gestion d'un code de l'évaluation des douanes ; les politiques commerciales ; l'analyse économique des politiques commerciales; la gestion du dispositif de surveillance commerciale de l'Union ; la concurrence et la gestion du code antidumping ; la coopération régionale, notamment avec la CEDEAO ; la coopération internationale avec les partenaires bilatéraux et multilatéraux.

926. L'actuel commissaire est Christophe Marie Joseph DABIRE, économiste de formation, de nationalité burkinabè et ancien ministre des Enseignements secondaire, supérieur et de la recherche scientifique. Le second commissaire du nom d'Abdallah BOUREIMA, est de nationalité nigérienne et s'occupe du département des Politiques économiques et de la Fiscalité intérieure. A ce titre, il supervise, oriente et coordonne les politiques communes de l'Union, dans les domaines ci-après : l'harmonisation du cadre juridique et comptable des finances publiques; l'harmonisation des fiscalités intérieures,

---

[1166] Voir les articles 12, 13, 14 et 15, de même que les articles 78, 79, 84 et 85 du traité révisé de 2003.www.uemoa.int.

[1167] Aux termes de l'article 12 du traité révisé, « L'Union est représentée dans les relations internationales par la Commission agissant selon les directives que peut lui adresser le Conseil ».www.uemoa.int.

directes et indirectes ; les analyses et prévisions économiques ; la surveillance multilatérale de la convergence et des performances des politiques macroéconomiques ; le suivi de la politique monétaire, des marchés financiers et de la mise en œuvre de la liberté de circulation des capitaux ; l'appui aux réformes des systèmes de passation des marchés des Etats membres ; la formulation et le suivi de la mise en œuvre de la stratégie régionale de réduction de la pauvreté ; l'assistance aux Etats membres dans le cadre des négociations avec les institutions internationales.

927. Comme nous l'avons indiqué plus haut, la conduite de toutes les actions allant dans le sens des orientations des organes de direction est confiée au commissaire concerné, qui sert de relais avec les structures nationales impliquées dans la résolution des questions y relatives. La mise en place des structures ad hoc chargées d'assister la Commission dans ses activités se font sur sa proposition. Il en est ainsi des organes de pilotage du programme de transition fiscale[1168], dont la création a été faite sur proposition de la Commission. Elle participe également aux activités de ces organes à travers des représentants désignés par elle[1169].

928. La Commission peut inviter toute personne-ressource aux réunions du Comité Régional de pilotage du Programme de Transition Fiscale qu'elle préside. C'est également la Commission qui assure le secrétariat technique du Comité.

B. Un Comité Régional de Pilotage critiqué

929. C'est le bras technique de la Commission dans la mise en œuvre du programme de transition fiscale. Ce comité qui a été créé par décision du Conseil des Ministres en date du 19 décembre 2009, sur proposition de la Commission, fait partie du dispositif institutionnel mis en place pour suivre le programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA. C'est un dispositif qui comprend un organe au niveau communautaire : le Comité régional de pilotage du programme de transition fiscale et les Comités nationaux de suivi du programme de transition fiscale, qui doivent être créés dans chaque Etat.

930. Le Comité Régional de pilotage a pour mission de veiller à la mise en œuvre du Programme de Transition Fiscale. A ce propos, il a en charge : la supervision de la mise en

---

[1168] Décision n° 35/2009/CM/UEMOA portant création du dispositif institutionnel de suivi du programme de transition fiscale au sein de *l'UEMOA.* *www.uemoa.int/Documents/Actes.*

[1169] Article 4 de la décision n°35/2009. *www.uemoa.int/Documents/Actes/*

œuvre du programme ; la coordination et l'évaluation les activités des Comités Nationaux ; la proposition des orientations et recommandations[1170]**.** Le Comité Régional de pilotage du Programme de Transition Fiscale est composé[1171]**:**

- de représentants de la Commission de l'UEMOA ;
- d'un représentant de la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) ;
- d'un représentant de la Banque Ouest-Africaine de Développement (BOAD) ;
- d'un représentant de la Chambre Consulaire Régionale (CCR).

En sus de ces membres, le Comité Régional de pilotage du PTF comprend pour chaque Etat membre :

- le président du Comité National de suivi du PTF ;
- un représentant de la Direction générale des Impôts ;
- un représentant de la Direction générale des Douanes.

Les représentants de la Direction générale des Impôts et de la Direction générale des Douanes sont les points focaux du PTF. La Commission peut inviter toute personne-ressource aux réunions du Comité Régional de pilotage du Programme de Transition Fiscale, lequel est présidé par la Commission de l'UEMOA. C'est un règlement intérieur qui fixe son mode de fonctionnement.[1172]

931. Le Comité Régional de pilotage du Programme de Transition Fiscale tient en principe deux réunions par an sur convocation de son Président. En cas de besoin, le Comité peut tenir une réunion extraordinaire. A chaque session, il est désigné deux rapporteurs parmi les représentants des Etats membres. Le secrétariat technique des travaux est assuré par la Commission de l'UEMOA.[1173] Dès la mise en place du dispositif, et de façon théorique, des critiques et des réserves avaient été émises surtout en ce qui concerne sa composition.

932. On avait pu noter, par exemple, un déficit démocratique dans la composition du Comité régional en ce qu'elle reste largement composé de représentants des Etats, le

---

[1170] Article 3 de la décision n°35/2009. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1171] Article 4 de la décision n°35/2009. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1172] Article 4 alinéa 6 de la décision n°35/2009.

[1173] Article 5 alinéa 3 de la décision n°35/2009.

monde scientifique, le monde des affaires, mais surtout la société civile en ayant été exclus. C'est à croire que le vieux débat sur la préférence d'une évaluation en interne à celle en externe dans les pays ayant une vieille tradition d'évaluation des politiques publiques trouve à refait surface[1174]. Mais, pour ce qui est de l'UEMOA, on peut en conclure, au regard de la composition du Comité régional, qu'elle ne compte pas, du moins pas pour le moment, adopter un système d'évaluation à l'externe, jugé plus impartiale et indépendante. Par ailleurs, il est ressorti que même si toute personne-ressource peut être invitée, cette initiative est laissée à l'appréciation discrétionnaire du comité. Ce qui sous-entend que les personnes ressources ne sont pas associées aux réunions mais peuvent y être invitées de façon ponctuelle.[1175]

933. Ainsi, le dispositif institutionnel de suivi de l'UEMOA comporte des forces et faiblesses apparentes qu'il convient de mettre en exergue, de même que des dysfonctionnements, dans la mise en œuvre pratique de la directive dans les Etats, ont été remarqués. L'analyse de la décision portant création du dispositif institutionnel de suivi du PTF de l'UEMOA permet de conclure sur les forces et faiblesses apparentes ci-après.[1176]

Les forces apparentes du dispositif de suivi du PTF. Le dispositif prévoit une articulation entre le niveau « régional » et le niveau « Etat » ; ce qui est un atout considérable.

934. L'existence d'un Comité régional de pilotage du programme de transition fiscale de l'UEMOA cohabitant avec les Comités nationaux de suivi du PTF de l'UEMOA est un point fort à mettre à l'actif de l'Union en ce que le Comité régional, dans sa composition, prend en compte des membres provenant d'institutions régionales (UEMOA, BCEAO, BOAD, CCR) et des membres en provenance des Etats, notamment les représentants des Directions Générales des Impôts et des Douanes qui sont désignés comme des points focaux du PTF. Cette configuration du Comité régional constitue un atout majeur car elle

---

[1174] René Jean BRUNETIERE, « A quoi sert l'évaluation de l'action publique ? *» in Evaluer les politiques publiques pour améliorer l'action publique : Une perspective internationale,* Sylvie TROSA (dir.), IGPDE, Paris, 2009, p.205.

[1175] S.M. OUEDRAOGO, « L'institutionnalisation de l'évaluation des politiques fiscales dans l'espace UEMOA : espoirs et contraintes », *Gestion & Finances Publiques,* n°7-2012, p.51.

[1176] Etude sur le dispositif institutionnel de suivi approprié à la mise en œuvre du programme de transition fiscale de la CEDEAO, présenté à Ouagadougou en juillet 2014 lors de la 55è Réunion technique du Comité commerce-douane-libre circulation, point 3.

permet d'impliquer fortement les administrations concernées au premier plan par le PTF dans le choix des orientations et des recommandations au niveau régional et, partant, une meilleure sensibilisation des Etats aux problématiques de la transition fiscale. On peut noter également que les missions et attributions dévolues aux Comités nationaux de suivi du PTF de l'UEMOA ont été clairement définies, de même que la composition des Comités nationaux tient compte des secteurs stratégiques clés ayant vocation à interférer dans la mobilisation efficiente des ressources fiscales.

935. Toutefois, le dispositif n'est pas exempt de critique, puisqu'il ressort des points faibles apparents. En effet, à la lecture de la décision instituant le dispositif institutionnel de suivi du PTF de l'UEMOA, on a pu relever les faiblesses qui suivent.[1177]

D'une part, le comité régional de suivi du PTF de l'UEMOA compte des membres provenant des institutions régionales communautaires et des Etats. Les membres en provenance des Etats issus des administrations fiscales et douanières sont désignés comme des points focaux du PTF de l'UEMOA. Cette disposition comporte en apparence des faiblesses liées notamment à la mobilité des cadres au sein des administrations visées. Le changement perpétuel de cadres destinés à siéger au sein du Comité régional comme points focaux des administrations fiscales et douanières pourrait affecter le suivi judicieux des choix stratégiques et recommandations liées à la transition fiscale pour les Etats.

936. D'autre part, le Comité régional est présidé par le Président de la Commission de l'UEMOA. Cette disposition manque de souplesse et de pragmatisme. Etant donné la charge de travail du Président de la Commission, il serait souhaitable de confier la responsabilité de la présidence du comité régional à la Direction Technique en charge de la Fiscalité Intérieure.[1178] Au-delà des faiblesses apparentes, il a été noté, dans la pratique, dans les Etats des dysfonctionnements dans la mise en œuvre de la décision. Les difficultés rencontrées ont notamment trait à :

- l'absence de certains membres des Comités nationaux aux réunions ;
- la transmission à bonne date des rapports trimestriels au comité régional ;

[1177] Etude sur le dispositif institutionnel de suivi approprie à la mise en œuvre du programme de transition fiscale de la CEDEAO, op.cit., point 3.

[1178] Ibid, point 3.

- la qualité et la pertinence des données collectées sur la base des indicateurs et critères de la transition fiscale ;

- le remplacement récurrent des membres des comités nationaux du fait des mouvements de personnel au sein des administrations par d'autres membres moins sensibilisés aux problématiques de la transition fiscale ; ce qui crée un perpétuel recommencement dans la mise en œuvre des activités des comités nationaux.

937. La même décision a fait obligation aux Etats membres de mettre en place des Comités nationaux de pilotage du programme de transition fiscale pour suivre la mise en œuvre du programme national de transition fiscale dans le respect du programme communautaire. Lors de la 55e Réunion du Comité technique commerce-douane-libre circulation qui s'est tenue à Ouagadougou, en préparation du programme de transition fiscale de la CEDEAO les 10 et 11 juillet 2014, les experts des Etats membres ont pu relever des limites qui résultent du dispositif de l'UEMOA qu'il conviendrait de corriger, suite à une étude réalisée en juin 2014.[1179] Néanmoins, ce dispositif a inspiré la CEDEAO qui a essayé de remédier aux lacunes soulignées pour élaborer, elle aussi, un dispositif institutionnel dans le cadre de la transition fiscale à son niveau. Comment la mise en œuvre de ce dispositif s'est-elle traduite sur le terrain par les Etats membres ?

§ 2. UN DISPOSITIF NATIONAL DE SURVEILLANCE INCERTAIN

938. Pour comprendre la mise en place des structures nationales chargées de la surveillance du dispositif communautaire en matière fiscale, il convient de se référer non seulement au traité constitutif, mais aussi aux actes dérivés qui font obligation aux Etats membres de créer des organes au niveau national pour servir de relais aux structures communautaires. C'est donc la mise en œuvre des obligations issues de ces différents actes qui a concouru à la création par chaque Etat de son comité national de suivi de la transition fiscale **(A),** mais bien avant celui-ci est né le Comité national de politique économique, dans le cadre du pacte de convergence **(B).** Toutefois, il semble intéressant d'évoquer le cas particulier de la Commission nationale de fiscalité **(C).**

1179 Nous avons personnellement pris part, en tant que représentant du Burkina Faso, à cette réunion technique.

A. Un Comité National de suivi à efficacité douteuse

939. Le Comité National de suivi du Programme de Transition Fiscale a pour missions[1180]: la supervision de l'élaboration du Programme National de Transition Fiscale ; le suivi de l'application du Programme National de Transition Fiscale dans l'Etat membre ; l'évaluation de l'atteinte des objectifs de la transition fiscale par l'utilisation effective des critères et indicateurs définis par le Conseil des Ministres. Dans ce cadre, il a en charge de : collecter et traiter des données nationales ; examiner de manière critique ces données ; élaborer le tableau de bord des critères et des indicateurs du PTF.

940. Le Comité National de suivi du Programme de Transition Fiscale est composé de représentants de diverses structures qui participent directement ou indirectement à la vie économique[1181]. Il s'agit :

- d'un représentant du Ministre chargé des Finances ;
- d'un représentant de la Direction Générale des Impôts ;
- d'un représentant de la Direction Générale des Douanes ;
- d'un représentant de la Direction chargée du Commerce Extérieur ;
- d'un représentant de la Direction chargée de la Statistique ;
- d'un représentant de la Direction chargée des Politiques Economiques et de Développement ;
- d'un représentant de la Direction chargée de l'Industrie ;
- d'un représentant du Comité National de Politique Economique ;
- de deux représentants du secteur privé.

941. Pour le moment, il faut noter que les comités nationaux ne sont pas fonctionnels, et sont même inexistants dans certains pays. La nomination des membres du Comité et la définition des modalités de son fonctionnement sont du ressort du Ministre chargé des Finances. Aux termes de l'article 8 de la décision, le Comité doit élaborer un rapport trimestriel qui est transmis au Comité Régional du Programme de Transition Fiscale dans le mois suivant la fin du trimestre. Ce rapport comporte obligatoirement un tableau présentant l'évolution des critères et indicateurs du PTF.

[1180] Article 6 de la décision n°35/2009. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1181] Article 7 de la décision n°35/2009. www.uemoa.int/Documents/Actes/

942. De même que le Comité régional, les comité nationaux de par leur composition, même s'ils prennent en compte les représentants du monde des affaires, avec une faible représentativité de ceux-ci, ont complètement ignoré la société civile. On peut retenir que les critères de désignation au comité national, qui devaient être fondés sur la compétence, ne sont pas connus. Le pouvoir de désignation est laissé à la discrétion de l'autorité et, par conséquent, est fondé sur des considérations d'ordre subjectif. On peut ainsi être réservé sur la qualité du travail qui va être accompli étant donné qu'on connaît le fonctionnement des administrations africaines, trop empreint de copinage politique.

943. L'absence de représentants de la société civile est une limite apparente à relever en ce que la recherche de la légitimité de cette politique d'évaluation devrait justifier un système participatif au contrôle du dispositif. Critère de bonne gouvernance, exigé dans les indicateurs de performance, le contrôle de performance doit être l'occasion d'un dialogue démocratique entre les citoyens et l'Etat. La non-prise en compte de cette exigence apparaît ainsi comme une insuffisance à l'évaluation des politiques fiscales dans l'UEMOA.[1182]

944. On peut également émettre quelques critiques sur les missions du Comité National de suivi du Programme de transition fiscale. A la lecture de la décision on peut relever que le Comité National de suivi du PTF a plusieurs missions : il est d'abord chargé de superviser l'élaboration du programme national de transition fiscale ; il lui revient ensuite de suivre l'application du programme national de transition fiscale du pays ; enfin, il doit évaluer l'atteinte des objectifs de la transition fiscale par l'utilisation effective des critères et indicateurs définis par le Conseil des Ministres. Pour ce faire, il doit collecter et traiter les données nationales, en faire un examen critique et les inscrire dans un tableau de bord relatant les critères et indicateurs du programme. Le Comité National de suivi du PTF se compose de 10 membres nommés en fonction de leur compétence par le Ministre en charge des Finances.

945. La 55e Réunion technique de la CEDEAO, lesquelles évoquée plus haut, a également relevé les faiblesses des Comités nationaux qui portent notamment sur :

[1182] S.M. OUEDRAOGO, « L'institutionnalisation de l'évaluation des politiques fiscales dans l'espace UEMOA : espoirs et contraintes », *Gestion & Finances Publiques,* op.cit., p.51.

-l' effectif pléthorique et hétéroclite des comités nationaux ;

-la mobilité des cadres issus de différents ministères composant les comités nationaux qui pourrait affecter leur fonctionnement et, partant, la réalisation des missions importantes qui leur sont confiées et qui ont été précédemment rappelées ;

-la responsabilité de la nomination des membres des comités nationaux provenant d'horizons divers a été confiée au seul Ministre chargé des Finances ; la décision aurait pu prévoir une consultation préalable des autres ministères impliqués afin que ces derniers fassent des propositions de personnes à nommer.[1183]

946. Au Burkina Faso, il existe un organe appelé Comité de politique fiscale. Il a été créé en 2008 par le ministère de l'Economie et des Finances, sur recommandation du Fonds Monétaire International, avec pour mission de fixer les grandes orientations en matière de politique fiscale. Cet organe de décision et d'orientation de la politique fiscale a été institué par Décret n°10-395/PRES/PM/MEF du 29 juillet 2010 portant création, attributions, composition, organisation et fonctionnement d'un Comité de politique fiscale. Sa composition est la suivante :

- le Président : le Ministre de l'Economie et des Finances

Les membres sont :

- le Directeur Général des Impôts (DGI) ;
- le Directeur Général de la Douane (DGD) ;
- le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGCP),
- deux(02) experts nationaux en fiscalité indépendants du monde universitaire.

947. Les textes prévoient que ce Comité se réunit deux fois par an, en session ordinaire sur convocation de son président et en session extraordinaire en cas de besoin sur convocation de ce dernier. On peut relever dans la composition de ce Comité, qu'elle prend en compte deux personnes indépendantes du monde universitaire ; ce qui est une avancée notable par rapport à sa composition telles que prévue par la décision n°35/2009/COM/UEMOA. En réalité, le comité de politique fiscale est en principe en charge des orientations en matière de réformes, de développement et de l'examen des

---

[1183] Etude sur le dispositif institutionnel de suivi approprié à la mise en œuvre du programme de transition fiscale de la CEDEAO, op.cit., point 3.

avant-projets de loi en matière fiscale. La cellule d'analyse en tant que structure technique procède à l'évaluation des impacts financier et économique.

948. C'est un organe technique, le bras technique du Comité, appelé Cellule d'Analyse et de Suivi de la Politique Fiscale (CASPF), dirigée par un coordonnateur ayant rang de Conseiller Technique et nommé en Conseil des Ministres sur proposition du MEF. Cette cellule est composée de cadres des grandes régies de recettes que sont le Trésor, la Douane et les Impôts mais aussi de ceux de l'INSD[1184]**.** Cet organe technique est chargé entre autres, de mener des études techniques et de proposer des réformes en matière de politique fiscale au Burkina Faso sur l'initiative du Comité de Politique fiscale. Il tient des rencontres mensuelles et travaille sur la base d'un programme d'activités annuel inscrit dans le programme d'activités annuel du MEF.

949. Mais dans la réalité, le Comité national de pilotage du programme de transition fiscale, tel que prévu par les textes, n'est pas encore mis en place. La tâche qu'elle devrait accomplir est plutôt prise en charge par la Cellule d'Analyse et de Suivi de la Politique fiscale, l'organe technique.

950. Lors de la quatrième réunion du Comité régional tenue à Ouagadougou en mai 2015, comme nous l'avons souligné bien avant, il est ressorti que les comités nationaux n'existent qu'au Sénégal, en Côte d'Ivoire, en Guinée-Bissau, au Mali et au Niger.[1185] A côté du Comité de politique fiscale existe un organe qui travaille, de concert avec les organes communautaires, au traitement des données qui servent à l'évaluation des critères de convergence : le Comité de politique économique.

B. Un Comité National de Politique Economique au rôle imprécis

951. Le nouveau dispositif multilatéral, créé après le Conseil de convergence de l'UMOA, a débuté par l'institutionnalisation des CNPE, censés être des points focaux ayant pour mission d'être des relais de la Commission de l'UEMOA auprès des Etats

---

[1184] INSD : Institut National de la Statistique et de la Démographie.

[1185] L'une des recommandations fortes qui a été faite fut à l'endroit du Burkina Faso et du Togo, les invitant à mettre en place leur Comité national dans les meilleurs délais. Rapport de la Quatrième réunion du CRPPTF, op.cit. Il est ressorti également que même là où les comités existent, les réunions ne sont pas tenues correctement.

membres pour la collecte, le traitement, l'analyse des informations relatives à leurs pays et l'élaboration des programmes de politiques économiques.[1186]

952. Ce comité national existe dans tous les Etats membres et trouve son fondement dans le traité constitutif de l'UEMOA qui dispose en son article 70 : *« pour les besoins de la surveillance multilatérale, les Etats membres transmettent régulièrement à la Commission toutes les informations nécessaires, en particulier les données statistiques et les informations relatives aux mesures de politique économique[1187]».* C'est sur ce fondement que les Etats membres ont mis en place les Comités Nationaux de Politique Economique (CNPE) pour se surveiller mutuellement.

953. Les Comités nationaux ont été créés par le Conseil des Ministres au cours de sa séance du 15 janvier 1996, tenue à Ouagadougou, et immédiatement installés dans tous les Etats au mois d'août de la même année[1188]. Quel est leur rôle véritable dans le dispositif de surveillance multilatérale ?

954. Pour M. HECQUET, ces « structures légères » chargées de collecter auprès des administrations nationales les données requises dans le cadre de la surveillance multilatérale et de coordonner au niveau national *« le dialogue avec la Commission…assurent une fonction d'interface entre la Commission et les administrations nationales pour le suivi de la convergence[1189]*». Et G. NOUPOYO de conclure que ces Comités se situent *« à cheval sur le plan interne entre d'une part l'Institut National de la*

1186 Laurent AGOSSA et Emédètémin NONFODJI, « Politique budgétaire, dette et convergence macroéconomique *», in Enjeux des politiques macroéconomiques des pays de l'UEMOA,* op.cit., p.117.

1187 Article 70-1 UEMOA. En zone CEMAC, l'article 50-2 parle des cellules nationales dont la mission est de préparer la documentation et les analyses destinées à l'exercice de la surveillance multilatérale par le Conseil des Ministres. Voir également (C.) PARE, « La diplomatie à la rescousse de l'économie », *MTM,* n°2725, 30 janvier 1998, p.230.

En droit européen, l'ex-Comité de politique économique dont les fonctions ont été absorbées par le Comité monétaire qui a vu son rôle renforcé par l'article 109C. En rappel, ce Comité avait été créé sur décision du Conseil 74/120/CEE du 18 février 1974 relative à la réalisation d'un degré élevé de convergence des politiques économiques des Etats de la CEE.

1188 Voir la Directive n°01/96/CM/UEMOA du 15 janvier 1996 relative à la mise en œuvre de la surveillance multilatérale des politiques macroéconomiques au sein de Etats membres de l'UEMOA.

1189 Voir HECQUET (V.), « Statistiques et convergence économique dans l'Union européenne et dans l'UEMOA », *STATECO,* n°92-93, 1-2, 1999, pp .84 et 91

Statistique, le Ministère en charge de l'Economie, des Finances et du budget, l'Agence nationale de la BCEAO et la Commission de l'UEMOA, d'autre part[1190]».

955. Cette assertion se vérifie à la lecture de la directive n°01/96, qui fixe le rôle des comités nationaux de politique économique[1191]. Un exposé sur sa composition et ses attributions permet de comprendre un peu plus l'idée qui a présidé à sa mise en place par les autorités communautaires. Les comités nationaux de politique économique sont composés de responsables au plan national qui interviennent dans la détermination de la politique macroéconomique. Ces comités représentent les structures ci-après : la Direction générale du Trésor ; la Direction générale des Impôts ; la Direction des Douanes ; la Direction générale du Budget ; la Direction de la Dette ; la Direction de la Prévision ; la Direction de la Planification ; la Caisse autonome d'amortissement ; l'Institut national de statistique ; l'Agence nationale de la BCEAO ; la Direction du commerce extérieur ; et la Direction de l'économie.

956. Ces comités sont présidés par un fonctionnaire nommé par chaque gouvernement qui, généralement, est un haut cadre du ministère en charge de l'Economie et des Finances, qui est en charge la politique budgétaire et monétaire, au regard des critères de convergence. D'autres pays, par contre, comme le Mali et le Sénégal, désignent le représentant de l'Institut national de la statistique à la présidence de leur Comité[1192]**.** Ces comités nationaux ont pour vocation *« d'assister la Commission dans la collecte, le traitement et l'analyse des informations relatives à chacun des pays membres*[1193]». Aussi doivent-ils *« gérer une base de données statistiques, rédiger un rapport sur l'évolution de la situation économique des Etats et assurer le suivi de la politique économique de leur pays*[1194]».

957. Etant donné la compétence générale de la Commission en matière de suivi de la politique économique, c'est elle également qui définit les données statistiques faisant foi

---

[1190] G. NOUPOYO, *Les banques centrales africaines et la conduite de la politique budgétaire nationale : les exemples de la BCEAO et de la BEAC (aspects juridiques et financiers),* op.cit., p.330.

[1191] Voir les articles 3 à 9 de la directive n°01/96. www.uemoa.int/Documents/Actes/.

[1192] (V.)HECQUET, « Statistiques et convergence économique dans l'Union européenne et dans l'UEMOA », op.,cit., pp.91.

[1193] Article 4 de la directive n°01/96. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1194] Article 5 de la directive n°01/96. www.uemoa.int/Documents/Actes/

pour l'exercice de la surveillance multilatérale[1195]. A ce sujet, la décision n° 01/97CM/UEMOA du 27 février 1997 portant détermination des informations dont la transmission incombe aux Comités nationaux de politique économique pour les besoins de la surveillance multilatérale a identifié huit domaines, par fiche, ainsi définis[1196]:

- Fiche 1 : Comptes économiques
- Fiche 2 : Prix et coût
- Fiche 3 : Revenus et emplois
- Fiche 4 : Finances publiques
- Fiche 5 : Commerce extérieur et balance des paiements
- Fiche 6 : Situation monétaire
- Fiche 7 : Dette publique
- Fiche 8 : Tableau de bord des indicateurs nationaux

958. Les informations relatives à ces rubriques doivent être transmises à la Commission et à la BCEAO à la fin de chaque trimestre et après chaque mise à jour[1197]**.** Dans le même temps, un rapport de base, fondé sur l'évolution des indicateurs macro-économiques du tableau de bord déterminés par les comités nationaux, est transmis à la Commission et à la BCEAO[1198]**.**

959. Somme toute, la fiabilité des informations dépend en grande partie, sinon entièrement, de l'information fournie par les Etats membres aux comités nationaux, que le Conseil se contente, pour le moment, d'inviter à prendre les dispositions nécessaires pour leur mise en œuvre effective[1199]**.** A côté de l'instance décisionnelle et technique, existe un organe consultatif au Burkina Faso appelé Commission Nationale de la Fiscalité, laquelle est présidée par le Directeur Général des Impôts (DGI) et composée des représentants de la DGD, DGTCP, du ministère de la Justice et d'autres départements ministériels, du secteur privé, du monde des affaires, de la société civile, etc.

1195 Article 70 UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/*

1196 Article 1er de la décision n°01/96 *www.uemoa.int/Documents/Actes/*

1197 Article 2 et 3 de la décision n°01/96 *www.uemoa.int/Documents/Actes/*

1198 Article 6 de la décision n°01/96. *www.uemoa.int/Documents/Actes*

1199 Voir Article 8 de la directive n°01/96 et la recommandation n°05/97/CM/UEMOA du 03 juillet 1997 relative à l'amélioration du fonctionnement du dispositif de la surveillance multilatérale des politiques macro-économiques des Etats membres de l'UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/*

C. La Commission Nationale de Fiscalité (CNF)

960. Cet organe consultatif qui date des indépendances et est au Burkina Faso une tribune de participation élargie au monde des affaires et à la société civile. La Commission se réunit une fois par an sur convocation de son président, plus souvent à l'occasion de l'élaboration de la Loi de Finances de l'année.

La Commission Nationale de Fiscalité a été instituée par décret n°95/549/PRES/PM/MEFP/MCIA du 27 décembre 1995. Une modification est intervenue en 2005 pour non seulement créer le poste de la vice-présidence, mais aussi instituer des observateurs[1200]**.** Elle est composée des administrations, groupements professionnels et organisations ci-après.[1201]

Au nombre des membres, on compte les structures suivantes :

-Présidence du Faso : un représentant
-Premier ministère : un représentant
-Ministère de la Justice : un représentant
- Ministère de la Défense : un représentant
-Ministère chargé de l'Administration du territoire : deux représentants
-Ministère chargé de l'Industrie et du Commerce : deux représentants
-Ministère chargé des Mines : deux représentants
-Secrétariat technique Permanent du Programme d'Ajustement Structurel : un représentant
- Direction Générale des Impôts : deux représentants
- Direction Générale des Douanes : deux représentants
- Direction Générale du Trésor : deux représentants
- Ecole Nationale des Régies Financières : un représentant
- Faculté de Droit et de Sciences Politiques : deux représentants
- Chambre de Commerce, d'Industrie et d'Artisanat : un représentant
- Conseil National du Patronat Burkinabè : deux représentants

---

[1200] Article 1er de l'arrêté n° 96/20/MEF/SG/DGI du 06 mars 1996 portant composition et fonctionnement de la Commission Nationale de Fiscalité.

[1201] Même si cela n'apparaît pas il faut noter que le secteur informel prend part à ses rencontres à travers la nature des activités qu'il mène notamment industriel, négoce et autres.

- Groupement Professionnel des Industriels : deux représentants
-Syndicat des Commerçants Import-Export : deux représentants
- Association Professionnelle des Banques
et Etablissements Financiers : deux représentants
- Association Professionnelle des Experts-Comptables
et Comptables Agréés : deux représentants
-Association professionnelle des experts et conseils fiscaux : deux représentants

Sont observateurs les structures ci-après :

- Centrales syndicales légalement reconnues :un représentant par centrale
-Organisations de consommateurs légalement reconnues :un représentant par organisation.

961. La commission a pour rôle d'examiner les dossiers qui lui sont soumis et formule des propositions au Ministre chargé des Finances[1202]**.** La présidence de la Commission est assurée par le Directeur Général des Impôts et le Directeur Général des Douanes en assure la vice-présidence. Chaque membre de la commission, en cas d'absence, peut se faire remplacer par un suppléant de son choix lors des séances[1203]**.**

962. Cette Commission est une sorte de tribune de participation pour les différentes couches socio-professionnelles qui ont l'occasion de se prononcer, en général sur des mesures fiscales envisagées par l'administration et, partant, de dire leur vision desdites mesures. Evidemment, il reste entendu que leur participation est à but consultatif. Toutefois, leur position peut influer sur ces mesures s'il est ressorti que cette position est pertinente.

963. Cependant, les mécanismes de contrôle présentaient des insuffisances saillantes qui pourraient entacher son efficacité, ce qui va mettre au grand jour les contraintes de l'harmonisation des politiques budgétaires.[1204] Pour avoir une idée des reproches faits à ces

---

[1202] Article 1 de l'arrêté n°2005-609/MFB/SG/DGI portant composition et fonctionnement de la Commission Nationale de Fiscalité(CNF).

[1203] Article 2 de l'arrêté N°2005- 609.

[1204] Salif YONABA, « Les contraintes de l'harmonisation d'un droit budgétaire rénové dans la zone UEMOA *», in Logique de performance et pays en développement, RFFP* n°98, 2007, pp.69-80.

mécanismes, il convient de les examiner afin de déceler leurs limites et les incertitudes qui les entourent.

SECTION II.
UNE POLITIQUE D'EVALUATION A EFFICACITE INCERTAINE

964. Parce que surtout la politique monétaire ne doit pas être gênée par la poursuite des autres aspects du processus d'intégration, l'Union a mis en place des instruments permettant d'évaluer la discipline des Etats quant au respect des engagements qui sont les leurs dans la construction communautaire.

965. Il s'agit avant tout de s'assurer que le comportement des Etats ne constitue pas un frein aux objectifs de développement, si tant est que ces mécanismes conduisent à une croissance économique. L'examen de ces instruments de surveillance des critères de convergences qui pour beaucoup manque de pertinence est nécessaire **(§1),** de même que les défis que ce dispositif doit surmonter pour son efficacité **(§2).**

§ 1. UN DISPOSITIF DE CONTROLE DE PERFORMANCE NON PERTINENT

966. La surveillance du dispositif fiscal communautaire s'exerce dans le système général de la surveillance multilatérale des politiques économiques. Toutefois, l'Union, depuis qu'elle a entrepris l'harmonisation de la fiscalité directe, avec le programme de transition fiscale, établit aussi des critères de convergence propres à la politique fiscale. Ces instruments de mesure de la discipline des Etats se traduisent, au plan général, par le pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité **(A),** et de façon sectorielle par des critères de convergence de la transition fiscale **(B).**

A. Le pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité

967. Il n'y a pas de doute que, de nos jours, la contrainte extérieure, comme nous l'avons évoqué dans nos développements précédents, continue de se renforcer. Ainsi, les équilibres internes subissent le poids des équilibres extérieurs. C'est souvent par des politiques de finances publiques efficaces que l'on peut supporter les chocs.

968. Mais pour comprendre ce dispositif, il faut se reporter à l'expérience vécue à travers l'UMOA, qui avait déjà un dispositif de surveillance monétaire. Dans le cadre de l'UMOA, ce dispositif reposait sur un principe d'harmonisation des législations bancaires et financières, ainsi que sur la définition de seuils statutaires relatifs aux montants des concours aux Trésors nationaux et de la couverture de l'émission monétaire par les avoirs extérieurs bruts. Elle a pendant longtemps donné des résultats satisfaisants, notamment en

ce qui concerne l'inflation, mais elle a aussi révélé ses limites du fait qu'il n'existait pas de politique budgétaire commune[1205]. On a en effet, parfois noté des objectifs contradictoires (déficits excessifs et persistants) comparativement à ceux de la politique monétaire commune (maîtrise de l'inflation et disponibilité des réserves).

969. L'absence de coordination des politiques budgétaires a alors entraîné des accumulations d'arriérés de paiement de la dette publique totale.[1206] Cet échec au niveau de l'UMOA a conduit à la mise en place d'un organe appelé Conseil de convergence, en septembre 1992, dont l'objectif était d'élargir les compétences du Conseil des ministres des finances de la zone franc à la surveillance multilatérale des politiques macroéconomiques. Ce conseil qui réunissait les ministres des Finances et le gouverneur de la BCEAO a fixé des critères de surveillance et des valeurs cibles sur la base desquels il rendait périodiquement des rapports. Le pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité, créé le 8 décembre 1999 par la Conférence des Chefs d'Etat et de gouvernement, n'est rien d'autre qu'un héritage aménagé des outils de travail du Conseil de convergence.

970. Le traité de janvier 1994, instituant l'UEMOA, a bien précisé que le dispositif de surveillance multilatérale fonctionnait sur la base des orientations économiques souples,[1207] mais avec des règles strictes de convergence. Les modalités de mise en œuvre de ce mécanisme sont prévues aux articles 64 à 75 du traité. Les critères de convergence des politiques macroéconomiques au sein des Etats membres de l'UEMOA, ainsi que les valeurs de référence qui leur sont associées, ont été définis par l'UEMOA et dans un contexte où l'Union était dans une situation de déficit budgétaire.

971. Avec l'entrée en vigueur du Traité UEMOA et la mise en place de la commission, les cinq critères définis dans le cadre du Conseil de convergence de

---

[1205] Sur l'expérience enrichissante de l'UEMOA en matière monétaire, lire Rohinton MEDHORA, « Les leçons de l'UMOA *», in Intégration et coopération régionale en Afrique de l'Ouest,* op.cit., p.267.

[1206] Laurent AGOSSA et Emdètémin NONFODJI, « Politique budgétaire, dette et convergence macroéconomique », *in Enjeux des politiques macroéconomiques des pays de l'UEMOA*, op.cit., p.116.

[1207] Elle est essentiellement fondée sur le système de Gestion Axée sur les résultats tel qu'exigé par les bailleurs de fonds. Lire Jacques Mariel NZOUANKEU, « L'impact des stratégies et réformes des procédures budgétaires sur la performance des fonctions publiques dans l'espace francophone africain » *in logique de performance et pays en développement, RFFP* n°98, 2007, p.105.

l'UEMOA ont été intégralement repris, avec quelques modifications[1208]. Le conseil a, par ailleurs, souhaité l'élargissement des indicateurs au taux d'inflation et au taux d'endettement pour tenir compte des contraintes majeures qui pèsent sur une union économique et monétaire. En définitive, dans la directive n°01/97/CM du 20/09/97, certains indicateurs dans le cadre de l'UEMOA ont retenu les critères suivants :

Critères de premier rang :

- le ratio solde budgétaire de base-PIB nominal supérieur ou égal à 0%
- le taux d'inflation annuel moyen de 3% maximum par an
-le ratio de l'encours de la dette intérieure et extérieure rapporté au PIB nominal inférieur ou égal à 70**%.**

Critères de second rang :

-la masse salariale sur les recettes fiscales, inférieure ou égale à 35% ;

-le taux de pression fiscale doit être supérieur ou égal à 20%.

Taux de pression fiscale(%) = Ensemble des recettes fiscales/ PIB.

Le tableau ci-après donne une idée des statistiques sur les critères de convergence pour chaque Etat membre.

[1208] Voir Directive n°02/96 www.uemoa.int/Documents/Actes/

Tableau 16 : ETAT DE REALISATION DES CRITERES DE CONVERGENCE POUR L'ANNEE 2014 AU 31 DECEMBRE PAR ETAT :

Dans les zones les plus foncées, les normes de critères sont respectées

CRITERES DE CONVERGENCE	Bénin	Burkina Faso	Côte d'Ivoire	Guinée Bissau	Mali	Niger	Sénégal	Togo
Critère de premier rang								
Solde budgétaire de base sur PIB (norme > = 0)	-1,5	-1,9	-2,2	-3,6	1,3	-5,7	-5,1	4,9
Taux d'inflation annuel moyen (norme < = 3%)	-1,1	-0,1	0,3	-0,8	0,3	-0,8	-1,1	-0,1
Encours de la dette publique totale rapporté au PIB nominal (norme < = 70%)	27,3	27,9	45,9	64,8	33	26,2	48,5	51,5
Critères de second rang								
Masse salariale sur recettes fiscales (norme < = 35%)	43,3	39,1	44,3	81,3	35,9	34,5	33,1	33,9
Taux de pression fiscale (norme > =20%)	16,9	16	15,6	6,0	15,9	16,7	18,9	18,7

Source : Commission UEMOA, Rapport 2014 de la surveillance multilatérale. Disponible sur www.uemoa.int.

972. Désormais, c'est en considération de ces critères de convergence que toute politique financière doit s'inscrire afin de respecter la discipline préconisée par l'Union. Même si chaque Etat membre dispose de la latitude de mener une politique économique dans ses intérêts propres, il devra tenir compte de l'intérêt de l'Union qui, en définitive, prime. Là encore, ce sont les compétences fiscales de l'Etat qui se trouvent profondément effritées du fait que tout doit converger dans le sens voulu par l'Union. Le bilan fait ressortir que depuis la mise en place de ce mécanisme de surveillance multilatérale, aucun Etat n'est arrivé à remplir tous les critères fixés. Pour ce qui est de la situation actuelle des finances publiques, elle a été caractérisée en 2014 par une aggravation des déficits budgétaires, expliquée par une plus forte progression des dépenses.

973. Les recettes totales enregistreraient une hausse de 9,0% pour représenter 18,2% du PIB comme en 2013. L'augmentation des recettes serait liée aux efforts de recouvrement des recettes fiscales qui seraient en amélioration de 10,8% pour représenter 16,5% du PIB contre 16,1% en 2013. Ces efforts sont relatifs aux réformes au niveau des régies financières visant à renforcer la lutte contre les fraudes fiscales, à assurer une meilleure administration de la TVA, à mener un contrôle strict des exonérations et à établir une meilleure fiscalisation du secteur informel. L'évolution des recettes fiscales proviendrait principalement de la forte progression attendue au Burkina (13,8%), au Mali (14,9%) et au Niger (14,1%). Par pays, le taux de pression fiscale se présenterait comme suit : Bénin (16,9%), Burkina Faso (16,0%), Côte d'Ivoire (15,6%), Guinée-Bissau (6,0%), Mali (15,9%), Niger (16,7%), Sénégal (18,9%) et Togo (18,7%).

974. Quant aux recettes non fiscales, elles régresseraient de 5,0% pour se situer à 1,8% du PIB contre 2,0% en 2013. S'agissant des dons, ils s'accroîtraient fortement pour représenter 3,6% du PIB contre 3,0% en 2013. Les hausses les plus fortes seraient enregistrées au Bénin, au Burkina Faso, en Côte d'Ivoire, au Mali et au Sénégal.[1209] En outre la Commission, qui dispose d'un pouvoir de sanction, n'a jamais exercé ce droit à l'encontre d'un Etat.

[1209] Rapport 2014 de la surveillance multilatérale de l'UEMOA. *www.uemoa.int*

B. Une multitude d'indicateurs et de critères d'évaluation

975. De façon générale, les projets d'actes sont pris par voie de directive, recommandation ou acte additionnel pour être applicables, tandis que pour la mise en place de structures à caractère institutionnel, on a juste besoin d'avoir recours soit à des décisions, soit à des règlements d'exécution. Dans le cadre du PTF, les projets de décision sont proposés par la Commission pour adoption par le Conseil des Ministres. Ainsi, l'article 2 de la décision portant adoption du PTF invite la Commission à proposer les actes et instruments nécessaires à la mise en œuvre du programme[1210].

976. Pour se conformer à cette règle, la Commission a élaboré un programme d'actions visant la mise en œuvre du PTF. Ce programme a fait l'objet d'une note d'information adressée au Conseil des Ministres du 16 décembre 2006. Parmi les mesures avancées figurent : l'assistance technique aux Etats, la réalisation des études et l'organisation des séminaires et réunions. En avril 2007, la Commission a invité chaque pays de l'Union à lui transmettre son programme national de transition fiscale pour la mise en œuvre de la décision n°10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006. Sur cette base, au cours des années 2007 à 2009, plusieurs directives ont été adoptées et la Commission a procédé à des missions circulaires en vue d'évaluer l'application de la législation fiscale communautaire[1211]. Mais ce procédé s'est avéré fastidieux et inefficace. Aussi, en vue d'atteindre les objectifs assignés au PTF, la Commission a-t-elle fait adopter, par le Conseil des Ministres du 17 décembre 2009, un ensemble de mesures permettant une évaluation et un suivi institutionnel dans la mise en œuvre du programme.

977. Dans le but de mesurer les performances des Etats membres dans le respect des critères de convergence, tels qu'institués par l'Union, la Commission a assorti le dispositif institutionnel d'une autre décision fixant les critères et indicateurs de la transition fiscale au sein de l'UEMOA[1212].

[1210] Décision n°10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006 portant adoption du Programme de Transition Fiscale au sein de l'UEMOA.

[1211] Il s'agit des directives relatives à l'harmonisation de la fiscalité intérieure directe comme indirecte (TVA, impôt sur les sociétés, imposition des revenus des valeurs mobilières, droits d'accises, etc.).

[1212] Décision n° 34/2009/CM/UEMOA du 17 décembre 2009 portant adoption des critères et indicateurs de la transition fiscale au sein de l'UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes*

978. Ces critères de la transition fiscale, qui se décomposent en critères principaux et en critères complémentaires, se subdivisent ensuite en indicateurs de performance et indicateurs de suivi[1213]. On peut dénombrer trois critères principaux et six critères complémentaires.

Les critères principaux sont[1214]:

- ratio : impôts et taxes perçus au cordon douanier rapportés aux recettes fiscales totales. Ce ratio doit être inférieur ou égal à 45% ;
- ratio : recettes fiscales intérieures (directes et indirectes) rapportées aux recettes fiscales totales. Ce ratio doit être supérieur ou égal à 55% ;
- ratio : recettes fiscales intérieures rapportées aux recettes fiscales sur commerce extérieur. Ce ratio doit être supérieur ou égal à 1,5%.

Les critères complémentaires sont définis par les ratios ci-après :

- (droits de douane + redevance statistique) rapportés aux recettes fiscales totales ;
- (TVA + droits d'accises au cordon douanier) rapportés aux recettes fiscales totales;
- recettes fiscales intérieures directes rapportées aux recettes fiscales totales ;
- recettes fiscales intérieures indirectes rapportées aux recettes fiscales totales ;
- recettes fiscales intérieures directes rapportées aux recettes fiscales intérieures ;
- recettes fiscales intérieures indirectes rapportées aux recettes fiscales intérieures.

Pour chacun de ces critères complémentaires, chaque Etat membre doit ainsi déterminer les repères en fonction des objectifs de son Programme National de Transition Fiscale.

979. Loin d'être des plafonds, les indicateurs de performance sont des ratios minimum dont l'atteinte et le dépassement sont souhaités pour mesurer les impacts du Programme de Transition Fiscale sur la mobilisation des ressources fiscales. L'indicateur de référence pour mesurer le niveau de mobilisation des recettes fiscales est le critère de convergence déterminé par le ratio recettes fiscales sur PIB, tel que fixé par le Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité de l'UEMOA. Il doit être supérieur

---

[1213] Article 3 de la décision n°34/2009. www.uemoa.int/Documents/Actes/

[1214] Article 4 de la décision n°34/2009. www.uemoa.int/Documents/Actes/

ou égal à 20%[1215]**.** Les indicateurs ci-après permettent de mesurer le comportement des composantes du ratio des recettes fiscales rapportées au PIB[1216]**:**

- ratio : recettes fiscales intérieures (directes et indirectes) sur PIB ; il doit être supérieur ou égal à 10%. Cet indicateur mesure la performance des administrations fiscales dans la mobilisation des recettes de la fiscalité intérieure ;

- ratio : impôts et taxes sur le commerce extérieur sur PIB ; il doit être supérieur ou égal à 7%. Ce ratio permet de mesurer la performance dans la mobilisation des recettes fiscales perçues sur le commerce extérieur.

Les indicateurs de suivi permettent d'apprécier le degré de réalisation d'objectifs spécifiques au Programme de Transition Fiscale. Ils concernent les efforts engagés pour élargir l'assiette fiscale et pour renforcer la synergie entre les administrations fiscales et douanières.

Ils sont définis par les ratios ci-après :

-montant des moins-values (exonérations et exemptions fiscales et douanières) rapporté aux recettes fiscales totales ;

- nombre de nouveaux contribuables immatriculés rapporté au nombre de contribuables suivis par les services fiscaux ;

- nombre de contrôles effectués par les brigades mixtes impôts – douanes rapporté au nombre total de contrôles mixtes programmés ;

-nombre de services des impôts et des douanes interconnectés rapporté au nombre total des services impôts et douanes programmés pour être interconnectés[1217]**.**

980. En réalité, les normes fixées pour les critères et indicateurs de la transition fiscale sont des minima de performance que les Etats membres se doivent de respecter pour la période 2010-2013, l'année 2013 étant le nouvel horizon de convergence des économies de l'Union. Au besoin, après 2013, de nouvelles normes seront proposées par la Commission. Cette question de révision des normes a été effectivement débattue lors de la

---

[1215] Cf. article 5 alinéa 1de la décision n°34/2009. *www.uemoa.int/Documents/Actes/*. Cette norme qui était de 17% est désormais passée à 20% puisque les Etats membres en 2013 avaient atteint, sinon dépassé, le taux de 17%.

[1216] Alinéa 2 article 5 de la décision n°34/2009. *www.uemoa.int/Documents/Actes/*

[1217] Article 6 de la décision n°34/2009. *www.uemoa.int/Documents/Actes/*

réunion du Comité régional de pilotage en mai 2015 à Ouagadougou et une réflexion est en cours puisque la pertinence de certaines d'entre elles a été mise en doute. Il est incontestable que la fixation de nouvelles normes sera nécessaire, parce que le bilan de la politique de convergence fait ressortir des niveaux différenciés d'application de certains actes communautaires.

981. Si le nombre et la pertinence des indicateurs sont des données importantes dans la réussite d'une évaluation, il semble que la pertinence est la plus décisive en ce que, pour certains chercheurs comme Jacques CHEVALLIER, les indicateurs doivent être suffisamment précis et avoir pour but de mesurer une seule variable.[1218] Ainsi, en France, il a été reconnu qu'une multiplicité des indicateurs ou la volonté de vérifier plusieurs variables peut trahir l'objectif visé.[1219]

982. L'analyse du dispositif de l'UEMOA est fort regrettable en ce qu'il révèle l'utilisation de quinze critères comme indicateurs de la transition fiscale à respecter par les Etats ; ce qui en fait est excessif et non pertinent.[1220] C'est d'ailleurs à cette conclusion qu'est arrivé R.J. BRUNETIERE, quand il estime qu'un des pièges des indicateurs de performance et du système des objectifs est la surrégulation des processus de mise en œuvre ; ce qui peut conduire à entacher la qualité du pilotage de performance puisque, généralement, les indicateurs retenus sont inconnus des fonctionnaires qui doivent les réaliser.[1221]

983. Effectivement, cette question d'évaluation des politiques publiques n'est apparue que très récemment dans les administrations africaines, au point qu'elle est une nouveauté à découvrir. En l'état actuel du fonctionnement des services et, quelle que soit la bonne foi des fonctionnaires qui l'animent, il n'est pas sûr qu'une bonne évaluation

---

[1218] Jacques CHEVALLIER, « Performance et gestion publique » *in Réformes des finances publiques et modernisation de l'Administration, Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG,* Paris, Economica, 2010, pp.83-93.

[1219] Circulaire du Ministre du Budget du 23 avril 2009 pour la préparation du budget-gestion 2010.

[1220] La Commission a d'ailleurs reconnu la non pertinence de certains critères et indicateurs de la Transition fiscale lors de la dernière réunion du Comité régional de pilotage. Une réflexion devra être mené dans ce sens pour une rationalisation de ces critères et indicateurs. Rapport de quatrième réunion du CRPPTF, op.cit.

[1221] J.R. BRUNETIERE, « A quoi servent les politiques publiques ? », op.cit., p.91.

puisse se pratiquer. Même en France, pays qui a une très vieille tradition administrative, ce n'est que dans les années soixante-dix que l'idée a fait son apparition avant de commencer à prendre véritablement corps dans les années quatre-vingts.[1222] Il n'est donc pas étonnant que cette technique d'administration ne soit pas intégrée dans la culture administrative des Etats africains.

984. Au Burkina Faso, par exemple, la question de l'évaluation des politiques publiques a été, surtout à la DGI, révélée aux agents au cours de l'année 2014 par l'organisation de la Conférence annuelle de cette direction. C'est un cadre de rencontre annuel de la DGI autour d'un thème choisi par avance en fonction des objectifs à court, moyen ou long terme.[1223] Il reste cependant à savoir quels sont les épreuves ou les défis à surmonter pour que le système d'évaluation retrouve son efficacité, l'objectif pour lequel il a été mis en place.

§ 2. UN SYSTEME D'EVALUATION SOUMIS A DES DEFIS

985. Le mécanisme de sanction censé dissuader les Etats des mauvaises pratiques n'est pas suffisamment efficace. D'ailleurs, à ce jour, la Commission n'a jamais sanctionné un Etat pour non-respect de ses engagements. La Commission ne dispose pas d'un pouvoir de sanctions autonome dans la mesure où le Conseil des ministres doit intervenir par délibération. En réalité, aucun des Etats membres de l'espace UEMOA n'a, à ce jour, pu respecter tous les critères de convergence à la fois. Tout est fait pour ménager la souveraineté des Etats. Ce faisant, le mécanisme de sanctions prévu en cas de non-respect par les Etats membres est souple et, par conséquent, doit être durci pour avoir un effet dissuasif **(A)** mais en plus il faut, dans le souci d'une bonne gouvernance **(B),** procéder à une publicité des rapports.

[1222] Voir Circulaire ROCART du 23 février 1989 relative au renouveau du service public qui constate que *l'évaluation des politiques publiques n'a pas encore véritablement trouvé sa place en France* et en impose donc *un devoir d'évaluation.* Voir également le décret du 22 janvier 1990 qui concrétise l'évaluation des politiques publiques par la création de trois instances : Comité interministériel de l'évaluation, Fonds national de développement de l'évaluation et Conseil scientifique de l'évaluation (Décret 90-82 du 22 janvier 1990).

[1223] L'édition 2014 de la conférence a eu lieu les 17,18 et 19 décembre autour du thème : *l'Audit et le Contrôle internes au sein de la DGI. Enjeux et perspectives.*

A. Un accompagnement nécessaire du contrôle par des sanctions

986. Qu'il s'agisse seulement d'une intégration monétaire ou d'une intégration économique, l'expérience a montré que l'application des critères de référence à la convergence des politiques macroéconomiques des Etats participant à l'Union s'est souvent heurté à des difficultés. Dans l'UEMOA, ces difficultés sont les conséquences des écarts qui s'observent dans les niveaux de développement des Etats qui ont, chacun, des contraintes de divers ordres. C'est pourquoi le traité a prévu que le Conseil peut prendre une gamme de mesures relatives à l'exécution de la surveillance multilatérale en son article 74, alinéa 2.

987. Ces mesures, qui ont pour principal but de faciliter la mise en œuvre du mécanisme, peuvent être positives ou négatives, selon que l'on cherche à encourager les Etats ayant entrepris des actions allant dans le sens du respect des critères de convergence ou que l'on veuille sanctionner ceux qui, d'une manière ou d'une autre, ne respectent pas les conditions de mise en œuvre de la procédure de surveillance multilatérale. Les mesures positives prévues par le traité UEMOA pour le besoin de la surveillance multilatérale constituent donc une sorte de récompense pécuniaire aux Etats membres de l'Union pour la bonne conduite observée à l'endroit du mécanisme.

988. En effet, au lieu d'intervenir après l'évaluation de l'état d'avancement du dispositif dans un Etat membre donné, en vue de lui accorder une certaine récompense, c'est généralement en amont que le Conseil peut décider, sur proposition de la Commission, d'envisager les voies et les moyens pour aider l'Etat concerné à agir sur les orientations de ses politiques économiques nationales, en tenant compte des critères de convergence[1224]**.** Ce n'est qu'après une exécution satisfaisante de ces directives que la mesure positive sera décidée.

989. En d'autres termes, ces mesures sont une sorte de programme d'ajustement conjoncturel qui permet à l'Etat membre concerné de régler, de façon ponctuelle, ses difficultés du moment, avant de revenir aux exigences communes à l'Union. En clair, d'après le traité, lorsqu'un Etat membre est confronté à des difficultés économiques et financières ou est susceptible de connaître de telles difficultés en raison d'évènements

---

[1224] Voir article 72 UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

exceptionnels, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut exempter, pour une durée maximale de six (06) mois, cet Etat membre de tout ou partie des prescriptions énoncées dans le cadre de la procédure de surveillance multilatérale[1225].

990. Dans le souci de respecter le principe de souplesse dans les orientations politiques macroéconomiques des Etats membres, le traité dispose que l'Etat membre destinataire d'une directive émise par le Conseil, dans le cadre de la surveillance multilatérale, élabore en concertation avec la Commission et dans un délai de trente (30) jours, un programme de mesures rectificatives. La Commission vérifie la conformité des mesures envisagées à la directive du Conseil et à la politique économique de l'Union et tient compte des éventuels programmes d'ajustement en vigueur[1226].

991. Si les mesures ci-dessus évoquées semblent assez générales et ont pour but de redresser une conjoncture économique dans un Etat membre, il y a lieu de préciser que le traité confère également au Conseil le pouvoir de prendre d'autres mesures plus spécifiques en vue de favoriser les Etats qui auront satisfait aux directives qui leur sont adressées. Ainsi, la mise en place effective, constatée par la Commission, entraîne le soutien de l'Union dans la recherche du financement requis pour l'exécution du programme de mesures rectificatives, conformément aux dispositions de l'article 75 du Traité de l'UEMOA, avec un accès prioritaire aux ressources de l'Union[1227].

992. On peut donc être d'accord avec M. SENGHOR qui affirme : *« De même que les mesures positives du dispositif de surveillance multilatérale ne constituent pas un cadre de redistribution discriminatoire des ressources de l'Union accordant des avantages aux Etats membres dont l'état d'avancement de l'exécution du mécanisme atteint un niveau appréciable, les mesures négatives, prévues par le traité UEMOA pour le besoin de ce dispositif, ne sont rien d'autre qu'un rappel à l'ordre mais, de façon très souple, pour contraindre les Etats membres au respect de la procédure de surveillance*

[1225] Article 71 UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.
[1226] Article 73 UEMOA www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.
[1227] Article 74 UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

multilatérale[1228]». Ces mesures suivent la même logique que la clause de sauvegarde du dispositif et s'appliquent à tout Etat membre, comme prévu par le Traité UEMOA.

993. En effet, si un Etat membre ne satisfait pas aux exigences de la mise en œuvre du dispositif de la surveillance multilatérale, la Commission fait dans une annexe de rapport des propositions de directives à son intention. Celles-ci spécifient les mesures rectificatives à mettre en œuvre. Le Conseil prend acte du rapport et adopte à la majorité des deux tiers (2/3) de ses membres les propositions de directives faites dans ce cadre par la Commission et en informe le Comité interparlementaire[1229]**.**

994. En revanche, si l'Etat membre destinataire d'une directive émise par le Conseil n'a pas pu élaborer un programme rectificatif dans le délai prescrit[1230] ou si la Commission n'a pas reconnu la conformité dudit programme à la directive du Conseil et à la politique économique de l'Union, ou enfin si la Commission constate l'inexécution ou la mauvaise exécution du programme rectificatif, elle transmet, dans les meilleurs délais, au Conseil un rapport assorti éventuellement de mesures négatives explicites[1231]**.** Les mesures négatives susceptibles d'être appliquées aux Etats membres telles que prévues à l'article 74, d), sont *:« la publication par le Conseil d'un communiqué, éventuellement assorti d'informations supplémentaires sur la situation de l'Etat concerné ; le retrait, annoncé publiquement, des mesures positives dont bénéficiait éventuellement l'Etat membre ; la recommandation à la BOAD de revoir sa politique d'intervention en faveur de l'Etat membre concerné ; la suspension des concours de l'Union à l'Etat membre concerné* ».

995. En dehors de la discipline budgétaire imposée aux Etats et dont le respect ou le non-respect entraînerait des sanctions, la politique fiscale se devait aussi de répondre aux objectifs d'intégration dans la mesure où l'objectif est de faire de l'espace concerné un marché commun par des incitations fiscales. Il est ressorti, vu la composition des comités nationaux, que le risque était grand que l'évaluation soit manipulée pour donner une bonne image de l'Etat et, partant, des agents évaluateurs. C'est pourquoi il faut veiller à ce que les

---

[1228] Abdoulaye SENGHOR, « Le système institutionnel de la surveillance multilatérale des politiques macro-économiques au sein de l'UEMOA », *Cahiers du CEEI,* n°02, Ouagadougou, décembre, 1999, p.34.

[1229] A rticle 72-2 UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1230] Il s'agit du délai de trente (30) jours prescrit à l'article 73.

[1231] Article 74, b UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf*.

critères de bonne gouvernance, s'invitent dans cette politique d'évaluation pour éviter les la diffusion d'informations non sincères.

B. Un système d'évaluation en manquant de transparence

996. Comme pour tout système d'évaluation des politiques publiques, le respect d'un certain nombre de principes doit l'accompagner. Dans la charte d'évaluation adoptée par la société française d'évaluation, le principe de base réside dans l'indépendance de la structure qui doit mener l'évaluation. On perçoit alors que l'exigence de l'indépendance vise à garantir l'objectivité des résultats de l'évaluation. L'indépendance de la structure peut être source d'acceptation des résultats par la structure évaluée. Il faut donc que le contrôleur ne soit ni de près ni de loin impliqué dans la production des performances demandées. Une logique suggérée par J.Cl. GROSHEN et G. KNAUB, pour qui *l'évaluation doit être conduite de façon autonome par rapport aux décideurs et acteurs impliqués dans l'action d'évaluation ou dans l'institution évaluée.*[1232]

997. Nous avions eu à le faire remarquer plus haut, la désignation des contrôleurs ne repose sur aucun critère objectif prédéfini permettant d'avoir une idée de la compétence de ceux-ci. Or, un pouvoir de désignation fondé sur des considérations subjectives et laissé à l'appréciation de l'autorité de nomination peut gauchir l'objectivité des rapports d'évaluation. Cette exigence, on a pu se rendre compte n'a pas retenu l'attention de l'UEMOA, qui a fait la part belle aux administrations nationales.

998. Après l'examen du programme de transition fiscale qui est un dispositif d'évaluation des politiques fiscales par un contrôle de performance, on a pu remarquer des écueils dont la correction peut être tributaire d'efficacité et d'efficience. Ce dispositif qui pèche surtout par la composition des comités nationaux suscite effectivement des incertitudes sur la sincérité des rapports d'évaluation, surtout sur la fiabilité des données qui pourront être servies. En effet, l'évaluation du système implique du même coup une autoévaluation pour laquelle, le manque d'impartialité est presque certain. D'un autre côté, l'efficacité du système pourrait découler de la publicité des rapports. Ces deux éléments

[1232] J.Cl. GROSHEN et G. KNAUB, « A propos de la rénovation de l'évaluation », *in Mélanges Gérarg TIMSIT,* Bruylant, 2004, p.358.

apparaissent comme des critères de bonne gouvernance,[1233] susceptibles de garantir une politique d'évaluation juste et gage de sincérité.

999. La crainte réside dans le manque de transparence des données, qui est pourtant gage d'un bon contrôle de performance dans les rapports à fournir par les comités nationaux d'évaluation.[1234] Certes, cela procède d'une simple présomption quant au manque de qualité des rapports qui peuvent être fournis, mais il est aussi vrai, comme nous l'avons souligné, que le souci d'une administration de ne pas apparaître aux yeux de la Commission et des autres Etats comme moins performante, peut la conduire à manipuler les données. Dans la pratique d'ailleurs, les administrations sont toujours enclines à fournir des statistiques qui se rapprochent des objectifs de performance, souvent pour avoir une bonne image. Vus comme tels, les rapports pourraient contenir des données non sincères et non fiables qui impacteraient négativement leur qualité. C'est pour ces raisons qu'il faut convenir avec Alain PARIENTE de la nécessité d'avoir un système fiable de collecte et d'actualisation des données.[1235] Et un bon système d'évaluation est déterminé par la qualité du rapport qui en sort.

1000. Autrement dit, le contenu du rapport doit aller au-delà du constat pour fournir des analyses approfondies sur les résultats auxquels sont parvenus les acteurs, faisant ressortir avec exactitude les éléments et éventuellement les perspectives. C'est à cela qu'André BARILARI faisait allusion en estimant que *l'évaluation doit mettre en relief la traçabilité des opérations et une définition des notions, des données, des sources et des circuits.*[1236] Ainsi, comme a pu le conclure GROSHEN, *une évaluation tire sa force de la légitimité que cette instance s'acquiert en la conduisant. Ses appréciations et ses recommandations ont pour seule sanction l'acquiescement de ceux à qui elles s'adressent*

[1233] Michel BOUVIER, « Nouvelle gouvernance publique et transformation du pouvoir politique », *in Réforme des finances publiques et transformation de l'Administration, Mélange en l'honneur de R. HERTZOG,* op.cit., p.65.

[1234] S.M. OUEDRAOGO, « L'institutionnalisation de l'évaluation des politiques fiscales dans l'UEMOA : espoirs et contraintes », op.cit., p.52.

[1235] Alain PARIENTE et Abou Saïb COULIBALY, «Programme et mesure de la performance en France et dans les pays en développement », *in Logique de performance et pays en développement, RFFP* n°98, 2007, p.45.

[1236] André BARILARI, « La mesure de la performance : les indicateurs », *in la gouvernance des finances publiques dans le monde,* Actes de la IVe Université de Printemps de finances publiques organisé par FONDAFIP sous la direction de Michel BOUVIER, Paris, LGDJ, 2009, p.280.

et de ceux qui en prennent connaissance. Normalement rendue publique, une évaluation est un vecteur d'opinion qui devrait insufler sur les décideurs. Outil mis à leur disposition, il ne se substitue pas aux actes qu'il leur appartient de prendre dans l'exercice de leur compétence.[1237]

1001. Comme dans tous les chantiers institutionnels, on a toujours reproché aux Etats africains le déficit démocratique persistant dans la mise en place des institutions. Là encore, aucune exigence n'est faite de l'accessibilité et de la publicité des résultats d'évaluation, qui sont pourtant des indicateurs de bonne gouvernance susceptibles de donner une certaine légitimité aux actions des gouvernants. Dans une telle politique, au centre de laquelle se trouve la question fiscale qui, on le sait, est éminemment politique, il est bon que l'on recherche la confiance des citoyens par la publication des rapports. C'est une obligation que de rendre compte de la gestion des deniers publics au peuple et à ses représentants.[1238] En tout état de cause, l'évaluation doit avoir une finalité démocratique. Cela est d'autant vrai, qu'en Afrique la confiance de l'opinion en la bonne gestion des finances publiques est rare, cela eu égard au comportement souvent peu orthodoxes des dirigeants.

1002. L'ère de l'impôt gendarme étant révolue, il faut instaurer le dialogue entre citoyens et administration en faisant en sorte que les rapports d'évaluation des politiques publiques soient accessibles. Tout comme l'a souligné le Professeur DUPRAT, les rapports d'évaluation permettent d'éclairer les options qui se présentent aux représentants du peuple, et les orientent dans leurs choix[1239]. Dans cette même logique, la fonction de contrôle des finances publiques du Parlement nécessite l'information sur la gestion, qui amorce le retour aux sources de la démocratie.[1240]

1003. Le grand défi reste alors celui d'éduquer l'opinion publique qui, en Afrique comme ailleurs, n'est pas très souvent imprégnée des méthodes et techniques de gestion des finances publiques. C'est un travail de démocratisation des savoirs que cela requiert

---

1237 J.Cl. GROSHEN et G. KNAUB, « A propos de la rénovation de l'évaluation », op.cit., p.358.

1238 Jean LECCA, *Conseil scientifique de l'évaluation, Petit guide de l'évaluation des politiques publiques, La Documentation française,* Paris, 1996, p.14.

1239 J.P. DUPRAT, « Le Parlement évaluateur », *Revue internationale de droit comparé,* n°2- 1998, p.354.

1240 Michel BOUVIER, « Nouvelle gouvernance publique et transformation du pouvoir politique », op.cit., p.63.

puisque *le Parlement évaluateur a besoin de pouvoir confronter les résultats obtenus aux prévisions de recettes afin de corriger la médiocre qualité des prévisions.*[1241]

1004. Toutefois, si ces exigences semblent vraies dans les démocraties avancées, elles ne semblent pas coller à la réalité des institutions africaines où le contrôle en lui-même n'est pas perçu par les parlementaires, du moins dans la pratique, comme un travail de premier plan. Il est souvent maladroit qu'une majorité reproche à son gouvernement certains agissements, le fonctionnement des systèmes partisans ne tolérant pas les opinions divergentes.

1241 Voir J.P. DUPRAT, « Le Parlement évaluateur », op.cit., p.354 et « Le Parlement entre modernisation et attentisme » *in J.P. CAMBY et alii, La Révision de 2008 : une nouvelle Constitution ?,* Paris, LGDJ, Lextenso, 2011, pp.99-107. La nouvelle rédaction de l'article 24 de la Constitution française est illustrative de ce souci de contrôle : « Le Parlement vote la loi.Il en évalue les résultats. Il contrôle l'action gouvernementale ».

CHAPITRE II.
UNE HARMONISATION FISCALE INCOMPLETE

1005. L'harmonisation des législations fiscales dans le cadre de l'UEMOA est nécessaire à la réalisation du marché commun puisqu'elle doit accompagner l'Union monétaire et la politique commerciale commune. L'examen du dispositif mis en place par l'UEMOA fait ressortir effectivement des avancées significatives. Toutefois, ce processus d'intégration dans l'Union économique et monétaire ouest-africaine, en dépit des avancées réalisées en si peu de temps, buter sur des résistances. En effet, la mise en place de l'union douanière, malgré le tarif extérieur commun, n'est toujours pas achevée **(Section 1).** Mais c'est surtout dans le système institutionnel **(Section 2)** lui-même qu'il faut rechercher tous les obstacles à la bonne marche du processus.

SECTION I.

LA MISE EN PLACE INACHEVEE DE L'UNION DOUANIERE

1006. Dans la construction d'une union douanière, il faut nécessairement une zone de libre-échange. Une zone de libre échange est une zone comprenant le territoire de plusieurs Etats qui ont supprimé entre eux les barrières douanières. L'un des soucis majeurs lors de la création de l'UEMOA était de libéraliser les échanges commerciaux entre pays membres de l'Union, c'est-à-dire de créer un territoire sur lequel aucun obstacle ne s'oppose à la libre circulation des biens. Or, à l'heure actuelle, l'UEMOA ne constitue pas à proprement parler, une zone de libre échange **(§1),** mais encore elle n'a pas atteint le stade de zone commerciale unique **(§2)**

§ 1. L'INEXISTENCE D'UNE VERITABLE ZONE DE LIBRE ECHANGE

1007. L'Union douanière requiert une zone de libre-échange et une zone commerciale unique avec une liberté totale de circulation des marchandises. Ainsi, avec la zone de libre-échange, la libéralisation consiste en la suppression des obstacles tarifaires et non tarifaires. Ce processus de libéralisation fut entamé depuis 1996 au sein de l'espace communautaire, et aurait dû aboutir à un désarmement tarifaire intégral depuis le premier janvier 2000[1242]**.** Cependant, force est de constater que demeurent une survivance de barrières tarifaires **(A)** et une persistance de barrières non tarifaires **(B)**.

A. La survivance des barrières tarifaires

1008. Elle se manifeste toujours par des prélèvements de droits de douane sur des produits originaires communautaires et des taxes d'effet équivalant à des droits de douane. La prohibition dans les échanges entre pays membres de l'Union des droits de douane et taxes d'effet équivalent est prévue à l'article 76 du traité. En estimant que cette mesure ne pouvait pas être appliquée brusquement, l'Union a institué un régime tarifaire préférentiel transitoire. Ce régime instituait au profit des produits industriels originaires agréés une taxe préférentielle communautaire. Cette taxe équivalait à une réduction de 30% des droits d'entrée applicables aux produits de l'espèce importés des pays tiers. Il a été appliqué, par

[1242] L'entrée en vigueur du TEC le 1er janvier 2000 était supposée parachever en la mise place de l'Union douanière.

la suite, un désarmement tarifaire progressif qui a abouti à un abattement de 100% des droits d'entrée depuis le premier janvier 2000, mettant fin à la taxation préférentielle[1243].

1009. Cependant, tous les produits industriels originaires ne bénéficient pas du même traitement. Pour pouvoir bénéficier de la libre circulation, les produits industriels doivent, non seulement être originaires, mais en plus, être agréés. Les produits industriels originaires non agréés ne peuvent donc circuler librement sur le territoire de l'Union. Avant la mise en place effective du TEC, ces produits bénéficiaient d'une réduction de 5% de droits de douane[1244]. Aujourd'hui, les produits industriels originaires non agréés ne bénéficient d'aucune réduction de droits d'entrée. Cette mesure peut être qualifiée de discriminatoire du fait que, dans une zone de libre-échange, tous les produits originaires devraient circuler en exonération de droits de douane.

1010. De nouvelles règles d'origine des produits ont été instituées au sein de l'UEMOA par le protocole additionnel n° III/2001, adopté le 19 décembre 2001. Ces nouvelles règles d'origine, entrées en vigueur le 1er janvier 2003, ne font pas de distinction entre produits industriels originaires agréés et produits industriels originaires non agréés. Il est fait cas seulement de produits industriels originaires. Il faut noter également que l'agrément de la commission n'est plus requis, puisqu'aux termes de l'article 10 nouveau du protocole additionnel n° I/2009/CCEG/UEMOA , *« la qualité de produits originaires de l'UEMOA est conférée de plein droit aux produits remplissant les conditions définies aux articles 4 et 5 du protocole additionnel n°III/2001 du 19 décembre 2001, instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA et à l'article 8 b) nouveau*».

1011. Selon l'article 11, alinéa 2, du protocole additionnel n° I/2009, l'appréciation de l'origine communautaire se fait désormais au niveau national. Ce transfert de compétence aux Etats membres a entrainé des contestations sur l'origine communautaire des marchandises. En effet, pour certains ministres, le transfert des agréments est à l'origine des contestations au sein des Etats membres. Cette situation est souvent à l'origine de mauvaises pratiques de la part de certains Etats, qui perçoivent des droits de douane sur des

---

1243 Voir l'acte additionnel n°04/96 instituant le régime tarifaire préférentiel des échanges au sein de l'UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

1244 Voir articles 1 à 3 de l'acte additionnel n°04/96.

produits originaires agréés[1245]. En plus du prélèvement de droits de douane sur des produits originaires communautaires, on note la persistance de taxes d'effet équivalant à des droits de douane.

1012. Depuis le désarmement tarifaire, aucun produit originaire d'un Etat membre respectant les modalités d'application de la taxation préférentielle des échanges au sein de l'UEMOA ne doit en principe supporter de droits de douane lors de son entrée dans l'un des Etats membres de l'Union. Malgré cette interdiction, des Etats membres continuent d'appliquer ces droits, aussi bien sur les produits du cru que sur les produits industriels agréés originaires de l'Union. En outre, les Etats qui entendent faire obstacle à la libre circulation des marchandises appliquent, à défaut des droits de douane, des taxes d'effet équivalant à des droits de douane. Cela montre bien la persistance des taxes d'effet équivalant à des droits de douane dans l'espace UEMOA.

1013. Cette notion recouvre aussi bien les redevances, les taxes que les autres prélèvements illicites qui existent au sein de l'UEMOA. La persistance des taxes d'effet équivalent entrave la libre circulation des marchandises. En effet, il ressortait du rapport 2014 de la Commission que certains produits devant être exonérés de droits de douane étaient confrontés à des difficultés dans leur circulation. C'est le cas de la noix de cola.[1246] Parfois, ce sont des confusions entre produits du cru et produits industriels qui se trouvent être à la base de la perception indue de droits. Certains produits du cru, compte tenu de leur texture, sont assimilés aux produits industriels par certains Etats. Par exemple, il y a l'eau minérale qui est considérée comme un produit industriel dans certains pays du fait de l'emballage. Or les produits du cru circulent librement sans droits de douane depuis 1996.

1014. Cependant, certains de ces produits sont toujours assimilés aux produits industriels non agréés et sont soumis, au même titre que ces derniers, à la fiscalité de porte. Pour d'autres pays, ces produits doivent être agréés pour bénéficier de la libre circulation. Il y eut l'exemple de l'eau minérale AWA qui a été considérée, par les services maliens

---

[1245] Rapport final sur la réunion de concertation des ministres chargés de la police, des douanes, de la gendarmerie, du commerce et des transports des Etats membres de l'UEMOA, Cotonou 25 nov. 2010, p.4.

[1246] Au Burkina Faso, par exemple, dans le cadre de la revue annuelle 2014 sur la mise en oeuvre des réformes, politiques, programmes et projets, la Commission a pu constater qu'il est appliqué à la cola, qui est un produit du cru, un taux de 10% correspondant à la catégorie du tarif.

des douanes, non pas comme un produit du cru, mais comme un produit industriel[1247]**.** A ce titre, on lui appliquait la fiscalité de porte. Il faut noter également que les Etats ont tendance à protéger la production nationale au détriment des produits importés. La question de l'eau minérale mérite tout de même une petite attention parce qu'elle figure parmi les produits exonérés en matière de droits d'accises. En effet, l'article 1 de la directive 03/2009 dispose que *: « Les Etats membres soumettent à un droit d'accises les catégories de produits suivantes : les boissons, alcoolisées et non alcoolisées, à l'exclusion de l'eau ; les tabacs ».* Or, dans la réalité l'eau minérale peut provenir d'une source ou d'un procédé de traitement à base de produits chimiques qui, en définitive, en fait un produit industriel comme tout autre et, par conséquent, soumis au même régime fiscal. Au Burkina Faso, par exemple, l'administration, par une interprétation combinée des articles 1 et 3 de la directive sur les droits d'accises, soumet à la taxe sur les boissons alcoolisées et non alcoolisées l'eau minérale de fabrication industrielle, à l'exception des eaux de source commercialisées.[1248]

1015. Les unités industrielles communautaires produisant quasiment les mêmes produits, cela crée une situation de distorsion de concurrence. Ainsi, pour protéger la production nationale, il arrive que certains Etats soumettent au droit commun des produits originaires. Par exemple, le Sénégal, depuis 2000, soumet au droit commun le sucre de la Côte d'Ivoire[1249]dans le but de protéger sa production nationale. Le Burkina Faso vient de lui emboîter le pas, en début 2015, en imposant tout le sucre importé dans le but de sauver la société nationale SOSUCO, qui était au bord de la faillite.[1250] Enfin, il faut noter aussi l'existence de redevances perçues sur des produits communautaires importés d'Etats membres alors que les produits équivalents fabriqués localement en sont dispensés. Les

---

1247 Sur la question, voir Lucie N. KOUPOULI épouse OUANGRAWA, *L'Union douanière, 4 ans après l'entrée en vigueur du TEC,* Rapport de stage en vue de l'obtention du DESS en droit des affaires, UFR/SJP, Ouagadougou, 2003, p.28.

1248 Lire la lettre n°2013-001912/MEF/SG/DGI/DLC/sl du 28 octobre 2013.

1249 Lucie N. KOUPOULI, *L'Union douanière, 4 ans après l'entrée en vigueur du TEC*, op.cit., p.28.

1250 Il faut noter que la SOSUCO est une société industrielle qui produit du sucre avec la canne cultivée au Burkina Faso et est, par ailleurs, le plus gros employeur après l'Etat. Il a été décidé donc des mesures de contingentement en début d'année 2015 et des campagnes de sensibilisation à la consommation des produits locaux. A la date du 1er avril 2015, la SOSUCO disposait d'un stock de 26 861 tonnes de sucre à écouler avant la prochaine campagne, prévue pour le mois de novembre 2015.

entraves au transport routier jouent un rôle très important dans le ralentissement des échanges entre les pays membres de l'Union. Les contrôles multiples et les prélèvements illicites coûteux ont de nombreuses répercussions sur la libre circulation des marchandises dans l'espace communautaire.

1016. Cela a fait dire à Christophe Marie Joseph DABIRE,[1251] commissaire chargé du département du développement du marché régional, du commerce, de la concurrence et de la coopération, qu'*« il existe encore des obstacles aux échanges intracommunautaires et à la construction de l'Union douanière. Certains Etats ne respectent pas, parfois, les dispositions régissant les barrières tarifaires. Ainsi, on peut constater une perception de droits d'entrée ou de sortie inscrits au tarif des douanes sur des produits qui en sont exonérés. Il y a aussi des cas de refus d'accorder le régime préférentiel à des produits originaires agréés de l'Union, une instauration de taxes non prévues dans le TEC, une application de taux différents de ceux prévus dans le TEC, etc…*[1252]». En dehors de la mauvaise application des textes sur les tarifs douaniers, il faut prendre en compte les prélèvements illégaux que les forces de sécurité et même les douanes perçoivent aux barages routiers.

Le tableau 17 qui suit donne une idée des paiements indus perçus par les services de douanes, de gendarmerie et de police suit à une enquête menée par le CILSS dans l'espace ouest-africain. C'est une synthèse des paiements illégaux par corridor, par voyage et par pays dans quelques-un des pays de l'Afrique de l'Ouest pour la période de mars 2015.[1253]

1251 Rappelons que c'est ce commissaire qui est en charge des questions douanières.

1252 Article de Malik CISS, *journal « LE SOLEIL »,* jeudi 20 juin 2011, « L'Union douanière, un objectif en proie à des résistances », p.5.

1253 Voir Rapport du CILSS sur les tracasseries routiéres suite à l'enquête menée par l'Institut du Sahel pour la période de mars 2015.

Produtions	Corridors	Distance	Paiements illégaux en ($)
Maïs	Bouaké (Côte d'Ivoire) - Niamey (Niger)	1371	316,66
	Côte d'Ivoire	318	56,76
	Burkina Faso	932	89,60
	Niger	121	170,29
Bétail	Ouagadougou(Burkina Faso)- Accra(Ghana)	1004	483,03
	Burkina Faso	167	237,07
	Ghana	837	245,95
Bétail	Pouytenga(Burkina Faso) – Parakou (Bénin)	565	208,69
	Burkina Faso	246	53,43
	Bénin	319	155,27
Riz étuvé	Bama (Burkina Faso) – Kouri (Mali)	165	320,88
	Burkina Faso	120	148,25
	Mali	45	172,63
Mil/Sorgho	Koutiala(Mali) - Dakar (Sénégal)	1865	770,61
	Mali	1184	645,22
	Sénégal	681	116,39
Bétail	Kati Dralé (Mali) - Dakar (Sénégal)	1494	237,24
	Mali	822	142,08
	Sénégal	672	95.16
Bétail	Kati Dralé (Mali) - Conakry (Guinée)	1003	601,94
	Mali	153	227,47
	Guinée	820	374,47

Outre ces distorsions qu'on peut qualifier d'entraves fiscales, il existe des obstacles non tarifaires qu'il convient d'examiner.

B. La persistance des barrières non tarifaires

1017. Il s'agit notamment des multiples entraves à la libre circulation des marchandises et de l'admission à la libre circulation des marchandises en tant que mesure exceptionnelle prévue par le traité UEMOA. Dans l'UEMOA, les taxes d'effet équivalent se mêlent aux mesures d'effet équivalent pour entraver la libre circulation des

marchandises. Il s'agit notamment des obstacles administratifs et techniques imposés aux produits communautaires[1254]. Ce sont :

-les formalités d'inspection avant embarquement ;

-l'imposition de quantités minimales à importer ;

-la subordination de l'importation de produits originaires à l'achat de produits nationaux ;

-la rétention de déclaration préalable d'importation ;

-les obstacles physiques tels que les escortes et des prélèvements indus ;

-les barrages le long des corridors de l'Union.

1018. Pour ce qui concerne les restrictions quantitatives, la Commission a eu connaissance des cas de contingentement qui consistent à conditionner l'importation d'une marchandise à l'achat préalable d'une quantité donnée de la production locale. Elle a également été informée de cas d'interdiction d'exportation de denrées alimentaires à l'occasion de la flambée des prix de certains produits.[1255] S'agissant des obstacles administratifs, il a été relevé en particulier des procédures longues et répétitives surtout au passage des frontières entre les Etats membres.

1019. Il est fait cas aussi de difficultés d'obtention de documents administratifs autorisant l'importation des marchandises. En effet, dans les échanges intra-communautaires entre les pays membres de l'Union, certains produits sont confrontés à des difficultés dans leur circulation. Cela s'explique parfois par la confusion entre produits du cru et produits industriels. Du dernier rapport de l'Observatoire des Pratiques Anormales[1256]**,** il ressort que l'acheminement des marchandises agro-alimentaires par la route le long des corridors de l'Union demeure très pénible, tant les contrôles, les taux de racket très élevés et les temps de contrôle longs sont fréquents. L'Observatoire des Pratiques Anormales a été mis en place en 2005 avec l'appui technique et financier de

---

[1254] Voir notamment la note sur les difficultés de fonctionnement du marché régional, *source : Commission.*

[1255] Le Burkina Faso par exemple suite aux crises alimentaires de 2008 et 2011 a instauré des restrictions quantitatives sur la vente des céréales pour face aux éventuelles pénuries. Voir *Revue annuelle 2014 des réformes, politiques, programmes et projets communautaires,* Rapport de la commission sur le Burkina Faso, p.7.

[1256] L'Observatoire des Pratiques Anormales (OPA) sur les axes routiers est une initiative de la CEDEAO d'établir, entre autres, des OPA dans la région afin de promouvoir une bonne gouvernance dans le contrôle routier.

l'Agence Américaine pour le Développement International (USAID)[1257] à travers le projet West Africa Trade Hub. L'objectif de l'OPA est d'instaurer une bonne gouvernance routière sur les principaux axes routiers de l'Afrique de l'Ouest. L'observatoire des pratiques anormales est soutenu dans cette tâche par le CILSS qui s'occupe spécialement des tracaseries sur les produits agricoles circulant dans l'espace ouest-africain et dont les enquêtes alimentent régulièrement les statistiques de l'OPA.

1020. Les pratiques anormales sur les axes routiers inter-états de l'Union sont toujours fréquentes, en dépit des recommandations des Etats et des plaintes des usagers. Leurs conséquences sur les économies nationales et de la sous-région sont néfastes. En somme, les pratiques anormales sur les axes routiers constituent un handicap majeur à l'épanouissement économique de l'espace communautaire. La multiplicité des entraves à la libre circulation des marchandises dans l'Union demeure une réalité, mais en plus de cela le traité UEMOA prévoit l'admission d'obstacles à la libre circulation des marchandises dans certaines situations de façon exceptionnelle. Toutefois, cette entrave doit être suffisamment justifiée.

1021. Il faut noter qu'un des freins majeurs au développement des échanges Interétatiques des produits agricoles et agroalimentaires en Afrique de l'Ouest est la multiplicité des postes de contrôle. Ceux-ci constituent les supports naturels des barrages administratifs et des frais de toutes sortes (taxes officielles, redevances, cotisations, prélèvements illicites, etc). Ces postes de contrôle engendrent des retards dans l'acheminement des produits vers les marchés de consommation, et les différents prélèvements illicites augmentent le prix de vente au consommateur final. Pour palier à cette difficulté et fournir des informations régulières sur les entraves au commerce régional, la stratégie globale adoptée par le CILSS consiste notamment à : i) collecter les données sur les flux commerciaux le long des corridors, ii) recueillir des informations (enquêtes) sur les tracasseries routières, et iii) travailler en collaboration avec les commerçants, les conducteurs et les agents publics afin de faciliter la libre circulation des personnes, des marchandises et des véhicules dans l'espace CILSS/CEDEAO. Cette activité est réalisée grâce au soutien financier de l'Agence américaine pour le

[1257] USAID: *United State Agency for International Developpment.*

Développement International (USAID), à l'initiative de Feed the Future du Gouvernement des Etats-Unis.[1258] Les données d'enquête ainsi recueillies servent à produire des rapports mensuels qui font l'objet de large diffusion, notamment à l'attention des décideurs. Ces rapports sont également présentés dans chacun des pays traversés par les corridors en présence des acteurs lors des *road shows* qui sont des réunions nationales de partage des résultats des enquêtes sur les tracasseries routières réunissant les puissances publiques (Ministères de l'Intérieur, Directions Générales de la Police, de la Douane, de la Gendarmerie), opérateurs économiques privés, société civile et médias.

1022. L'information ainsi diffusée constitue un outil précieux à la disposition des acteurs des chaînes de valeurs, des communicateurs et des acteurs de la société civile pour mener des plaidoyers en vue de la réduction des obstacles. Cette information portée à la connaissance des décideurs peut également les inciter à prendre des mesures de nature à diminuer voire supprimer, les obstacles sur les corridors.

Le tableau 18 ci-dessous permet de se faire une idée du nombre de barrages et contrôles par corridor, par voyage et par pays.

[1258] CILSS, Programme d'Appui Accès au Marché, Rapport sur les tracasseries routières sur les produits agropastoraux dans le sahel et en Afrique de l'Ouest, mars 2015.

production	Corridors	Distances en Km	Nombre de contôles
Maïs	Bouaké (Côte d'Ivoire- Niamey (Niger)	**1371**	**44**
	Côte d'Ivoire	318	18
	Burkina Faso	932	18
	Niger	121	8
Bétail	Ouagadougou(Burkina Faso)-Accra(Ghana)	**1004**	**50**
	Burkina Faso	167	9
	Ghana	837	41
Bétail	Pouytenga(Burkina faso)- Parakou(Bénin)	**565**	**15**
	Burkina Faso	246	8
	Bénin	319	7
Riz étuvé	Bama(Burkina Faso)- Kouri(Mali)	**165**	**10**
	Burkina Faso	120	5
	Mali	45	5
Mil/Sorgho	Koutiala(Mali)- Dakar(Sénégal)	**1865**	**65**
	Mali	1184	41
	Sénégal	681	24
Bétail	Kati Dralé(Mali)- Dakar (Sénégal)	**1494**	**43**
	Mali	822	21
	Sénégal	672	22
Bétail	Kati Dralé(Mali)- Conakry (Guinée)	**1003**	**28**
	Mali	153	17
	Guinée	850	11

Tableau 18 : *Rapport du CILSS sur les Tracasseries Routières sur les produits Agricoles en Afrique de l'Ouest, Mars 2015*

1023. En rappel, l'article 76 du traité UEMOA prévoit *« l'élimination dans les échanges entre les pays membres des droits de douane, des restrictions quantitatives à l'entrée et à la sortie, des taxes d'effet équivalent et de toutes mesures d'effet équivalent*[1259] *susceptibles d'affecter lesdites transactions…»*. Mais, une fois de plus, le

[1259] Les mesures d'effets équivalents sont « toute réglementation commerciale entre les Etats membres susceptibles d'entraver directement ou indirectement le commerce intracommunautaire ». CJCE, 11 juillet 1974, *Dassonville.* Exemple : les conditions et les modalités de vente.

droit UEMOA ne fournit nulle part de références sur la notion de « mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives ».

1024. En droit européen, la Cour continue, depuis sa jurisprudence « cassis de Dijon»[1260], de considérer que toute tracasserie administrative imposée aux importateurs et qui constituerait une entrave injustifiée à la libre circulation des marchandises entre dans la catégorie des mesures d'effet équivalent. L'évolution de la jurisprudence de la Cour européenne est restée constante depuis cet arrêt de principe par lequel elle a, selon A-L. SIBONY, *« inventé une arme de destruction massive contre ce type d'exigences nationales tatillonnes, à savoir le principe de reconnaissance mutuelle, en vertu duquel, en l'absence d'harmonisation communautaire, la conformité d'un produit aux normes en vigueur dans un Etat membre doit faire présumer que ce produit peut circuler librement dans l'ensemble du marché unique*[1261]».

[1260] CJUE, 20 février 1979, Cassis de Dijon, Aff. 120/78, Rec.p.649. Dans cet arrêt, la CJCE avait à juger l'interdiction de commercialiser en Allemagne la liqueur française «Cassis de Dijon», prononcée par l'administration fédérale allemande du monopole des alcools au motif que la liqueur française en cause n'avait pas la teneur minimale en alcool requise par la législation nationale. La CJCE a statué que la restriction de la libre circulation des marchandises n'était admise que dans des cas exceptionnels fondés lorsqu'il s'agit, par exemple, de protéger la vie et la santé des êtres humains, des animaux et des végétaux. Cette condition n'étant toutefois pas remplie dans le cas de la teneur minimale en alcool des liqueurs, elle a jugé que la liqueur française devait être admise à la commercialisation en Allemagne sans restriction.

[1261] Anne-Lise SIBONY, « La libre circulation des marchandises », *RTDEur.,* chronique, 2008, p.893. La jurisprudence récente reste dans la droite ligne de cet arrêt de principe, confortant ainsi l'obligation d'interpréter restrictivement les mesures administratives susceptibles de constituer des entraves à la libre circulation des marchandises. Voir CJCE 15 déc. 2005, *Nadin-Lux SA et Durré,* aff. C-151 et 152/04, Rec. I-11203). Voir également les arrêts ci-après qui pour la plupart concerne les mesures en lien avec l'immatriculation de véhicules adoptés par certains membres (CJCE 15 mars 2007, *Commission c/ Finlande,* aff. C-54/05, Rec. I-2473, note F. Kauff-Gazin, Europe, 2007, n° 5, comm. 135 ; CJCE 5 juin 2008, *Commission c/ Pologne,* aff. C-170/07, non encore publié au Recueil ; CJCE 24 avr. 2008, *Commission c/ Luxembourg*, aff. C-286/07, Rec. I-7467, note V. Michel, Europe, 2008, n° 6, comm. 183 ; CJCE, 20 sept. 2007, Commission c/ Pays-Bas, aff. C-297/05, Rec. I-7467, note E. Bernard, Europe, 2007, n° 11, comm. 295. Toutefois, dans son arrêt Essent du 11 septembre 2014 (aff. C-204/12 à 208/12), la Cour de justice, saisie d'un système flamand de promotion de l'électricité "verte" favorisant les producteurs nationaux de façon discriminatoire, a accepté que la protection de l'environnement puisse servir de motif de justification à ce dispositif, alors même qu'un tel motif n'est pas visé par l'article 36 TFUE. CJUE, arrêt du 1er juillet 2014, *Ålands Vindkraft*, C-573/12. Communiqué de presse n° 90/2014 du 1er juillet 2014 : le régime d'aide suédois qui favorise la production d'énergie verte sur le territoire national est compatible avec le droit de l'Union. CJUE, arrêts du 20 mars 2014, Commission/Pologne, C-639/11,C-61/12. Communiqué de presse n° 37/03/2014 du 20/03/2014 : .l'obligation imposée par la Pologne et la Lituanie de déplacer à gauche le volant des véhicules particuliers situé à droite enfreint le droit de l'Union.

1025. En matière de normes sur les produits, l'approche européenne, dite « nouvelle approche », qui remonte au début des années 1980, contrairement au droit UEMOA, permet de résoudre les problèmes de multiples qualifications. En effet, cette approche consiste à renoncer aux normes détaillées imposées par le législateur communautaire pour préférer des directives qui s'en tiennent aux exigences essentielles, tout en déléguant le travail de normalisation à des organismes spécialisés.

1026. Ainsi, les entreprises sont incitées à obtenir la certification de leurs produits au regard de ces normes privées, par le fait que cette certification, matérialisée par le marquage « UE », constitue une sorte de présomption de conformité des produits marqués aux exigences essentielles des directives applicables. Ce marquage constitue un sésame vers l'ensemble du marché unique et évite aux producteurs de devoir attester de la conformité de leurs produits avec une multiplicité de normes nationales, mais il n'est pas obligatoire[1262]**.** Cependant, des fabricants qui n'optent pas pour ce système pourraient faire face à des difficultés de certification européenne[1263].

1027. Comme on vient de le voir, pour déclencher cette mesure restrictive, l'Etat membre doit justifier de l'intérêt général. Or le traité de l'UEMOA ne fixe pas le régime juridique des justifications aux obstacles à la libre circulation des marchandises. Mais en tant qu'exception, ces raisons sont d'interprétation stricte. L'atteinte à cette liberté de circulation doit être nécessaire et proportionnée[1264]**.** Malheureusement dans l'UEMOA, le traité est muet sur le régime juridique des mesures restrictives de l'article 79. Il serait indiqué de définir un régime adéquat, c'est-à-dire une procédure d'adoption de ces mesures

---

[1262] (A-L) SIBONY, « La libre circulation des marchandises », op. cit., p.894. Voir aussi Alioune GUEYE, « Union européenne et OHADA : Aspects de droit comparé. Etude en hommage au juge Kéba MBAYE », Revue juridique et politique n°1-2014, pp.24-27 sur la réglementation *Made in* dont l'absence favorise la prolifération de la contrefaçon sur le continent africain avec l'arrivée massive de nouveaux investisseurs chinois sur le marché.

[1263] L'arrêt CJCE 7 juin 2007, *Commission c/ Belgique,* aff. C-254/05, Rec. I-4269) illustre les difficultés auxquelles peuvent se heurter des fabricants n'ayant pas opté pour cette certification européenne facultative.

[1264] Dans l'arrêt *Ludwigs-Apotheke* (CJCE 8 nov. 2007, Ludwigs-Apotheke, aff. C-143/06, la Cour estime qu'une « réglementation nationale qui entrave la libre circulation des marchandises peut être justifiée, comme le prévoit l'article 30 CE, notamment par des raisons de protection de la santé et de la vie des personnes », CJUE, arrêt du 10 juillet 2014, D. et G., C-358/13, C-181/14. Communiqué de presse n° 99/2014 du 10/07/2014 :.les mélanges de plantes aromatiques contenant des cannabinoïdes de synthèse et consommés comme substituts de la marijuana ne sont pas des médicaments.

restrictives par les Etats membres. Cette situation amène certains Etats à commettre des abus injustifiés pour entraver la libre circulation des marchandises dans l'espace communautaire. En plus de l'inexistence d'un véritable espace douanier, l'UEMOA ne constitue pas une véritable zone commerciale unique.

§ 2. L'INEXISTENCE D'UNE ZONE COMMERCIALE UNIQUE

1028. La zone commerciale unique se réalise avec l'application d'un tarif extérieur commun ou tarif douanier et une libre pratique. L'un des aspects les plus délicats dans la construction d'une union douanière est sans conteste l'adoption d'un Tarif Extérieur Commun. Au sein de l'UEMOA, le TEC est matérialisé par le règlement n° 02/97/CM/UEMOA. Il se caractérise par la simplification des systèmes tarifaires en vigueur dans l'Union, son ouverture de l'Union à l'économie mondiale, la protection de la production communautaire et la lutte contre le détournement de trafic. La protection de la zone commerciale commune se réalise avec l'application d'un tarif extérieur commun ou tarif douanier et une libre pratique. Il est entré en vigueur le premier janvier 2000, rendant l'union douanière théoriquement effective. Cependant, dans la pratique, des difficultés sont perçues dans l'application du TEC **(A).** En outre, la constitution de la zone commerciale unique déroge au principe très important de la libre pratique **(B)**.

A. Les difficultés liées à l'application du TEC

1029. Ces difficultés sont liées principalement aux mesures de dérogation à l'application du TEC et à la non-conformité des tarifs nationaux au tableau des droits et taxes du TEC. En effet, la taxe dégressive de protection et la taxe conjoncturelle à l'importation, bien que se présentant comme des taxes temporaires, dérogent au principe même de l'uniformité des tarifs. Elles sont également contraires à l'esprit de simplification tarifaire qu'implique le TEC. Elles sont destinées à assurer une protection supplémentaire aux produits communautaires.

1030. S'agissant de la TDP, elle a été créée pour compenser les baisses tarifaires liées à la mise en place du TEC. Elle est perçue uniquement sur les produits de l'industrie et de l'agriculture importés des pays tiers. C'est un mécanisme communautaire d'application nationale qui ne vaut que dans les Etats où un besoin de protection complémentaire se fait

sentir[1265]. Ce qui sous-entend que tous les pays ne l'appliquent pas. Où est donc l'esprit d'uniformisation des tarifs ?

1031. Quant à la taxe conjoncturelle à l'importation, elle est destinée à lutter contre les variations de prix de certains produits sur le plan international de même qu'à prévenir les pratiques déloyales à l'importation. Elle est perçue sur les produits de l'agriculture, de l'agro-industrie, de l'élevage et des pêches, à l'exclusion du poisson, lors de leur importation dans l'Union[1266]**.** C'est aussi une taxe communautaire d'application nationale. Pour chaque produit, les Etats concernés pour chaque produit sont précisés par décision de la Commission. Perçue uniquement sur les produits importés des pays tiers, la TCI contribue à élever le seuil du TEC pouvant ainsi décourager les importateurs des produits plus haut. La TCI protège les entreprises communautaires de la concurrence extérieure. Elle vise aussi à inciter les entreprises de l'Union à être plus compétitives. L'existence des mesures dérogatoires au tarif extérieur commun dans l'espace communautaire est accompagnée de la non-conformité des tarifs nationaux au tableau des droits et taxes du tarif extérieur commun.

1032. Au sein de l'UEMOA, on note l'existence de barrières tarifaires ne relevant pas du tarif extérieur commun. Ce sont par exemple, l'application de taxes indues composées des taxes de sauvegarde appliquées sur l'huile, des redevances perçues sur les normes des marchandises, de valeurs de référence fixées pour des marchandises communautaires et de l'application de taxes sur les marchandises en transit.

1033. Parmi les plaintes parvenues à la Commission, plusieurs sont relatives à l'application de taxes indues sur des marchandises en transit. Cette anomalie a été constatée dans deux Etats membres. Des distorsions de concurrence telles que l'exemption de droits de douane pour le blé importé sont également constatées. Plusieurs plaintes sont parvenues à la Commission à propos de la taxation du blé à l'importation dans l'Union. Il ressort de ces plaintes qu'un Etat membre n'applique pas de droits de douane sur le blé importé. Cette situation serait consécutive aux mesures d'urgence prises dans le cadre de la lutte contre la hausse des prix des denrées alimentaires. Les missions de vérification ont

---

[1265] Voir règlement n° 03/99/CM/UEMOA, *Bulletin Officiel,* n°13, 1999.

[1266] La liste des produits agréés à la TCI est annexé au règlement n°06/99/CM/UEMOA portant adoption du mécanisme de la TCI au sein de l'UEMOA.

révélé que tous les Etats membres de l'Union accordent indument des exonérations sur des marchandises importées, malgré l'importance que représente le PCS pour le fonctionnement de l'Union.

1034. Depuis l'entrée en vigueur du Tarif Extérieur Commun le 1er janvier 2000, les Etats membres doivent, en principe, rendre leurs tarifs nationaux conformes au TEC. Cependant, cela n'est pas une réalité du fait que certains Etats gardent encore dans leur tarif national des lignes tarifaires supplémentaires ou bien ne reprennent pas toutes les lignes tarifaires du tarif extérieur commun. De même, certains tarifs nationaux laissent subsister des droits d'entrée qui ne relèvent pas du TEC, alors que d'autres Etats ont adopté une catégorisation des produits différente de celle du TEC. En effet, certains pays maintiennent des taxes qui ne relèvent pas du TEC.

1035. La nomenclature tarifaire de certains Etats n'est pas correcte.[1267] Cette situation du TEC montre bien le dysfonctionnement de l'union douanière de l'UEMOA. Le TEC étant l'un des éléments constitutifs essentiels dans la réalisation d'une Union douanière, il devrait faire l'objet d'application stricte par tous les Etats membres de l'Union. Non seulement il ressort qu'il existe des difficultés d'application du tarif extérieur commun dans la zone UEMOA, mais surtout cette mauvaise application du TEC est aussi accompagnée de la dérogation au principe de la libre pratique. Pourtant, la libre pratique est également considérée comme un élément essentiel dans la réalisation d'une union douanière. En somme, il ressort des rapports de la Commission que le TEC est appliqué globalement, mais il y a des Etats membres qui l'appliquent anormalement. C'est ainsi qu'il y a des Etats qui omettent des lignes en ne reprenant pas toutes les lignes tarifaires du TEC, tandis que d'autres ajoutent des lignes supplémentaires[1268].

1036. La Commission a pu constater, par exemple, pour le Burkina Faso que le niveau d'application des textes relatifs à l'Union douanière est encore faible. En effet, sur les douze actes communautaires, le Burkina Faso n'en a mis en œuvre que deux. Cette situation s'explique par des difficultés majeures liées à l'application du Tarif Extérieur Commun (TEC), à la détermination de la valeur en douane, au Certificat d'Origine (CO) et

---

[1267] Rapport de la Commission sur la revue annuelle 2014, des réformes, politiques, programmes et projets communautaires.

[1268] Voir page 5 et suivante du rapport DPDC 2001 sur le site web de l'UEMOA.

à la liberté de circulation des produits communautaires, notamment les céréales et les oléagineux. En ce qui concerne le TEC, l'analyse de la conformité du tarif en ligne au Burkina Faso avec le TEC de l'UEMOA révèle des disparités liées aux positions tarifaires. S'agissant de l'évaluation en douane des marchandises importées, on note que des valeurs de référence sont encore utilisées pour certaines marchandises, ce qui est contraire aux dispositions communautaires, qui prévoient la valeur transactionnelle.[1269]

1037. Dans la perspective de faire de l'Afrique de l'Ouest une union douanière, la Commission de l'UEMOA a participé aux négociations pour la mise en place du TEC de la CEDEAO. Ces négociations ont abouti à l'adoption, depuis juin 2013, de la liste des catégories composant le TEC de la CEDEAO, qui compte ainsi 5 899 lignes tarifaires. En complément au TEC de la CEDEAO, des mesures de défense commerciale ont été adoptées par voie de règlement : il s'agit des mesures de sauvegarde, des mesures compensatoires et des mesures antidumping. Sur instruction de la 43e Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de la CEDEAO, d'autres mesures complémentaires ont été adoptées en octobre 2013. Il s'agit de la Taxe d'Ajustement à l'Importation, destinée à permettre aux Etats membres d'appliquer une taxe complémentaire en cas de baisse du droit de douane due à l'application du TEC de la CEDEAO et de la Taxe Complémentaire de Protection, destinée à apporter une protection complémentaire en cas d'importation massive ou de baisse de la valeur des marchandises.

1038. S'agissant du Prélèvement Communautaire d'Intégration (PCI) destiné à remplacer le Prélèvement Communautaire de Solidarité (PCS) de l'UEMOA et le Prélèvement Communautaire (PC) de la CEDEAO, la Commission a élaboré dans la perspective du TEC de la CEDEAO une note sur les scénarii de financement de l'Union. Cette note s'appuie sur cinq(5) principes retenus pour l'analyse des différentes propositions. Il s'agit de la préservation des ressources financières des deux Institutions, de l'indépendance financière des deux Institutions, de la simplicité des procédures, de la transparence des opérations et de l'équité dans la contribution des Etats au financement des deux Institutions.

[1269] Voir Rapport de mission de la Commission 2014 sur le Burkina Faso relatif à la revue annuelle des réformes, politiques, programmes et projets communautaires, op.cit., p.7.

1039. A l'issue des différentes séances de négociation, le scénario comportant un taux de 1,5% avec reversement de 1% dans des fonds nationaux de soutien à l'intégration a été recommandé aux instances de décision. La session extraordinaire du Conseil des Ministres de la CEDEAO qui s'est tenue le 30 septembre 2013 à Abidjan a recommandé le maintien du statu quo pour ce qui concerne les prélèvements communautaires pendant une période transitoire de cinq ans, période durant laquelle une étude sera réalisée pour aboutir à un taux unique.[1270] En outre, l'UEMOA déroge à la libre pratique qui, pourtant, est considérée comme l'un des éléments essentiels dans la réalisation d'une union douanière.

B. La mise en échec de la libre pratique

1040. La dérogation au principe de la libre pratique au sein de l'UEMOA résulte des complications engendrées par le système de réexportation prévu dans la CEDEAO. A ce propos, le droit européen fournit une définition de la libre pratique résultant de l'article 29 du TFUE qui dispose : *«Sont considérés comme étant en libre pratique dans un Etat membre, les produits en provenance d'un pays tiers pour lesquels les formalités d'importation ont été accomplies et les droits de douane et taxes d'effet équivalent exigibles ont été perçus dans cet Etat membre et qui n'ont pas bénéficié d'une ristourne totale ou partielle de ces droits et taxes*[1271]».

1041. Ce principe veut que non seulement les marchandises produites dans l'Union, mais aussi les marchandises importées qui ont été mises en libre pratique, une fois acquittés les droits à l'importation auxquels elles sont soumises, bénéficient du même régime. Ainsi, les marchandises mises en libre pratique confèrent à des marchandises non communautaires le statut de marchandises communautaires.

1042. En dépit du fait que le traité constitutif prévoit l'union douanière comme indispensable à la construction du marché commun[1272], le droit communautaire de l'UEMOA ignore le principe de la libre pratique, pourtant déterminant dans une union douanière. L'absence de la libre pratique dans l'UEMOA la distingue du système CEDEAO de la libre circulation des marchandises. Ainsi, les marchandises non originaires

---

[1270] Rapport d'activité 2013 de la Commission de l'UEMOA. *www.uemoa.int.*

[1271] Cette disposition reprend les mêmes termes que l'ex-article 24 TCE.

[1272] Voir les articles 76 et 77 du traité UEMOA. Disponible sur *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

de l'UEMOA ne bénéficient pas de la libre circulation. Elles supportent le Tarif Extérieur Commun à chaque réexportation. Une marchandise en libre pratique a un caractère spécifiquement communautaire qui diffère de celui d'un produit nationalisé.

1043. En effet, une marchandise nationalisée est une marchandise qui a été mise à la consommation dans un Etat membre et qui, à ce titre, a été soumise à l'application des dispositions nationales, notamment celles du caractère fiscal et technique dans l'Etat membre de consommation. L'effet juridique de la mise en libre pratique consiste à placer les produits importés d'un pays tiers dans une position identique à celle des produits originaires de l'Etat membre d'importation. L'importance de la libre pratique est le fait qu'elle permet d'assurer la cohérence de zone envers les pays tiers. Une fois entrée, la marchandise sera dite « en libre pratique » et pourra circuler librement sur tout le territoire de l'espace communautaire. Dans l'UEMOA, le principe de la libre pratique est dérogé. Cette situation de dérogation est d'ordre financier entre les pays de l'UEMOA et du fait de la différence de normes UEMOA- CEDEAO[1273]. Dans la CEDEAO, il est prévu un système de réexportation des marchandises importées des pays tiers, dont une comparaison avec le droit UEMOA permet de comprendre le mécanisme.

1044. Le traité UEMOA n'a pas prévu de système de réexportation des marchandises en provenance des pays tiers. Par conséquent, dans l'UEMOA, les marchandises importées des pays tiers acquittent le TEC à chaque réexportation, ce qui laisse penser que cette dérogation à la libre pratique ne fait pas de l'UEMOA un véritable espace douanier. La libre pratique constitue un élément essentiel à la constitution d'une union douanière, et son absence de l'espace UEMOA est une véritable entrave à la libre circulation des marchandises entre les Etats membres de l'Union. Plusieurs raisons expliquent la non-application de la libre pratique dans l'UEMOA, dont la principale remonte à la pratique expérimentée par la CEAO. En effet, l'expérience a montré que dans la CEAO, les Etats côtiers ne reversaient pas les droits de douane aux pays de l'intérieur. C'est pourquoi ces derniers s'opposent également à l'application de la libre pratique, tant qu'elle ne sera pas

[1273] Voir également (L.M.) IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », op.cit., p.218-219.

adoptée par l'Union et que celle-ci ne donne pas la garantie d'une application rigoureuse du principe par tous.

1045. Toutefois, le système CEDEAO assure un minimum de libre pratique dans l'UEMOA, du fait de l'appartenance de ses membres à la CEDEAO. Le droit CEDEAO se distingue ainsi du droit UEMOA en la matière. Dans la CEDEAO, il est prévu un système de réexportation de marchandises importées des pays tiers. Il est organisé par l'article 45 du traité CEDEAO et réglementé par les dispositions du protocole additionnel du 5 novembre 1976 relatif à la réexportation des marchandises au sein de la CEDEAO. Le protocole donne une définition de la réexportation selon laquelle *« c'est l'exportation d'un Etat membre dans un autre Etat membre de marchandises préalablement importées d'un pays tiers*[1274]».

1046. Le fondement juridique de la réexportation se trouve, bien évidemment, dans le traité CEDEAO. Il découle des dispositions y relatives que lorsque les droits de douane ont été imposés et perçus sur les marchandises importées d'un pays tier par un Etat membre la réexportation de ces marchandises vers un autre Etat membre est réglementée par les dispositions du protocole relatif à la réexportation des marchandises au sein de la Communauté[1275]**.** Ainsi dans la CEDEAO, il n'existe pas de vide juridique permettant aux Etats d'avoir des comportements abusifs.

1047. L'article 2 du protocole réglemente la réexportation, s'agissant des droits de douane qui doivent être restitués dans l'Etat de recouvrement :

- l'Etat de recouvrement prélève une redevance administrative de 0,5% de la valeur CAF sur chaque lot de marchandises réexportées. Aussi, l'Etat de recouvrement a-t-il le devoir de rembourser à l'importateur établi sur son territoire la totalité des droits perçus sur ces marchandises. Les coûts tels que la valeur CAF, les frais portuaires et le fret, imputables à l'importation, doivent être inclus dans le prix facturé à l'importateur de l'Etat de consommation.

[1274] Article 1er du protocole relatif à la réexportation de marchandises au sein de la CEDEAO du 5 novembre 1976.

[1275] Article 5 du traité CEDEAO révisé de 1993.www.ecowas.int.

1048. L'Etat de consommation[1276] impose et perçoit à ce titre les droits payables sur ces marchandises. Pour les marchandises importées d'un pays tiers dans un Etat membre de la communauté qui ont acquitté les droits de douane dans l'Etat de recouvrement, pour y être utilisées en partie ou en totalité pour la fabrication d'autres produits manufacturés, l'Etat de recouvrement a le devoir de rembourser à l'importateur de l'Etat de consommation, établi sur son territoire, la totalité des droits perçus sur les marchandises importées et mises en œuvre dans la fabrication des produits manufacturés, qui par la suite sont transférés dans l'Etat de consommation. L'union douanière de l'UEMOA connaît une relative effectivité au regard du degré de réalisation. La Commission a d'ailleurs reconnu que les problèmes liés à la libre circulation des biens en relation avec l'inapplicabilité des certificats d'origine (CO) en cas de réexportation d'un produit d'un Etat à un autre de l'Union pourraient être résolus par l'instauration de la libre pratique.[1277] Déjà, avec l'entrée en vigueur du TEC CEDEAO se pose la question du taux de prélèvement du produit du PC qui doit alimenter le budget de l'Union. Dans l'UEMOA, ce taux de prélèvement est de 1% et qui doit être cumulé avec celui de la CEDEAO, qui est de 0,5%. Les pays membres de l'UEMOA préconisent le rehaussement du Prélèvement communautaire à 1,5% avec une clé de répartition entre les deux organisations, tandis que les pays non membres de l'UEMOA sont réticents à cette proposition, vu que les droits de porte sont intégrés dans le coût de revient des biens importés. En attendant de trouver un compromis, les deux commissions ont proposé le statu quo. Dans ces circonstances, les Etats membres de l'UEMOA effectuent deux prélèvements alors que les Etats non membres en font un seul.[1278]

Toutefois, l'UEMOA, en dépit de la volonté politique affichée des Etats membres de se démarquer de cette culture du centralisme qui a caractérisé ses devancières, n'est pas

---

[1276] Il faut entendre par Etat de consommation aux yeux du protocole, l'Etat dans lequel ont été transféré les marchandises importées d'un Etat tiers.

[1277] Rapport 2014 de la Commission sur la revue annuelle des réformes, politiques, programmes et projets communautaires pour le Burkina Faso, p.6.

[1278] Voir Erol M. TONI, « Quelques reflexions suite à l'entrée en vigueur du tarif extérieur commun de la CEDEAO », *Revue droit fiscal* n°26-2015, 422, p.11.

exempte de reproches. En effet, sur son système institutionnel on peut relever quelques imperfections.

SECTION II.
UN CADRE INSTITUTIONNEL ET DECISIONNEL EN QUETE DE RENFORCEMENT

1049. Le continent africain, comme l'avait si bien fait remarquer N. LUABA LUMU, se présente comme le lieu où la prolifération des organisations internationales est la plus forte[1279]**.** Plus particulièrement dans la sous-région ouest-africaine, on a dénombré plus de 32 OIG, dont certaines, selon les termes de L.M. IBRIGA, opèrent en vase clos de manière dispersée en s'ignorant souvent[1280]**.**

1050. Aux yeux de la Commission africaine, ce penchant effréné pour la création d'OIG a été qualifié de « travail de Pénélope » qui, en dernière instance, traduit une aboulie pour une véritable intégration régionale. A y voir de près, et dans les discours, le consensus selon lequel les organisations d'intégration se démarquent des autres formes d'OIG ne fait pas de doute. L'indépendance de leurs organes, l'applicabilité directe et immédiate du droit secrété qui atteint les particuliers en sont des illustrations concrètes sans que le consensus aille au-delà. De ce point de vue, l'intégration régionale ne peut s'accomplir pleinement tant que l'interétatisme reste prédominant **(§1)** au détriment d'une véritable autonomie et d'une indépendance des organes intégrés **(§2)**.

§ 1. LE ROLE PREPONDERANT DE L'INTERETATISME

1051. Selon une théorie fonctionnelle de l'intégration, la procédure de décision est une variable déterminante. Pour certains analystes, l'échec des organisations d'intégration en Afrique est même intimement lié à la prédominance de l'interétatisme dans la prise de décision collective. Certes, l'armature institutionnelle et normative de l'UEMOA, tirée des échecs de la CEAO, laisse penser qu'une avancée significative a été réalisée, mais il est permis d'y percevoir un progrès virtuel, tant les organes politiques détiennent le monopole

---

[1279] (N.) LUABA LUMU, « La faiblesse du cadre institutionnel décisionnel comme frein à l'intégration régionale africaine », op.cit., p.335. Egalement O. BOUGOUMA, « La dimension commerciale des APE : quelle stratégie pour le régionalisme ouest-africain ? » *in Le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* 2012, op.cit., pp.327-360.

[1280] (L.M.) IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », *Cahiers du CEEI,* op.cit., p.199, note 3. Egalement Alioune SALL, « Aspects institutionnels de l'intégration en Afrique de l'Ouest » *in regards croisés sur les intégrations dans le monde : Europe, Amérique, Afrique,* Bruxelles, Bruylant, 2010, pp.159-184.

du pouvoir au détriment des organes intégrés. Ce monopole se traduit non seulement dans la prise de décision **(A)** mais aussi dans la production des normes **(B).**

A. La prédominance organique et institutionnelle

1052. Sidjansky DUSAN, se prononçant sur le système institutionnel de la Communauté économique européenne, mentionne que la question fondamentale concerne la relation entre, d'une part, les buts que se sont assignés les Etats membres, leur contenu et les problèmes à résoudre et, d'autre part, la forme, la capacité et l'efficacité des institutions chargées principalement de bâtir l'intégration[1281].

1053. François BORELLA pour sa part, en établissant une typologie des formes d'intégration, a décelé deux modèles économiques en corrélation avec le droit. Il s'agit du modèle libre échange ou association et du modèle de l'espace organisé ou communauté. Pour lui, le modèle libre échange est éminemment interétatique et repose ainsi sur des organes interétatiques et un appareil administratif commun.

1054. A l'opposé, le modèle communautaire de l'espace organisé peut connaître deux variantes dans son application au plan décisionnel/institutionnel : il est soit à tendance fédérative, soit à tendance interétatique. Il semble cependant, selon les analyses que les associations d'Etat fondées sur le premier modèle sont en crise ou ont disparu, tandis que d'autres ont évolué vers un modèle communautaire fédératif dont l'UE est le prototype, s'est avéré beaucoup fructueux que le modèle interétatique, plus courant en Afrique[1282].

1055. Tels avaient été les traits caractérisitiques de la première génération des organisations d'intégration régionale africaines. Beaucoup de choses avaient été dites sur ces organisations régionales, dont le trait commun était dans le manque d'engagement des Etats. L'UA, qui a remplacé l'OUA, a bien voulu afficher sa volonté d'aller à l'inégration régionale à travers l'article 3, considéré comme la solution aux problèmes de paix, de

---

[1281] Sidjansky DUSAN, *Le rôle des institutions dans l'intégration régionale entre pays en voie de développement, in CNUCED, Problèmes actuels de l'intégration économique,* Nations Unies, New York, 1973. A. Vivien SCHMIDT, « L'Union Européenne crée-t-elle ou détruit-elle la démocratie ? », *Politique étrangère* n°3-2007, p.518 et svts et aussi Babacar GUEYE, « Reflexion sur une expérience d'intégration : l'Union Africaine », *in Regards croisés sur les intégrations régionales dans le monde, Bruxelles,* Bruylant, 2010, p.185-200.

[1282] BORELLA François, *"Modèles" européens et organisations économiques internationales, in SFDI, L'Europe dans les relations internationales-unités et diversités,* Colloque de Nancy, Paris Pedone, 1982, pp.34-35.

sécurité et de développement. Sauf que, comme l'a fait remarquer B. GUEYE, *« l'organisation panafricaine est aujourd'hui confrontée à des contraintes dirimantes dont la plus fondamentale est sans doute le faible engagement des Etats vis-à-vis de l'institution, et donc, vis-à-vis de l'intégration régionale. Derrière la création formelle de structures d'intégration, la présence ramarquée des chefs d'Etat aux réunions et sessions de l'institution, leurs déclarations d'intention et discours engagés, se profile une implacable réalité : la carence récurrente de la plupart des Etats africains en ce qui concerne leurs obligations envers l'Union africaine ».*[1283]

1056. Cette faiblesse des organisations d'intégration en Afrique s'explique par le fait que chaque Etat, jaloux de sa souveraineté, préfère adapter le droit à ses propres aspirations et besoins au lieu de s'inscrire dans la logique des engagements contractés envers ses pairs. A titre illustratif, le premier président de la Commission de l'UA, l'ancien président malien Alpha Oumar KONARE, lors du coup d'Etat au Togo en 2005, à la mort du président EYADEMA, qui a tenté de faire rétablir l'ordre constitutionnel, a été tout simplement désavoué par la Conférence. Il est monté au créneau pour dénoncer ce coup de force anticonstitutionnel en demandant le respect de la Constitution, mais certains chefs d'Etat ont estimé qu'il avait outrepassé ses prérogatives.

1057. S'il est vrai que certaines formes d'intégration s'accommodent de l'*interétatisme*, à savoir les processus fondés sur une approche négative[1284]ou faible, par la suppression des barrières, d'autres par contre, fondées sur une approche positive ou forte, s'en démarquent[1285]**.** Mais il faut noter avec Alioune SALL qu'une nouvelle génération d'organisations régionales a vu le jour en Afrique, se substituant à celles qui existaient jusque-là dans une perspective dont le sens apparaît clairement : il s'agissait de passer à la vitesse supérieure dans l'entreprise d'intégration, de substituer à des organisations classiques de coopération, requérant relativement peu de sacrifices de souveraineté de la part des Etats membres, d'autres plus ambitieuses dont la caractéristique supranationale, au

---

[1283] Babacar GUEYE, « Reflexion sur une expérience d'intégration : l'Union Africaine », op. cit., p.186-187.

[1284] On peut citer diverses formes : union douanière, zone de libre-échange, association de coopération et d'autres formes d'intégration sectorielle.

[1285] Il s'agit surtout des modalités fondées sur l'adoption de politiques communes, des unions monétaires, union économique, marché commun.

moins dans les traités qui les instituent, est évidente.[1286] Au nombre de ces organisations on peut citer l'UEMOA, la CEDEAO,[1287] la CEMAC, la SADC[1288] et le COMESA.[1289]

1058. L'*interétatisme* traduit la manifestation de l'emprise des Etats sur l'organisation, tant en ce qui concerne son organisation que son fonctionnement, par le biais des représentants. Cette emprise peut avoir pour conséquence de reléguer au second plan l'intérêt général communautaire. C'est pour ces raisons que toute forme d'intégration de nature communautaire n'est réalisable que si, et seulement si, il existe un minimum de supranationalité, concrétisé par l'existence d'institutions et de règles communes.

1059. L'interétatisme dans les organisations internationales en Afrique est, selon l'expression de LUABA LUMU, « congénitale » : les traités constitutifs sont loin d'être de véritables traités constitutions à la base d'un système politico-juridique spécifique et autonome. En Europe, les caractéristiques fondamentales d'une "constitutionnalisation" des accords créant des organisations internationales ont été ainsi tracées par la Cour de Justice de l'UE, depuis l'arrêt *C/Enel* [1290]**,** à savoir :

-l'institution, à la différence des traités internationaux ordinaires, d'un ordre juridique propre, intégré au système juridique des Etats membres et s'imposant à leurs juridictions ;

-l'instauration d'une communauté dotée d'institutions propres, de la personnalité, de la capacité juridique, d'une capacité de représentation internationale et plus particulièrement de pouvoirs réels issus d'une limitation de compétences ou d'un transfert d'attribution des Etats à la Communauté ;

-et la création d'un corps de règles applicable aux ressortissants des Etats membres[1291]**.**

[1286] Alioune SALL, « Aspects institutionnels de l'intégration en Afrique de l'Ouest » *in regards croisés sur les intégrations : Europe ; Amérique, Afrique,* Bruxelles, Bruylant, 2010, pp.159-160.

[1287] La CEDEAO a connu une réforme par la révision de 1993 qui a introduit des innovations majeures dans le sens d'une intégration plus poussée.

[1288] La SADC, Communauté de développement de l'Afrique australe, est l'œuvre du traité de Windhoek en Namibie du 17 juillet 1992 en remplacement de la Conférence pour la coordination du développement de l'Afrique australe. Pour plus de détails, voir Alioune SALL, « Aspects institutionnels de l'intégration en Afrique », op. cit., p.160.

[1289] Le traité du COMESA a été signé à Kampala en 1993 avec pour objectif de remplacer la zone de préférence commerciale de 1978 par un marché commun en Afrique de l'Est.

[1290] Voir également l'avis n°01/2003 du 18 mars 2003 rendu par la Cour de justice de l'UEMOA relatif à la création d'une Cour des comptes au Mali.

[1291] (N.) LUABA LUMU, « La faiblesse du cadre institutionnel décisionnel comme frein à l'intégration régionale africaine », op.cit., p.339.

1060. Dans un système d'intégration, on doit être en présence d'un ordre juridique superposé, quasi fédéral, doté d'un système de pouvoirs publics communautaires auxquels les Etats ont transféré des compétences pour réguler leur comportement. Le juge de l'UEMOA a tenté de suivre son homologue européen en reprenant, en des termes quasi identiques, les principes énoncés dans la décision *Costa/Enel* par son Avis n°001/2003 du 18 mars 2003 qu'Emilie CHEVALIER a qualifié de *« déjà vu tant par les termes employés que par les problèmes traités»*.[1292]

1061. Certes, le traité constitutif évoque des politiques communes, mais il s'agit dans la pratique d'une *clause de style,* parce que la réalité du transfert de compétences n'est pas totalement réalisée. Les Etats détiennent toujours la plupart des compétences, sinon toutes les compétences. Ceux-ci sont toujours ancrés dans une conception absolue de la souveraineté étatique se traduisant par la détention et l'exercice de la plénitude des pouvoirs publics (législatif, exécutif et judiciaire) de façon non seulement totale, mais aussi exclusive de toute intervention extérieure et supérieure. Cette conception absolutiste conduit ainsi à une limitation des pouvoirs des organes communautaires.

1062. En outre, l'*interétatisme* est illustré par la prépondérance des organes politiques dans la sphère des décisions communautaires. En effet, l'examen des dispositions du traité de Dakar de 1994 permet de percevoir que la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement est l'organe prééminent. Cette Conférence est qualifiée d'"autorité suprême"[1293]au sein de l'UEMOA, à l'image de la CEDEAO, où elle est dénommée

---

[1292] Voir CJ UEMOA, arrêt n°01/2014 du 30 avril 2014, affaire FANNY C/CREPMF. La déclare que : « Selon l'article 1er du Traité de l'UEMOA, on entend par Organe de l'Union, les différents organes visés à l'article 16 qui sont : la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, le Conseil des Ministres, la Commission, le Parlement, la Cour de Justice, la Cour des comptes. Il ressort de la lecture croisée de ces articles que le CREPMF, organe de l'UMOA, ne fait pas partie des organes de l'UEMOA au sens strict. Cependant, ces institutions concourant également à la réalisation des objectifs de l'Union, celle-ci comptable des manquements commis par celles-là. La Cour est dès lors compétente pour connaître de ce litige, comme elle l'a fait dans des affaires similaires ayant opposaé à leurs agents la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest-BCEAO (Arrêt n°02/2012 du dix-neuf (19) décembre deux mil douze (2012) et la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières-BRVM (Arrêt n°02/2003 du deux (02) juillet deux mil trois (2003), autres institutions spécialisées de l'UEMOA.

De plus, fidèle à ses principes de rejet des zones « dites de non-droit », la tradition jurisprudentielle de la Cour l'a toujours déclarée compétente pour connaître des litiges impliquant les organes autres que ceux nommément cités par l'article 16 du Traité, à savoir les institutions spécialisées autonomes de l'Union, dans la mesure où il n'existe aucune autre disposition attributive de compétence reconnue à une autre juridiction.

[1293] Article 18 du traité UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

"principale institution"[1294]**.** Les expressions du genre *"timonier national", "père de la nation",* etc., ne sont pas sans rappeler l'époque du monopartisme sur le contient. De ce fait, la Conférence apparaît comme l'instance "souveraine", toute-puissante dans les relations internationales africaines et jouissant des pouvoirs de diriger, de légiférer et même souvent de trancher les litiges. La hiérarchisation du système est telle que les autres organes se cantonnent à des rôles secondaires ou, du moins, à n'exécuter que les directives données par la Conférence.

1063. Ainsi, la machine intégrationniste peut être grippée, si la Conférence connaît des difficultés de fonctionnement. M. GLELE notait à ce propos que la Conférence est l'organisation elle-même[1295]**.** Cette situation n'a pas connu d'évolution, eu égard à la naissance de l'UA, consécutivement aux difficultés de fonctionnement de l'OUA et que son successeur, l'UA, continue de connaître. Elle est liée à l'excessive prépodérance des souverainetés étatiques nationales dans les instances décisionnelles, laquelle se traduit par la prééminence des organes regroupant exclusivement des chefs d'Etat et des ministres au sein de l'Union.[1296]

1064. En effet, le feuilleton juridico-politique qui a marqué la situation politique au Togo à la mort du président Etienne Eyadema GNASSINGBE et à l'arrivée au pouvoir du fils Faure en 2005, imposé par l'armée au mépris des règles constitutionnelles de succession, reste ancré dans l'esprit des observateurs de la scène politique et des juristes[1297]. Plus récemment au Burkina Faso, les organisations interafricaines sont restées dans un mutisme total lorsque l'ex-président Blaise COMPAORE a entrepris de modifier la Constitution, pour se représenter à l'élection présidentielle, initialement prévue pour novembre 2015[1298].

1294 Article 5 paragraphe 1 du traité d'Abuja du 28 mai 1975 créant la CEDEAO.

1295 Voir GLELE M, in (M.) KAMTO, (E.) PONDI et (L.) ZANG, *L'OUA : rétrospective et perspectives africaines*, Paris, Economica, 1990, p.26.

1296 Babacar GUEYE, « Reflexion sur une expérience d'intégration : l'Union Africaine », op.cit., p.188.

1297 Il faut noter que le coup d'Etat perpetré par l'armée au Togo pour imposer Faure Gnassingbé avait été différemment apprécié par la Commission et la Conférence des Chefs d'Etat.

1298 Ni la CEDEAO ni l'Union africaine n'ont osé prendre position officiellement contre cette modification au moment où le processus de modification a été engagé. C'est après la chute du régime par suite de l'insurrection populaire que la CEDEAO a dépêché des émissaires dans le pays pour rencontrer les nouvelles autorités et créé du même coup un groupe de contact chargé de suivre la gestion de la transition.

1065. Dans le même ordre d'idées, l'on peut se souvenir de la révocation du Commissaire Eugène YAÏ demandée par le gouvernement ivoirien en 2004, alors qu'aucun motif de révocation[1299], tel que prévu par le traité constitutif de l'UEMOA, ne pouvait être invoqué contre lui ; la raison fondamentale était en réalité qu'il avait été nommé par un précédent gouvernement qui n'était plus le même que celui au pouvoir. Malgré la décision d'annulation prononcée par la Cour de justice[1300], la Conférence a réitéré sa décision de mettre fin au mandat dudit commissaire en violant de façon flagrante les dispositions du traité qui garantissent cependant une certaine sécurité juridique et une certaine stabilité dans l'exercice du mandat de commissaire.

1066. Cette prééminence de la Conférence a fait reculer le Conseil des Ministres qui, pourtant, est chargé d'assurer le fonctionnement et le développement de l'Union. Il se trouve fondamentalement être aux ordres de la Conférence et, comme l'affirmait B. Boutros GHALI à propos de l'OUA, se trouve dépourvu de pouvoir propre de décision[1301], sans capacité d'adopter des résolutions autonomes directement exécutoires, devant sans cesse en référer à la Conférence pour entérinement[1302].

1067. Pour Y. LARBA, dans toutes les organisations créées depuis les indépendances des Etats africains, l'organe suprême de décision a été pendant longtemps la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement. A titre illustratif, nous pouvons relever que dans le cadre des organisations sous-régionales comme l'UEMOA et la CEDEAO, les actes pris par cette instance sont appelés actes additionnels et ont valeur exécutive pour tous les organes et l'ensemble des Etats membres de ces organisations. La Conférences des Chefs d'Etat, agissant comme organe législatif, prend ces actes additionnels, selon les matières, à

[1299] Le mandat d'un commissaire ne peut prendre fin que sur démission ou révocation. Aux termes de l'article 30 alinéa 2 du traité, la révocation n'est prononcée que par la Cour de justice à la demande du Conseil pour sanctionner la méconnaissance des devoirs liés à l'exercice des fonctions de membre de la Commission. www.uemoa.int.

[1300] Cour de Justice de l'UEMOA, arrêt n°03/2005 du 29 avril 2005 suite au recours en annulation de l'Acte additionnel n°06/2004 du 15 novembre 2004 pris par le Président en exercice de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de l'UEMOA.

[1301] (B.B.) GHALI, *L'OUA,* Paris, Armand colin, 1969, p.112.

[1302] (M.C.) Djiéna WEMBOU, *L'OUA à l'aube du XXe siècle : Bilan, diagnostic et perspectives à long terme,* Paris, LGDJ, 1995, p.23.

l'unanimité, par consensus ou à une majorité qualifiée de ses membres.[1303] Toutefois, depuis quelque temps, les regroupements régionaux se dotent d'organes législatifs devant refléter la volonté des populations bénéficiaires des activités que mènent ces organisations, dont la plupart sont constituées en Communauté.

1068. Avec la création de l'UEMOA, on peut affirmer, avec M. LELART, que jamais on était allé si loin, en Afrique, dans la consécration de l'autorité du droit de l'intégration sous-régionale et de l'établissement d'institutions intégrées fortes. En effet, l'UEMOA apparaît comme une véritable organisation supranationale, conçue sur le modèle de l'Union européenne dont l'influence est, somme toute, considérable, tant dans le contenu de bon nombre d'articles du traité constitutif que dans la dénomination de certaines institutions, comme la Commission ou la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement[1304].

1069. Toutefois, au-delà de l'apparente ressemblance avec l'UE, l'intégration institutionnelle et juridique au sein de l'UEMOA demeure une entreprise purement formelle. Elle reste marquée du sceau de l'*inter-gouvernementalité* dans la mesure où, comme il ressort de l'analyse de LUABA LUMU, la Conférence demeure "l'autorité suprême de l'Union", à laquelle a même été reconnue l'énorme compétence de prendre des "actes additionnels" au traité, annexés à celui-ci, le complétant sans pour autant le modifier, et dont le respect s'impose tant aux organes de l'Union qu'aux autorités des Etats membres[1305]. De même, il revient au Conseil des Ministres d'assurer la mise en œuvre des orientations générales définies par la Conférence pour la réalisation des objectifs de l'Union[1306].

1070. Le souci de concilier les intérêts étatiques particuliers et l'intérêt communautaire a si bien guidé le législateur communautaire qu'il a institué le couple Conseil/ Commission

---

[1303] Yarga LARBA, « Les Parlement régionaux, acteurs et facteurs d'intégration en Afrique » *in le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* Bruxelles, Bruylant, 2012, p.29.

[1304] (M.) LELART « Un exemple d'intégration institutionnelle- l'évolution de la zone franc », Institut Orléanais de Finances, Document de Recherches, 18-96/11/EI, 1996, p.7.

[1305] (N.)LUABA LUMU, « La faiblesse du cadre institutionnel décisionnel comme frein à l'intégration régionale africaine », op.cit, p.353. Voir aussi l'article 19 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf*.

[1306] Voir les articles 8 et 20 du traité UEMOA *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

dans le fonctionnement de l'Union, à l'image de l'ordre institutionnel européen, mais cette innovation reste à mi-chemin.

1071. Avec les pouvoirs attribués à la Commission par le traité UEMOA, on se trouve loin du secrétariat exécutif de la CEAO, en ce qu'elle participe au pouvoir législatif : elle peut transmettre des propositions au Conseil sur sa demande ou de sa propre initiative. En outre, lorsque le traité prévoit l'adoption d'un acte juridique du Conseil sur proposition de la Commission, le Conseil ne peut procéder à l'amendement qu'à l'unanimité de ses membres[1307]**.** On peut en conclure que cette tentative de catalyser le rôle prépondérant du Conseil sur la Commission ne peut être opérant que si le Conseil prend ses décisions à l'unanimité ou par consensus.

La prédominance des organes politiques, loin de se limiter au cadre institutionnel, s'étend également à la production normative.

B. La prédominance dans la production normative

1072. Le professeur Omoniyi ADEWOYE, analysant le succès de l'intégration régionale en Europe occidentale par rapport au traité d'Abuja, soutient que celle-ci a été facilitée par le constitutionnalisme, que symbolise un ensemble de principes de gouvernement : garantie des droits fondamentaux de la personne, existence d'un système juridique indépendant chargé de faire respecter ses droits, d'organisation d'élections libres et périodiques au suffrage universel la consécration du droit.

1073. En effet, affirme-t-il avec conviction, en consacrant dans chaque pays la notion d'Etat limité, dont la volonté pourrait être subordonnée à une autorité supranationale dans des domaines spécifiques d'intervention, il a favorisé la réussite du processus intégratif européen dans l'établissement de ses principales institutions (Conseil, Parlement européen, Cour de Justice et Cour des comptes), la mise en œuvre des mécanismes d'action communautaire (règlements, directives, décisions…), l'institution d'un ordre juridique communautaire propre, distinct des ordres juridiques nationaux et prédominant sur eux[1308]**.**

1074. Cette vision est d'autant plus vraie que le Conseil constitutionnel français, à travers sa décision du 19 novembre 2004, a tout de même reconnu, en s'inspirant du

---

[1307] Voir article 22 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1308] Omoniyi ADEWOYE, « Constitutionnalisme et intégration économique », *in Réal LAVERGNE,* p.375.

vocabulaire de la Cour de Luxembourg, que par l'article 88-1 de la Constitution le constituant *« a consacré un ordre juridique communautaire intégré à l'ordre juridique interne et distinct de l'ordre juridique international ».* Cet effort de clarification des rapports entretenus par le droit communautaire avec l'ordre juridique interne a conduit le Président Pierre MAZEAUD à affirmer que *« la construction européenne nous engage non seulement conventionnellement mais aussi constitutionnellement ».* Autrement dit, *« ceci ne nous est pas imposé de l'extérieur mais procède d'un consentement constitutionnel national et révocable*[1309]*».*

1075. En tout état de cause, le manque de constitutionnalisme semble être la cause principale qui fait piétiner le processus d'intégration en Afrique, par la concentration du pouvoir dans les mains des seuls chefs d'Etat ou, à tout le moins, aux mains des organes politiques des institutions d'intégration, l'exclusion des groupes de pression, la non-promotion d'institutions ou d'entreprises transnationales, l'étouffement des initiatives politiques et économiques particulières. Aussi doit-on convenir avec Omoniyi ADEWOYE que "tout progrès authentique en Afrique de l'Ouest dépendra d'un climat de constitutionnalisme reposant sur des valeurs humaines favorables au plein épanouissement de la personnalité humaine. La liberté est fondamentale pour le développement, car elle est la clé de l'épanouissement de l'énergie humaine dans toute son entreprise, qu'il s'agisse d'édifier des économies nationales puissantes et dynamiques ou d'intégrer les marchés de la sous-région"[1310]**.**

1076. L'UEMOA, comme la CEMAC, semble s'être engagée dans cette voie de l'édification d'une communauté de droit, voire de l'établissement d'un cadre constitutionnaliste, mais avec un goût d'inachevé. Même si, pour B. SARR, on peut reconnaître au traité constitutif de l'UEMOA une dimension constitutionnaliste, tant il est vrai que, de nos jours, les traités constitutifs d'une organisation internationale sont perçus par une partie de la doctrine internationale, du moins au plan matériel, comme une Constitution. Il n'en demeure pas moins qu'au plan formel ils restent et demeurent des

---

[1309] Discours prononcé le 03 janvier 2005 par le Président du Conseil constitutionnel français lors de la présentation de vœux au Président de la république à l'Elysée. http//.www.conseil-constitutionnel.fr.

[1310] Omoniyi ADEWOYE, « Constitutionnalisme et intégration économique », op.cit., p.382.

traités[1311]. Dans l'UEMOA, la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement et le Conseil des Ministres jouissent d'un quasi-monopole dans la production normative.

1077. En effet, à la lumière du droit communautaire UEMOA, il apparaît que c'est à la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement que revient le soin de déterminer les domaines prioritaires dans lesquels un rapprochement des législations est nécessaire, de même que les buts à atteindre dans les domaines identifiés et les principes généraux[1312]**.** Elle peut ainsi agir soit à travers des actes additionnels, soit à travers des protocoles additionnels.

1078. S'agissant des actes additionnels, aux termes de l'article 5 du traité UMOA : « Les décisions de la Conférence, dénommées actes de la Conférence, sont prises à l'unanimité ». Le traité révisé de 2003 remplace l'expression actes de la Conférence par celle d'actes additionnels[1313]**.** Il faut admettre, avec Issa SAYEGH, que même si quelques articles évoquent le recours à l'acte additionnel à propos de certaines questions bien déterminées, ce recours est possible à condition qu'il vise à compléter le traité, sans toutefois le modifier[1314]. Aussi faut-il considérer les actes additionnels comme des actes d'application ou d'exécution du traité et par conséquent relevant du droit dérivé ; la Cour de justice s'étant reconnue compétente pour opérer le contrôle de ces actes par rapport au traité à travers l'affaire du commissaire BRO GREBE[1315]**.**

1079. Quant aux protocoles additionnels, ils ne sont pas prévus à l'article 19 comme faisant partie des attributions de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement. On les retrouve dans quatre articles, qui ne font cas ni de leur nature ni de leur régime juridique. Il s'agit dans un premier temps des articles 38 et 39, qui disposent que le statut, les compétences ainsi que les règles de procédure et de fonctionnement de la Cour des comptes font l'objet d'un Protocole additionnel n°I, lequel fait partie intégrante du traité.

[1311] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte constitutionnel fédératif », op.cit., p.78. Lire aussi « Le constitutionnalisme européen : penser la Constitution au-delà de l'Etat » *in mélanges offerts en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* Paris, LGDJ, 2015, p.186 et svts.

[1312] Article 8 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1313] Article 19 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1314] (J.) ISSA SAYEGH., « L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique africaine », op.cit., pp.668-669.Voir également l'article 19 alinéa 2 et l'article 42 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1315] Voir arrêt n°03/2005 du 29 avril 2005 suscité.

Dans un second temps, les articles 101 et 102 prévoient que les politiques sectorielles sont énoncées et définies dans le protocole additionnel n°II, lequel fait également partie intégrante du traité.

1080. Le Conseil des Ministres est, quant à lui, chargé d'assurer la mise en œuvre des orientations générales définies par la Conférence à travers des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis. Il apparaît donc que la Commission est un exécutif sans compétence législative, dépourvu de pouvoir réglementaire autonome[1316]. Elle peut prendre des règlements, mais seulement en exécution de ceux adoptés par le Conseil et sur délégation expresse de celui-ci[1317]**.** En ce qui concerne les directives, le traité est muet sur la possibilité pour la Commission d'en adopter, de sorte que l'on peut conclure qu'elle n'en a pas la compétence.

1081. Certes, la Commission peut édicter des décisions et émettre des recommandations et des avis[1318]**,** mais lorsqu'on connaît la valeur juridique de moindre portée que revêtent ces types d'actes dans l'ordonnancement juridique communautaire, il est juste de considérer que les organes politiques que sont la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement et le Conseil des Ministres détiennent le monopole du pouvoir normatif communautaire.

§ 2. L'INERTIE DES ORGANES INTEGRES

1082. Pour promouvoir et sauvegarder les intérêts de l'organisation d'intégration, le traité constitutif a institué des organes dits intégrés. Ces organes peuvent se regrouper en deux ensembles, selon qu'ils sont dotés de fonctions exécutives ou administratives, comme la Commission ou selon qu'ils exercent la fonction de contrôle, comme les organes parlementaires ou les juridictions communautaires. Le poids de *l'inter-gouvernementalité* dans l'UEMOA se ressent sur le rôle des organes dits intégrés, au point que la Commission, censée être l'organe exécutif par excellence, a un pouvoir limité **(A).** De même, les organes de contrôle que sont les juridictions et les organes parlementaires peinent à remplir leur mission **(B)**.

[1316] Article 26 traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1317] Articles 26 et 42 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1318] Voir les articles 42 et 43 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

A. La marge de manoeuvre restreinte de la Commission

1083. Il est clair, dans l'UEMOA, que la Commission constitue à n'en pas douter l'organe de base de l'Union, puisque c'est elle qui est chargée de la gestion quotidienne du processus d'intégration. Pour cela, elle intervient, en dehors des actes additionnels qui sont autonomes, dans la production des actes communautaires des autres organes. L'idée de fond a été de permettre à un organe collégial non seulement d'éviter une gestion solitaire, comme c'est le cas très souvent quand il s'agit d'un secrétariat exécutif, tout en évitant une gestion trop indépendante des contingences nationales des Etats membres[1319]. Avec l'étendue de ses pouvoirs, la Commission est gardienne du traité en tant qu'organe indépendant des Etats. A ce titre, elle est autorisée à vérifier l'application du droit communautaire non seulement par les Etats membres, mais aussi par les entreprises. Aussi peut-elle prendre une décision motivée en cas de manquement par un Etat membre à une obligation communautaire et prononcer des sanctions à l'endroit d'entreprises ayant violé certaines dispositions du droit communautaire.

1084. Elle représente aussi l'Union dans les relations internationales et négocie des accords avec l'autorisation du Conseil[1320]. En plus, c'est à elle que revient la tâche d'exécuter le budget de l'Union[1321]**.** Malgré la volonté affichée par le législateur communautaire de doter la Commission de pouvoirs étendus lui permettant d'acquérir une certaine indépendance vis-à-vis des organes politiques que sont la Conférence et le Conseil des Ministres, l'on est bien loin d'un système communautaire institutionnel fondé sur une communauté de droit, selon l'entendement de Jean-Victor LOUIS[1322]**.**

1085. On peut recenser quelques traits qui caractérisent les écueils du système institutionnel en ce qui concerne la Commission. En effet, les membres de la Commission

---

[1319] (B.) SARR, « Le traité de l'UEMOA : un pacte constitutionnel fédératif », op. cit., p.89. A ce propos, il convient de noter que la mise en place d'une Commission a été surtout inspirée par l'expérience d'échec de la CEAO qui, elle, était dotée d'un secrétariat exécutif aux pouvoirs très limités.

[1320] Article 12 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1321] Voir les articles 26 et 47 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1322] D'après Jean-Victor LOUIS, l'expression « communauté de droit » a été utilisée pour la première fois par le président de la Commission Walter HALLSTEIN pour qualifier la Communauté européenne par référence à l'Etat de droit ou « Rechtstaat », *L'ordre juridique communautaire,* Bruxelles, collection perspectives européennes, 1993, p.52. Voir aussi CJCE, affaire Parti écologique « les verts » contre Parlement européen, *Recueil,* 1986, p.1339.

sont tous nommés par la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, sans l'intervention d'un autre organe communautaire[1323].

1086. Par contre, dans l'UE, le Président et les membres de la Commission sont désignés d'un commun accord par les gouvernements des Etats membres, après consultation du Parlement européen. Nonobstant cette procédure, l'ensemble des membres de la Commission, avant l'entrée en fonction sur nomination du Conseil européen, est soumise à un vote d'approbation du Parlement à la majorité qualifiée[1324]. En outre, le traité sur l'Union européenne prévoit que le Parlement peut voter une motion de censure à l'encontre de la Commission, qui obligerait ses membres à démissionner, conformément à la procédure prévue à l'article 234 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

1087. S'il est vrai que dans le droit UEMOA il est prévu que les commissaires sont désignés par la Conférence et exercent leurs fonctions en toute indépendance[1325] et ne peuvent être révoqués que pour faute lourde ou incapacité[1326], uniquement par la Cour de justice sur demande du Conseil[1327], la réalité est toute autre[1328]. De même, on peut craindre le fait que, comme il est prévu dans le traité que la Conférence peut modifier leur nombre, sans qu'il soit précisé les circonstances dans lesquelles cette modification peut intervenir, cela ouvre la porte à des révocations déguisées[1329].

1088. Un autre trait caractéristique de l'atrophie de la Commission est le pouvoir normatif qui est le sien. A ce niveau, la richesse de sa panoplie normative révèle une certaine parenté avec l'Union européenne. Même si la Commission intervient en amont et en aval dans la production des actes des autres instances communautaires, le pouvoir normatif que lui confère l'article 24 du traité UEMOA est un pouvoir subordonné, en définitive. Le traité prévoit, en effet, que la Conférence prend des actes additionnels au traité constitutif, le Conseil édicte des règlements à portée générale, obligatoire dans tous

---

[1323] Voir les articles 27 et 33 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1324] Voir article 17.7 du traité sur l'Union Européenne. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1325] Article 28 du traité *UEMOA www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1326] Article 27 du traité révisé. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1327] Article 30 du traité. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1328] Arrêt n°03/2005 du 29 avril 2005 suscité.

[1329] Article 23 alinéa 3 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

leurs éléments, directement applicables dans tout Etat membre ; des directives liant les Etats quant aux résultats à atteindre avec le choix des moyens pour y parvenir, des décisions obligatoires dans tous leurs éléments à l'endroit des destinataires et des recommandations et des avis sans force exécutoire[1330], tandis que la Commission se contente d'adopter des règlements pour l'application des actes du Conseil[1331] et édicte des décisions.

B. L'impuissance des organes de contrôle

1089. La construction du processus d'intégration en Afrique de l'Ouest, malgré les progrès que l'on reconnaît, souffre de l'importance accordée aux organes de contrôle que sont les juridictions et les organes parlementaires. Pourtant ces organes sont appelés à jouer un rôle crucial et fondamental pour la consolidation de l'intégration régionale. Les juridictions doivent assurer le respect du droit communautaire, notamment en ce qui concerne l'application et l'interprétation de façon uniforme sur tout le territoire de l'Union. C'est là aussi un des caractères de la supranationalité reconnue au droit de l'intégration.

1090. *"L'Europe des juges",* telle est l'expression que R. LECOURT[1332]a employée pour traduire l'importance de la jurisprudence dans la construction de l'Union européenne. L'évolution de la construction européenne et le stade actuel auquel elle est parvenue sont dus à l'action audacieuse et novatrice du juge. En effet, l'interprétation créatrice du juge communautaire européen a contribué à faire émerger de grands principes, au point que R. DEHOUSSE[1333] a parlé de constitutionnalisation de l'ordre juridique communautaire, à travers ceux de l'effet direct et de la primauté.

1091. Par l'effet direct, contrairement à ce qui prévalait jusque-là en droit international classique, le droit communautaire s'applique immédiatement dans les ordres juridiques nationaux en faisant des ressortissants de ces Etats membres des sujets de l'ordre juridique communautaire. Aussi, ce droit reconnu aux citoyens de saisir le juge communautaire pour

---

[1330] Articles 42 et 43 du traité UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[1331] Voir le règlement d'exécution n°005/2010/COM/UEMOA du 17 novembre 2010 portant modalités d'application du règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

[1332] (R.) LECOURT, *L'Europe des juges,* op.cit.p.7.

[1333] (R.) DEHOUSSE, *La Cour de justice des communautés européennes,* Paris, Montchrestien, 1994, p.41.

bénéficier de la protection accordée par ce droit supranational a pu l'élever au rang de *"gardien de l'intégrité du système communautaire"*[1334].

1092. Plus tard ce principe de l'effet direct va être renforcé par la consécration très tôt du principe de la primauté du droit communautaire sur les droits nationaux, à travers le célèbre arrêt *Costa & Enel*[1335], pour être confirmé par une autre décision non moins importante. Au nom de ce principe, « Les dispositions applicables ont pour effet, dans leurs rapports avec le droit interne des Etats membres, non seulement de rendre inapplicable de plein droit, du fait même de leur entrée en vigueur, toute disposition contraire à la législation nationale existante, mais encore d'empêcher la formation valable de nouveaux actes législatifs nationaux dans la mesure où ils seraient incompatibles avec le droit communautaire[1336]».

1093. Telle semble être, en apparence, la voie empruntée par l'UEMOA par la reconnaissance du rôle primordial de l'organe juridictionnel en tant que "gardienne de l'orthodoxie communautaire", selon l'expression du doyen Guy ISAAC[1337], dont le rôle est de veiller à *"sauvegarder l'identité et l'intégrité du système communautaire"*[1338]. En effet, dans l'UEMOA, la Cour de justice a été instaurée pour veiller au respect du droit, tant en ce qui concerne l'application que concernant l'interprétation du traité. Ainsi, elle connaît des manquements des Etats membres à leurs « obligations communautaires », statue sur des recours en illégalité des règlements, directives ou décisions et se prononce sur des renvois préjudiciels sur l'interprétation des actes communautaires. Par ailleurs, la Cour peut être saisie d'une demande d'avis de la Commission sur la mise en œuvre du droit communautaire[1339].

1094. C'est d'ailleurs dans le cadre d'un avis, demandé par la Commission, que la Cour de Ouagadougou va emprunter un raisonnement similaire à son homologue européen

---

[1334] Ibid., p.46. Voir aussi affaire *Van Gen & Loos. Recueil* 1963, p.63.

[1335] Affaire 6/64, *Costa & Enel, Receuil*, 1964, p.1141.

[1336] Affaire 106/77, 1978, *Simenthal*, *Recueil,* p. 629 et avis n°01/2003 du 18 mars 2003. En doctrine, voir Emilie CHEVALIER, « La déclinaison du principe de primauté dans les ordres communautaires : l'exemple de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », op.cit., p.344.

[1337] Guy ISAAC, *Droit communautaire général,* op cit, p.117.

[1338] Rapport général sur l'activité des Communautés européennes, Années 1992 et 1993, cité par R. DEHOUSSE, *La Cour de justice des communautés européennes,* op.cit., p.10.

[1339] Voir le protocole additionnel n°I du relatif aux organes de l'UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/

en affirmant *« qu'il importe de souligner que l'Union constitue en droit une organisation de durée illimitée, dotée d'institutions propres, de la personnalité et de la capacité juridique et surtout de pouvoirs issus d'une limitation de compétences et d'un transfert d'attributions des Etats membres qui lui ont délibérément concédé une partie de leurs droits souverains pour créer un ordre juridique autonome qui leur est applicable ainsi qu'à leurs ressortissants*[1340]».

1095. Mais avant, il faut souligner que le principe de primauté du droit communautaire sur la législation nationale des Etats membres est énoncé dans le traité de l'UEMOA, selon lequel *« Les actes arrêtés par les organes de l'Union pour la réalisation des objectifs du présent Traité, et conformément aux règles et procédures instituées par celui-ci, sont appliqués dans chaque Etat membre nonobstant toute législation nationale contraire antérieure ou postérieure*[1341]».

1096. Malgré cette décision audacieuse par laquelle le juge communautaire est allé plus loin en affirmant, dans un de ces considérants, la primauté absolue du droit communautaire en ce que cette primauté couvre non seulement les législations nationales administratives, législatives, juridictionnelles mais aussi constitutionnelles, le défi reste énorme parce que cet avis, qui estimait que le Mali a manqué à ses obligations communautaires en ne créant pas de Cour des comptes, sous prétexte d'un aléa constitutionnel, n'a pas encore connu une application.

1097. Jusqu'au moment où nous écrivons ces lignes, c'est-à-dire en 2015, au Mali la réforme visant la création d'une juridiction financière autonome n'a pu avoir lieu en raison du fait que le référendum qui devait consacrer la modification de la Constitution pour permettre la mise en place de la Cour n'a pas pu être organisé. Toutefois, la Chambre des comptes de la Cour suprême qui fait office de juridiction financière fonctionne dans les faits comme une Cour des comptes avec une certaine autonomie à l'image des Cours des comptes créées dans les autres Etats membres.[1342]

[1340] Cour de Justice de l'UEMOA, Avis n°002/2000, 02 février 2000. Demande d'avis de la Commission de l'UEMOA relative à l'interprétation de l'article 84 du traité de l'UEMOA.

[1341] Article 6 du traité UEMOA. www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.

[1342] La difficulté au Mali réside surtout dans la rigidité de la Constitution, qui n'admet qu'une seule voie de révision : le référendum.

1098. La Cour a été aussi défiée dans l'affaire de la révocation du Commissaire ivoirien[1343] par la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, puisque malgré sa décision prononçant l'illégalité de la révocation, la Conférence a maintenu sa position. La Conférence en tant qu'organe politique impose donc ses positions, fussent-elles contraires au droit communautaire, à la Cour de Justice. Dans la zone CEMAC, la situation n'est guère plus reluisante, comme le souligne patrice L. BADJAN, en raison du fait que *« la Cour de justice ne dispose pas du poids nécessaire pour remplir ses missions »*. En effet, *« le pouvoir de contrainte de la cour reste limité. Son rendement paraît faible avec 17 arrêts et 5 avis rendus en 5 ans d'existence*[1344]».

1099. Parfois, ce sont des décisions rendues contre des Etats qui ne sont pas exécutées, ce qui traduit une bravade de l'autorité du juge communautaire et, partant, une remise en cause de la primauté de l'ordre juridique communautaire tout entier. Tel est le cas dans le cadre de la protection des droits et libertés fondamentales par la Cour de justice de la CEDEAO dans deux affaires assez importantes : l'une contre l'Etat du Togo[1345] et l'autre contre la Gambie[1346]. Dans ces affaires, la Cour de justice de la CEDEAO a été confrontée à la résistance des Etats quant à l'exécution de ses décisions ; ce qui revèle les difficultés d'une intégration juridique et judiciaire en Afrique de l'Ouest. Mais on peut déplorer que le dispositif n'ait pas prévu de sanctions en cas de refus d'exécuter une décision rendue par la Cour.

1100. L'autre reproche lié à une question substantielle et relatif au degré de démocratisation des institutions africaines, que l'on peut faire à l'UEMOA, c'est l'implication des populations dans les décisions communautaires, à travers un organe représentatif à l'image du Parlement européen. Le traité de l'UEMOA s'est, dans un premier temps, contenté d'instituer un comité interparlementaire, en attendant la mise en place d'un parlement de l'Union. Ce comité interparlementaire est composé de cinq

---

[1343] Arrêt n°03/2005 du 29 avril 2005, op. cit.

[1344] Voir Patrick Libong BADJAN, *Réformes institutionnelles de la CEMAC,* Paris, L'harmatan, 2013, p.46.

[1345] CJ-CEDEAO, 07 octobre 2011, *Madame Ameganvi Manavi Isabelle et les Sieurs Fabre Jean- Pierre, Lawson-Banku Boevi Patrick et autres c/ L'État du Togo,* Rôle general N°ECW/CCJ/APP/12/10, Arrêt n°ECW/CCJ/APP/12/10.

[1346] CJ-CEDEAO, 05 juin 2008, *Chief Ebrimah Manneh c/ La République de Gambie,* Rôle -general, Arrêt n°ECW/CCJ/JUD/3/08.

membres par Etat élus par chaque Parlement national[1347]. Cette situation, qui n'est pas propre à l'UEMOA, marque tout de même l'avènement des Organisations d'Intégration Africaines (OIA) de seconde génération, tant dans le passé l'exclusivisme gouvernemental et le déficit démocratique très accentué caractérisaient les institutions interafricaines[1348].

1101. Historiquement, il faut se rendre compte, comme le soulignait LUABA LUMU, que *« l'éclipse de la démocratie et la marginalisation, voire l'inexistence, de l'organe parlementaire au plan interne expliquent la longue absence d'un parlement international en Afrique tant au niveau continental que sous-régional*[1349]». F. BORELLA et bien d'autres auteurs avaient vu en l'absence d'organe parlementaire une typologie classique des organisations d'intégration africaines[1350]**.** Ce déficit de parlementarisme date de la période postcoloniale, marquée par le règne du parti unique ; une période pendant laquelle beaucoup d'Etats africains ont fonctionné sans Parlement ou alors avec un Parlement purement nominal, acquis à la cause du monopartisme. Ainsi, le poids des exécutifs nationaux dans les pays d'Afrique subsaharienne a eu un impact négatif sur l'action et l'activité des juridictions spécialisées[1351] et contribué à l'affaiblissement des Parlements nationaux[1352]**.** Du reste, même si la tendance, au lendemain de la nouvelle vague de constitutionnalisme qui a émergé au cours des années 1990 fut à encourager l'application

---

1347 Voir les articles 16 et 35 à 37 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité réviséUEMOA.pdf*.

1348 C'est le cas au niveau de la CEDEAO où la révision du traité d'Abuja du 24 juillet 1993 a ajouté aux organes gouvernementaux traditionnels un parlement communautaire dont les membres seront élus. Le traité de la CEMAC prévoit également un parlement mais qui ne serait fonctionnel qu'après un délai minimum de cinq(05) ans à partir de l'entrée en vigueur du traité, ses fonctions étant confiées à une commission parlementaire composée de députés des Etats membres.

1349 (N.) LUABA LUMU, « La faiblesse du cadre institutionnel décisionnel comme frein à l'intégration régionale africaine », op. cit. p. 349.

1350 BIPOUM-WOUM, *Le droit international africain, Problèmes généraux, Règlement des conflits,* Paris, LGDJ, GONIDEC Pierre François, *Les organisations internationales africaines, Etude comparative,* Paris L'harmattan, 2004, 303 pages. GLELE M. AHANZO, *Introduction à l'organisation de l'unité africaine et aux organisations régionales africaines,* Paris, LGDJ, 1986.

1351 Voir (A.) KONTCHOU-KUOMENI, « Vers un nouveau modèle de contrôle de constitutionnalité des lois au Cameroun », *in Gérard CONAC, Les Cours suprêmes en Afrique,* tome 2, Economica, Paris, 1989, pp.44-63.

1352 (J-B) FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les pays d'Afrique noire francophone,* op.cit., pp.177-181.

du principe de la séparation du pouvoir, l'organisation politique s'est toujours prêtée à une forte centralisation des institutions au profit du Chef de l'Etat[1353].

1102. Il ressort de ce qui précède que l'expérience des échecs de tentative des organisations d'intégration en Afrique vient du fait que les populations africaines ne sont pas suffisamment impliquées dans la gestion. D'ailleurs, à ce propos, Kwam KOUASSI soulignait *:« Un des vices originaux de l'OUA, partagé du reste par toutes les OIA, a été de s'en remettre aux seuls appareils gouvernementaux des Etats membres (chefs d'Etat et de gouvernement, ministres, diplomates…) pour les problèmes de l'Unité africaine, sans associer les peuples africains*[1354]». C'est dire que le Parlement assure la pleine participation des peuples africains au développement et à l'intégration économique du continent tout entier. Or, comme l'a bien exprimé le Professeur J-P DUPRAT, *« l'expérience parlementaire doit d'abord être vécue pour qu'ensuite la représentation du pouvoir puisse atteindre un degré d'abstraction plus élevé, débouchant ainsi sur le phénomène de l'institutionnalisation*[1355]*».*

1103. Pour Abass BUNDU, ex-Secrétaire exécutif de la CEDEAO, la structure du pouvoir concernant l'intégration régionale a été assimilée, par le passé, à un club de chefs d'Etat qui prenaient toutes les décisions[1356]. Cette situation n'a pas fondamentalement changé de nos jours, même si des avancées notables sont à signaler. En effet, l'article 6 du protocole indique que le Parlement peut « faire des recommandations » en matière de droits de l'homme et « émettre des avis » sur un certain nombre de sujets. Pour Alioune SALL, la révision du traité de la CEDEAO en 1993 fut un rendez-vous manqué parce que même s'il est rarement question de conférer à ces Parlements les mêmes attributions que

---

[1353] Voir (A.) AUER, « Le principe de la séparation des pouvoirs dans les Etats africains. L'exemple de la Constitution malgache de 1992 », *Pénant,* 1994, p.244. Pour plus de détails sur cette question, confer G. NOUPOYO, *Les banques centrales africaines et la conduite de la politique budgétaire nationale : les exemples de la BCEAO et de la BEAC (aspects juridiques et financiers,* op.cit., pp.609-613.

[1354] Kwam KOUASSI, *Les rapports entre l'Organisation des Nations Unies et l'Organisation de l'Unité Africaine,* Bruxelles, Bruylant, 1978, p. 107.

[1355] (J.P.) DUPRAT, « La formation et l'évolution du droit financier en Afrique francophone subsaharienne » (dir) Dominique DARBON et (J.) du Bois DE GAUDUSSON, *in La création du droit en Afrique,* op.cit., p. 466.

[1356] BUNDU Abass, « La CEDEAO et l'avenir de l'intégration régionale en Afrique de l'Ouest », *in R. Lavergne* (dir), op.cit., p.55. Il faut noter aussi que Monsieur BUNDU Abass a été secrétaire exécutif de la CEDEAO de 1989 à 1993.

les parlements nationaux, tout au moins des pouvoirs spéciaux comme en matière budgétaire auraient pu leur être attribués.[1357]

1104. La démocratisation des organisations d'intégration africaines passe nécessairement par une libéralisation politique et économique mettant à contribution toutes les forces politiques et socio-économiques. Elle passe surtout par la participation des peuples africains à leur gestion et au contrôle de leur fonctionnement par le biais de représentants élus par eux.

1105. Pour le moment, les traités primaires de l'UEMOA, tout comme celui de la CEMAC, s'étaient arrêtés à mi-chemin avec un Comité interparlementaire pour la première et une Commission parlementaire pour la seconde. La révision du traité UEMOA[1358], intervenue en 2003, a consacré un organe parlementaire dont la création est intervenue le 29 janvier 2003 par un traité spécifique.[1359] Les attributions et le rôle du Parlement sont prévus dans la section II du chapitre II consacré aux organes de l'Union[1360]. Dans la CEMAC également, l'institutionnalisation de la Communauté s'est renforcée par la mise en place d'un organe législatif[1361] qui s'est substitué à la Commission interparlementaire le 16 avril 2010.[1362]

1106. A l'analyse, la logique de ce renforcement institutionnel peut s'expliquer par le fait que, de plus en plus, il y a une prise de conscience sur le rôle que peut jouer un Parlement, organe représentant les populations, dans la démocratisation de l'organisation sous régionale. Il faut noter aussi que les organes politiques, et plus particulièrement la Conférence des Chefs d'Etat, a perdu en crédibilité dans la conduite des affaires communautaires.

[1357] Alioune SALL, « Aspects institutionnels de l'intégration en Afrique de l'Ouest » *in Regards croisés sur les intégrations régionales : Europe, Amérique, Afrique,* Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.164.

[1358] Voir Traité du 10 janvier 1994 en son article 35 dont l'alinéa 1 dispose que que « Le contrôle démocratique des organes de l'Union est assuré par le Parlement dont la création fait l'objet d'un traité spécifique ».

[1359] Traité du 29 janvier 2003 portant création du Parlement de l'UEMOA.*www.uemoa.int.*

[1360] L'organe parlementaire est régi par les articles 35 à 37 du traité UEMOA. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé UEMOA.pdf.*

[1361] Article 46 du traité révisé. *www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité révisé CEMAC.pdf.*

[1362] Convention de Yaoundé du 25 juin 2008 régissant le Parlement de la CEMAC.

1107. Toutefois, le Parlement de l'UEMOA comme celui de la CEMAC sont vivement attendus en ce qu'ils doivent faire la preuve d'une volonté réelle de réussir l'intégration dans la zone de compétence de chacun. Déjà, des inquiétudes subsistent, au regard de l'histoire et du poids des chefs d'Etat. Pour une consolidation de la démocratie fonctionnelle au niveau sous-régional, M. OKOYA pense par exemple que *« le renforcement démocratique de la zone CEMAC n'est possible que par le rôle que va jouer le Parlement. Pour cela, les parlementaires doivent être prêts à assumer leur rôle et exercer l'ensemble des fonctions qui leur sont dévolues. En effet, dans bien des cas, les Parlements nationaux des Etats membres ne se limitent qu'à un rôle d'enregistrement de la volonté gouvernementale. En raison de leur allégeance au pouvoir politique et de l'inexistence d'une réelle opposition politique, ces Parlements nationaux se refusent à exercer leur rôle de contrôle de leurs gouvernements respectifs*[1363]».

1108. Ainsi, la représentativité populaire est si importante que la pratique des structures, à l'image du Comité ou Commission interparlementaire, est vue par certains auteurs comme un acte antidémocratique. M.OKOYA estime alors que si l'on considère que le Parlement est une instance représentative par excellence dans un système démocratique, c'est parce qu'il ne doit son existence qu'à la volonté du peuple[1364]. Par conséquent, on ne peut prétendre installer un Parlement de façon antidémocratique[1365]**.** Dans le même sens, en analysant la situation de la démocratie en Afrique centrale, M-F VERDIER conclut que cette sous-région *« est un espace où la démocratie est réduite aux droits fondamentaux et individuels de l'homme et non comme un système politique*

[1363] Gilles Carson OSSETTE OKOYA, « Le Parlement de la CEMAC ou l'aboutissement d'une dynamique institutionnelle sous-régionale », *Revue juridique et politique n°4,* 2010, p.507.

[1364] Ibid., p.507. On assiste, toutefois, à une évolution positive du rôle des parlements africains. Le dernier exemple en date est celui du Parlement burundais qui a sanctionné par un vote négatif, le 21 mars 2014, un projet de loi introduit par l'exécutif pour supprimer l'article 96 de la Constitution du 28 février 2005 limitant le nombre de mandats présidentiels à deux, en vue de permettre au Président Pierre NKURUNZIZA de briguer un nouveau mandat. Cette volonté de remettre en question le principe de l'alternance a été rejetée par la majorité au pouvoir conduite par le CNDD-FDD. Ce parti qui est pourtant ultra majoritaire au Parlement n'avait besoin que de 4 voix pour obtenir la majorité des 4/5 exigée par la constitution pour la révision. A l'issue du vote, la majorité qui avait besoin de 85 voix, n'a finalement obtenu que 84 voix, c'est-à-dire une voix de moins.

[1365] Pour le moment les parlementaires qui composent le comité ou commission interparlementaire sont désignés par les Parlements nationaux et très souvent sont le reflet de ces institutions nationales où le parlement est une sorte de caisse de résonance de l'exécutif.

organisant la dévolution du pouvoir par la compétition libre et non faussée et protégeant le pluralisme[1366]». Il est même à craindre que le Parlement ne puisse jouer son rôle de pouvoir de contrôle puisque la Conférence détient le pouvoir de dissolution contre l'organe parlementaire[1367].

1109. Pourtant, le rôle des Parlements nationaux comme facteur et acteur d'intégration est de plus en plus perçu dans les rencontres interétatiques africaines. Lors de la réunion des présidents des Parlements africains le 21 octobre 2010 à Midrand en République sud-africaine, le président du Parlement panafricain, Idriss Moussa NDELE, a relevé qu'un manque de communication existe lorsqu'on aborde les questions des rapports entre les parlementaires et les populations qu'ils sont censées représenter.[1368]

1110. C'est pourquoi il faut relever de nombreux défis pour créer une citoyenneté africaine qui, pour Jacques TENIER, n'est pas l'aboutissement d'un projet d'intégration piloté de bout en bout par les gouvernements, mais le moyen d'une politisation de l'intégration et de la formation d'un espace démocratique élargi.[1369]

1111. La révision du traité UEMOA en 2003 laisse transparaître une audace inspirée du parlementarisme national. Il est prévu l'élection des membres du Parlement au suffrage universel direct dont les membres vont porter le titre de « député du parlement » pour un mandat de 5 ans selon des modalités qui seront fixées par acte additionnel de la Conférence. Le mandat sera exercé de façon indépendante, sans influence des Etats membres avec le bénéfice d'une immunité parlementaire sur le territoire de chaque Etat. Vu de cette façon, il est clair que tout mandat impératif est nul.[1370] A l'image des parlements nationaux, l'organe parlementaire communautaire pourrait inviter les membres de la Commission, le président de Conseil, le gouverneur de la BCEAO, le président de la

---

[1366] (M-F) VERDIER, « La démocratie sans et contre le peuple. De ses dérives » *in Mélanges offerts à Slobodan MILLACIC,* Bruxelles, Bruylant, 2008, p.1083.

[1367] Article 37 traité UEMOA révisé : « La composition, l'organisation et le fonctionnement du Parlement sont déterminés par voie d'acte additionnel de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement.

La Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement peut, après consultation du Bureau du Parlement et du Conseil des Ministres, dissoudre le Parlement ».

[1368] Y. LARBA, « Les Parlements régionaux, facteurs ou acteurs d'intégration ? », op.cit., p.37.

[1369] Jacques TENIER, « Panorama comparatif des dynamiques d'intégration » *in regards croisés sur les intégrations régionales : Europe, Amérique,* Afrique, Bruxelles, Bruylant, 2012, p.28.

[1370] Article 5 du traité portant création du Parlement de l'UEMOA.

BOAD et le président de la chambre consulaire pour les entendre sur certaines questions en cas de besoin.[1371]

1112. Mais c'est surtout dans le contrôle démocratique des institutions que la révision de 2003 a innové à travers un certain nombre de pouvoirs substantiels reconnus au Parlement lorsqu'il constate des défaillances. Aussi peut-il de façon graduelle : interpeller la commission ; saisir le Comité ; saisir le Conseil ; voter une motion de censure contre la Commission ou saisir la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement.[1372] La recevabilité de la motion est soumise à sa signature par un tiers des députés et son examen par la présence de deux tiers des membres du Parlement.[1373]

1113. En attendant l'organisation d'élections au niveau communautaire pour élire les parlementaires qui doivent siéger au Parlement communautaire, ce sont les anciens organes qui continuent d'exercer ce pouvoir avec les limites que nous leur connaissons. En effet, non seulement ces structures manquent de moyens, mais aussi leur rôle dans la gouvernance de l'intégration n'est pas clairement défini.

[1371] Articles 18 à 23 du traité portant création du Parlement de l'UEMOA.

[1372] Article 18 du traité portant création du Parlement de l'UEMOA.

[1373] Alioune SALL, « Aspects institutionnels de l'intégration en Afrique de l'Ouest », op.cit., p.166.

CONCLUSION PARTIE II.

L'analyse du dispositif de communautarisation des règles en matière fiscale montre que l'UEMOA est résolument tournée vers une véritable intégration économique visant à terme, la construction d'un marché commun dont les obstacles à la libre circulation des personnes, des biens et des capitaux seront levés. Toutefois, on constate des imperfections. Autrement dit, l'état des lieux du processus d'harmonisation de la fiscalité laisse un goût d'inachevé.

Si l'on peut se targuer, dans l'UEMOA, d'avoir réussi l'harmonisation fiscale pour accompagner la politique monétaire et la politique budgétaire commune, gages d'une véritable intégration économique, des efforts restent à faire en raison du fait que les insuffisances sont encore plus nombreuses. Particulièrement pour ce qui est de l'Afrique de l'Ouest, la prolifération des schémas d'intégration a besoin de rationalisation en raison de la dispersion des énergies et surtout du risque d'insécurité et d'inefficacité que cela crée. Les motifs de satisfaction ne sont pas négligeables, mais il vaut mieux se référer à de bons exemples plutôt qu'à de mauvais.

Dans la vie des organisations d'intégration en Afrique, l'on a pu remarquer la persistance des tares congénitales que recelait déjà la première génération d'entre elles. Des efforts ont été faits à travers des projets plus ambitieux qui ont conduit à la révision des traités afin de faire de l'Afrique de l'Ouest une communauté de droit avec un marché commun, mais l'on doit se permettre certaines critiques.

Une fois de plus, le déficit démocratique s'est invité dans la vie des organisations comme c'est le cas au niveau étatique. Le centralisme est encore présent dans les instances dirigeantes, au point que les organes techniques sont réduits à un rôle d'exécution, parfois d'assistance. Ce manque de démocratie se révèle surtout au niveau des organes de contrôle qui, jusque-là, ne jouent pas pleinement le rôle qui doit être le leur. Si les organes juridictionnels existent et fonctionnent, l'impossibilité de la saisine populaire limite l'avancée du droit communautaire. Quant à la représentation populaire, elle est encore embryonnaire.

Cependant, de ce qui a pu être mené en ce qui concerne la coordination fiscale jusqu'à nos jours, on peut affirmer que les obstacles ne sont pas du tout insurmontables. Il suffit d'une volonté politique réelle des dirigeants politiques s'ils ont des projets bénéfiques pour leurs peuples.

CONCLUSION GENERALE

1114. Cette étude relative aux compétences fiscales et à la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain visait un double objectif : analyser le processus d'intégration de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine à travers le prisme de la théorie du droit pour savoir le niveau d'intégration atteint à l'heure actuelle, d'une part, et la capacité des Etats ouest-africains de s'adapter aux changements constants d'un contexte de plus en plus mondialisé, d'autre part.

1115. On a pu constater, comme l'a fait remarquer J.I. SAYEGH, que l'ordre juridique de l'UEMOA est constitué d'une toile d'organes dont les actes ne sont pas toujours bien définis ni réglés par les textes, qui sont pourtant nombreux[1374]**.** En effet, les fondements juridiques de l'Union sont aujourd'hui éparpillés dans plusieurs textes, notamment le traité révisé de 2003, le traité spécial sur le Parlement de l'Union[1375]**,** la convention portant création de la Commission bancaire[1376]**,** les accords instituant la Banque Centrale de Etats de l'Afrique de l'Ouest[1377] et la Banque Ouest-Africaine du Développement[1378]**.**

1116. De même, la nomenclature des actes juridiques dans l'UEMOA laisse apparaître des actes atypiques dont la valeur juridique n'est pas toujours évidente et précise. Il s'agit des décisions de la Commission bancaire, des actes additionnels et des protocoles additionnels, mais aussi des règlements d'exécution qui sont des textes d'application des règlements censés être des actes très précis et détaillés au point que leur application puisse être intégrale et immédiate.

1117. Cette question doit être réglée par une réduction des textes constitutifs de l'Union de même qu'un effort de précision dans la définition des actes des organes

---

1374 Joseph ISSA SAYEGH, « L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique africaine », op. cit., p.679.

1375 Traité du 29 janvier 2003 portant création du Parlement de l'UEMOA avec pour siège Bamako au Mali.

1376 Cette commission bancaire a été créée par une convention signée par les ministres des Finances de l'UMOA le 24 avril 1990 à Ouagadougou au Burkina Faso et renouvelée le 7 avril 2007 à Lomé au Togo. Ladite convention vise à assurer une surveillance uniforme et plus efficace de l'activité bancaire en confiant la tâche à une structure communautaire ayant reçu les pouvoirs nécessaires des Etats membres.

1377 La BCEAO a été créée le 12 mai 1962 par le traité de l'UMOA.

1378 La BOAD a été créée par un traité signé en 1973 et son siège est à Lomé, au Togo. L'article 2 de ses statuts précise son objet qui est de : promouvoir le développement équilibré des Etats membres et réaliser l'intégration économique de l'Afrique de l'Ouest. Cet objet sera rendu effectif à travers le financement des projets prioritaires de : développement rural, infrastructures de base et modernes, télécommunications, énergie, industries, transports, tourisme et autres services.

communautaires et du régime juridique de chaque acte, en tenant compte non seulement des ordres juridiques des Etats membres mais aussi des autres organisations internationales qui cohabitent avec l'UEMOA dans le même espace géographique ou même dans des espaces plus vastes comme l'OHADA. La cohabitation d'autres schémas d'intégration, et plus précisément celui de la CEDEAO, met en lumière les questions de conflits de lois qui sont susceptibles de se poser.

1118. Une analyse comparée des deux schémas d'intégration a fait ressortir deux conceptions différentes de l'intégration dans la zone ouest-africaine, au départ, avec tout de même une tendance convergente ces dernières années. On l'a vu tout au long de notre étude, bien qu'elle connaisse des limites pratiques, la nature supranationale du droit de l'UEMOA, en dépit du principe d'édiction de prescriptions minimales et de réglementation-cadre prescrit à l'article 5 du traité, n'est plus à démontrer. Par contre, dans la CEDEAO, on est face à un droit éminemment interétatique. En effet, dans cette organisation le mode d'élaboration du droit reste marqué du sceau de l'*interétatisme*. Les décisions de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de même que les règlements du Conseil des Ministres sont adoptés à l'unanimité, par consensus, à la majorité des deux tiers selon les matières[1379]. En outre, contrairement au droit UEMOA, les particuliers sont exclus dans le système CEDEAO. Le traité indique clairement que les décisions de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement et les règlements du Conseil des Ministres s'adressent exclusivement aux Etats et aux institutions de la Communauté[1380].

1119. Fort heureusement, il est remarquable de constater que, de plus en plus, les organes techniques de ces organisations coordonnent leurs activités pour éviter les conflits de compétences entre les organisations en charge de l'intégration juridique. Le traité CEDEAO précise également que les matières visées seront définies dans un protocole et que les décisions et les règlements seront adoptés par consensus jusqu'à l'entrée en vigueur dudit protocole[1381]. Comme ce protocole n'a toujours pas été adopté, il en résulte que le

---

[1379] Voir (L.M.) IBRIGA, « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », op.cit., p.206.

[1380] Article 9 §.4 et 12§.3 du traité CEDEAO révisé.

[1381] Article 9 §2 pour les décisions et article 12, paragraphe 2 pour les règlements.

mode de décision dans la CEDEAO est le consensus, qui s'accommode mal de la prise de décisions importantes que requiert un processus d'intégration.

1120. Dans le cadre de l'UEMOA, le développement de l'ordre juridique communautaire a mis en avant la question de la cohabitation des différents ordres juridiques étatiques au sein de l'espace. Cette cohabitation, qui peut être conflictuelle, pose du même coup la question des mécanismes d'articulation entre les différents ordres juridiques nationaux. A l'image du juge européen, celui de l'UEMOA a reconnu le principe de la primauté de l'ordre juridique communautaire sur l'ordre juridique interne des Etats, primauté déjà affirmée dans l'article 6 du traité constitutif. Cette primauté qui ne doit pas être ignorée par les Constitutions nationales est essentielle pour la réussite de l'intégration. On a pu constater que les Constitutions nationales admettent le transfert de compétences par les Etats dans le cadre de l'intégration africaine mais ne consacrent nullement la primauté de l'ordre juridique communautaire, sauf à s'en remettre au juge communautaire. Dans ce sens, des résistances à la primauté de l'ordre juridique communautaire ont pu s'observer[1382].

1121. Le processus de communautarisation a eu des effets sur la souveraineté fiscale des Etats en ce que la mise en commun des moyens d'action, à travers les organes communautaires, est une remise en question du pouvoir exclusif de l'Etat en matière fiscale. On a pu s'apercevoir du partage des compétences entre l'Union et les Etats membres. D'ailleurs, dans l'UEMOA, les organes communautaires disposent d'un large pouvoir en matière fiscale, comme il ressort du bilan de l'harmonisation de la fiscalité[1383]. La matière fiscale, dans toute ses dimensions, a connu une réelle tentative d'harmonisation, avec toutefois des imperfections à corriger.

[1382] La création d'une Cour des comptes, juridiction indépendante chargée de veiller à la bonne gouvernance financière, n'est toujours pas effective au Mali et au Bénin. Au Mali, par exemple, la seule voie de révision de la Constitution est celle référendaire. Or, l'institution d'une Cour des comptes nécessite l'organisation d'un référendum qui n'a pas encore eu lieu. Le président Alpha Oumar KONARE a tenté cette révision sans succès ; de même le Président Amadou Toumani TOURE avait initié en 2012 un projet qui s'est heurté aux évènements du 22 mars 2012 qui ont entraîné sa chute, suite au coup de force militaire. Au Bénin, il se mène aussi un débat sur l'inconstitutionnalité de la création de la Cour des comptes sans une révision préalable de la Constitution.

[1383] Le Tarif Extérieur Commun, entré en vigueur en 2000, semble avoir parachevé l'union douanière. L'harmonisation de la fiscalité intérieure a commencé par celle de la fiscalité indirecte vers la fin des années 1990 (TVA et droits d'accises) avant de s'attaquer à la fiscalité directe à partir de 2008 qui marque du même coup le début du Programme de transition fiscale.

1122. Dans l'espace UEMOA, on peut considérer que l'harmonisation et le droit communautaire ont affecté de façon claire et substantielle les compétences étatiques en matière fiscale, même si cela ne s'est pas véritablement traduit par une réforme du droit fiscal de chaque Etat qui, dans le fond, est en phase avec les actes communautaires intervenus en la matière.

1123. Il n'y a pas de doute que le pouvoir fiscal des parlements nationaux a été considérablement réduit par l'autorité des textes communautaires sur les droits nationaux. Pour preuve, les directives sur les droits d'accises et la TVA non seulement ont prévu les taux applicables, mais en plus sont allés plus loin en fixant le champ d'application des impôts concernés. La confiscation du pouvoir fiscal par l'Union est encore plus visible en ce qui concerne les impôts directs, notamment les impôts sur les bénéfices des personnes morales. Contrairement à l'UE, où chaque Etat membre dispose d'un droit de veto au nom du mode unanimiste[1384] de prise des directives pour s'opposer à une mesure qui peut conduire à une réduction de ses recettes fiscales, l'UEMOA adopte un système majoritaire qui permet de contourner les blocages[1385]**.** Ainsi, l'article 65, 3) fait obligation aux Etats membres *« d'harmoniser leurs politiques fiscales selon la procédure prévue aux articles 60 et 61 pour réduire les disparités excessives prévalant dans la structure et l'importance de leurs prélèvements fiscaux ».*

1124. La matière fiscale a fait l'objet de rapprochements sur la base de dispositions du traité, comme nous avons pu le voir tout au long de notre étude. Ainsi, le droit fiscal communautaire[1386]**,** si on peut l'appeler ainsi, en référence à l'ensemble des actes juridiques d'origine communautaire qui sont relatifs à la fiscalité, est assez diversifié puisqu'il englobe la fiscalité de porte ainsi que la fiscalité intérieure, qu'elle soit directe ou indirecte. Le rapprochement n'a pas consisté seulement à fixer des fourchettes de taux ; il s'est agi également de définir le champ d'application à travers les personnes imposables, la

---

[1384] Voir les articles 114 et 115 du TFUE.

[1385] Voir les articles 60 à 71 du traité relatif à l'harmonisation des législations. Il est clairement mentionné, plus précisément à l'article 61, que « Le Conseil statuant à la majorité des deux tiers (2/3) de ses membres, sur proposition de la Commission, arrête les directives ou règlements nécessaires pour la réalisation des programmes mentionnés à l'article 60 ».

[1386] Pour plus de détails, voir (K.) LENAERTS et (L.) BERNARDEAU, « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », *Cahiers de droit européen,* n°1-2, 2007, p.23.

matière imposable, le régime des exonérations, les modalités de détermination de la base imposable[1387].

1125. Par ailleurs, les objectifs de développement, conjugués à la recherche de meilleures conditions de vie pour les populations, ont contraint les Etats ouest-africains, dans un esprit de solidarité, à emprunter la voie de la libéralisation des échanges en dépit de nombreux défis, notamment les facteurs extérieurs. L'UEMOA s'illustre comme le meilleur rempart à un double niveau : favoriser un développement local et répondre au phénomène de la mondialisation, qui exerce une influence pas nécessairement bénéfique sur les économies nationales. L'harmonisation de la politique fiscale au sein de l'espace UEMOA permet de favoriser des règles de concurrence saines et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, par la collaboration entre administrations fiscales.

1126. L'adoption du règlement n°08/2008/CM/UEMOA, qui vise, comme son nom l'indique, à éviter la double imposition, est l'instrument de base de la coopération en matière fiscale. Le champ d'application du règlement s'étend non seulement aux impôts sur le revenu, aux droits de succession, mais aussi aux droits d'enregistrement et de timbre. L'analyse du règlement a permis de s'apercevoir qu'il répartit le pouvoir d'imposition des Etats membres relatif aux investissements intracommunautaires et traite des questions d'échange d'informations entre administrations fiscales et d'assistance mutuelle, aussi bien dans le recouvrement que dans le contrôle. Ce type de coordination permet aux Etats, comme l'a affirmé M. MANSOUR, de *« mieux apprécier l'effet de l'optimisation fiscale sur les recettes, comme par exemple les conséquences des prix de transfert ou des déductions excessives des coûts d'intérêt*[1388] *».*

1127. Plus qu'une coordination ou du moins une harmonisation, comme le prévoit le traité de l'UEMOA, la question de la double imposition et de la collaboration entre administrations fiscales a pris la forme d'une uniformisation, ou du moins d'une

---

[1387] Le bilan fait état de ce qu'environ 80% des recettes des pays membres proviennent des impôts qui ont fait l'objet d'harmonisation par l'UEMOA lors du séminaire sur la coordination fiscale dans les Etats membres de l'UEMOA qui s'est tenu du 30 avril au 02 mai 2014 à Dakar.

[1388] (M.) MANSOUR et (G.) ROTA-GRAZIOSI, « Coordination fiscale dans l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », op.cit., p.20. Pour l'exemple des phénomènes, dans le cas de la France, voir V. VICARD, « Profits shifting through transfer pricing », Banque de France, Documentation française, n°555, mai 2015 : Il ressort que par la manipulation et les montages fiscaux, les entreprises multinationales font perdre au Trésor français 10% du montant de l'impôt sur les sociétés.

substitution, si l'on s'en tient à la nature de l'acte qui fonde cette question. Dans la théorie du droit communautaire, il est très souvent fait en sorte que la souveraineté des Etats soit ménagée pour la réussite du processus d'intégration. Dans ces circonstances, la directive paraît être l'acte par excellence, car indiquée pour rapprocher les législations des Etats membres. Or, dans l'UEMOA, la question des doubles impositions qui fait l'objet d'un règlement a atteint le degré d'unification. Ici, la souveraineté fiscale des Etats est remise en question, en ce que le choix n'est pas laissé aux pouvoirs étatiques, dans la mesure où le règlement s'applique directement, intégralement et immédiatement sans mesure nationale d'intégration dans l'ordonnancement juridique interne.

1128. On peut toutefois reconnaître avec S.M. OUEDRAOGO que *« par les règles visant l'élimination de la double imposition, l'UEMOA a entamé un tournant décisif dans l'élimination des barrières économiques au marché intérieur. S'il est appliqué de façon efficace, ce dispositif permettra d'atténuer la charge fiscale des contribuables et favoriser la libre circulation des citoyens et des capitaux. Cependant, on peut s'inquiéter de la perte de ressources que cela pourrait provoquer dans la mobilisation des ressources fiscales des États-membres, surtout pour ceux qui n'ont pas d'autres sources alternatives de mobilisation de ressources financières. Cet inconvénient pourrait constituer la cause de la faible volonté des États à appliquer le dispositif institué »*[1389]**.**

1129. La préoccupation majeure ici est de savoir si les impératifs du marché interne, et plus précisément les libertés économiques fondamentales, sont compatibles avec la souveraineté fiscale étatique au sens originaire du terme. A la lecture du traité UEMOA, les Etats membres ont réellement affirmé leur intention d'assurer les libres circulations des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, lesquelles libertés de circulation sont nécessaires à la réalisation du marché commun[1390] à travers l'élimination des

---

[1389] (S.M.) OUEDRAOGO, « Réflexion sur l'unification des règles visant les doubles impositions dans l'espace UEMOA », op.cit., p.30.

[1390] Cette affirmation ressort de l'article 4 du traité UEMOA révisé en ces termes : « Sans préjudice des objectifs définis dans le Traité de l'UMOA, l'Union poursuit, dans les conditions établies par le présent Traité, la réalisation des objectifs ci-après :

(…) ;

c) créer entre les Etats membres un marché commun basé sur la libre circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux et le droit d'établissement des personnes exerçant une activité indépendante ou salariée, ainsi que sur un tarif extérieur commun et une politique commerciale commune ;

discriminations que cela implique[1391]**.** L'exercice de ces libertés de circulation s'est traduit concrètement par le règlement n°08/2008 instituant les règles d'élimination des doubles impositions, dont la portée juridique conduit à un amenuisement de la souveraineté fiscale de l'Etat au profit des instances communautaires. Mais la pauvreté de la littérature jurisprudentielle de l'UEMOA sur ces questions nous amène à faire une incursion dans le patrimoine de la CJUE pour comprendre la position du juge européen sur l'exercice de ces libertés économiques dites fondamentales.

1130. Dans le droit européen, la jurisprudence se situait dans le domaine de la libre circulation des travailleurs[1392]**,** notamment à travers l'intervention des discriminations fondées sur la nationalité, sous réserve des exceptions spécifiques d'intérêt public, avant de s'étendre aux discriminations indirectes ou couvertes, basées sur le critère de la résidence fiscale[1393].

1131. Toutefois, il a fallu attendre l'arrêt *Bachman*[1394] pour que la Cour mette fin à ses hésitations en matière fiscale en estimant que les règles fiscales discriminatoires sont celles

(…) ».

[1391] Les discriminations dont il est question font l'objet de l'article 91 du traité selon lequel : « Sous réserve des limitations justifiées par des motifs d'ordres public, de sécurité publique et de santé publique, les ressortissants d'un Etat membre bénéficient, sur l'ensemble du territoire de l'Union, de la liberté de circulation et de résidence qui implique :

- l'abolition entre les ressortissants des Etats membres de toute discrimination fondée sur la nationalité, en ce qui concerne la recherche et l'exercice d'un emploi, à l'exception des emplois dans la Fonction Publique ;
- le droit de se déplacer et de séjourner sur le territoire de l'ensemble des Etats membres ;
- le droit de continuer à résider dans un Etat membre après y avoir exercé un emploi ».

[1392] CJCE, Affaire C-175/88, *Klaus Biehl,* 08.05.1990 et le droit d'établissement ; CJCE, Affaire C-112/91, *Werner* 26.01.1993;C-330/91, *Commerzbank,* 13.07.1993 ; C-80/94, *Wielockx,* 11.08.1995 ; CJUE, 26 janvier 1999, Aff. C-181/97, F.C Terhoeve, Rec., p.I-498 ; CJUE, 14 septembre 1999, Aff. C-391/97, *Frans Gschwind c/Finanzamt Aachen-Aufßenstadt*, Rec., p.I-5451 ; CJUE, 16 mai 2000, Aff. C-87/99, *Patrick Zurstrassen,* Rec., p.I-3337.Voir aussi, Alexandre DEFOSSEZ, « L'enfant européen : sésame du droit de séjour des ressortissant des pays tiers ? », *Cahiers de droit européen* n°1-2015, pp.161-202.

[1393] CJCE, Affaire C-279/93, *Shumacker,* 14.02.1995 ; C-151/94, *Biehl II,* 26.10.1995. Voir aussi CJUE, 11 septembre 2007, Aff.C-76/05, Schwartz et Gootjes-Schwartz, Rec., p.I-6849, CJUE, 20 mai 2010, Aff. C-56/09, Emiliano Zanotti C/Agenzia delle Entrate-Ufficio Roma 2, Rec., p.I-4517, CJUE, 10 mai 2012, Aff. C-39/10, Commission/Estonie non encore publié au recueil aux points 45 à 48.

[1394] CJCE, 28 janvier 1992, Affaire C-204/90*, Hans Martine Bachmann,* Rec., p.I-2049.

qui imposent des restrictions à la libre circulation des marchandises, personnes, services et capitaux, aussi bien à l'entrée qu'à la sortie du territoire d'un Etat[1395].

1132. En réalité, une politique fiscale harmonisée au sein d'une zone d'intégration permet de faciliter l'exercice des quatre grandes libertés communautaires, selon l'expression de B. CASTAGNEDE, qui forment par ailleurs « les quatre piliers d'un marché commun »[1396]**.** Ces libertés communautaires sont nécessaires pour l'édification du marché commun en chantier, en ce qu'elles ont un impact considérable, aussi bien sur les Etats que sur les particuliers. Cela amène à se rendre compte que « la souveraineté fiscale absolue n'est plus enfermée dans l'isolation d'un système fiscal national », selon l'expression de F. VANISTENDAEL[1397]**.**

1133. La question de la politique fiscale, loin d'être un débat circonscrit à un pays ou à un espace communautaire, devient un problème qui se rattache au système des échanges internationaux actuellement. Cette question soulève, en effet, le pasionné débat entre partisans du libre-échange et protectionnistes, sur le meilleur système à adopter dans le contexte de libéralisation des échanges mondiaux. Elle est à la base de revendications de certains mouvements altermondialistes. Cette situation a fait réagir A. MAHBOULI en ces termes : *« L'Etat se trouve, aujourd'hui, confronté à deux contradictions fondamentales : mondialisation-régionalisation et mondialisation-fragmentation*[1398]».

1134. L'UEMOA, en tant que bloc commercial régional, à l'image de l'UE, de l'ALENA et de l'ASEAN, correspond à la première situation et s'illustre comme une tentative de réorganiser un espace protectionniste ou préférentiel face à l'effondrement des barrières commerciales et financières. Or, ces situations supposent très souvent le transfert de certaines compétences au niveau de l'organisation, limitant du même coup la souveraineté de l'Etat.

1395 CJUE, 11 septembre 2008, Aff. C-11/07, Eckelkamp/Belgique, Rec., p.I-6845 ; CJUE, 12 février 2009, Aff. C-67/08, Margaret Block c/Finanzamt kaufbeuren, Rec., p.I-883 ; CJUE, 31 mars 2011, Aff. C-450/09, Hans Schröden, Rec., p.I- ;

1396 Voir (B.) CASTAGNEDE, *La politique fiscale,* 1re édition, Paris, PUF, 2008, p.45.

1397 (F.)VANISTENDAEL, « Marché interne et souveraineté fiscale » *in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité Liber Amicorum Cyrille DAVID, op.cit.,* p.268.

1398 (A.) MAHBOULI, « Constitution et droit des relations économiques internationales *» in Constitution et droit international, RCAIDC,* volume 8, 2000, p.304.

1135. En droit international, c'est la théorie de la souveraineté, conjuguée avec l'égalité juridique, qui est à la base des relations internationales entre Etats. Cette notion de souveraineté des Etats doit également signifier l'indépendance totale et la capacité de chaque Etat de s'engager juridiquement. Mais, dans le même temps, les traités internationaux et l'émergence de certaines organisations internationales secrètent des normes, que les Etats ne peuvent ignorer. Cela est d'autant plus vrai que les relations multilatérales étroites issues des accords de l'OMC, même si elles reposent sur un engagement libre, limitent sérieusement la souveraineté étatique[1399].

1136. En effet les Etats, en devenant membres de l'OMC, adhèrent au "single package" constitué par l'ensemble des accords multilatéraux annexés à l'Accord portant création de l'OMC et qui constitue un cadre institutionnel, faisant du cycle de l'Uruguay Round un engagement unique que les Etats doivent accepter sans condition. Les Etats perdent ainsi la possibilité de moduler leurs engagements en fonction de leurs intérêts et se voient contraints, s'ils veulent participer au système commercial multilatéral, d'accepter une réglementation internationale qui a désormais acquis une envergure à la fois globale et universelle[1400]. Cela est d'autant plus évident que conformément à l'article XVI, paragraphe 5, de la charte instituant l'OMC, *« il ne pourra être formulé de réserves en ce qui concerne une disposition du présent accord ».* Pourtant, les Etats membres de l'UEMOA se sont engagés à respecter la réglementation commerciale internationale issue des Accords du GATT, limitant du même coup leur marge de manœuvre dans la détermination de leur politique nationale et régionale[1401].

[1399] Pour plus de détails voir (Ph.) BRAUD, *Science politique, tome 2 : l'Etat,* éd.du Seuil, 1997, pp.39-40.

[1400] (A.)MAHBOULI, « Constitution et droit des relations économiques internationales », op.cit., pp.291-292. Voir aussi Jean TOUSCOZ, *La réorganisation mondiale des échanges : quelques questions juridiques* in colloque d'Orléans de la SFDI, 1972, p.12.Lire aussi TSHIYEMBE Mwayila, « Partenariat Europe-Afrique à l'épreuve de la globalisation : clefs du divorce et défis d'émancipation pour le multilatéralisme » *in le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* op.cit., pp.395-413.Voir également « Les incertitudes entourant la conclusion d'APE régionaux complets en Afrique », *in le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* op.cit.,pp.307-326.

[1401] Aux termes de l'article 77 alinéa 2 : « En vue de la réalisation de l'objectif défini à l'article 76 paragraphe a), les Etats membres s'abstiennent, dès l'entrée en vigueur du présent Traité :

(…).

Conformément aux dispositions de l'article XXIV (5) (a) de l'Accord Général sur les Tarifs Douaniers et le Commerce (GATT), l'Union s'assure que l'incidence globale des droits de douane et des autres

1137. L'UEMOA a fait le choix d'adopter une politique d'ouverture des marchés dans le cadre régional. Elle s'est, à ce propos, beaucoup inspirée de l'UE dont l'expertise n'est plus à démontrer en matière d'intégration. Mais l'UEMOA doit avancer à pas feutrés, parce que le droit matériel de l'UE ne saurait être considéré comme parfait. Curieusement, l'UEMOA a mieux réussi l'harmonisation des règles fiscales que l'UE ; cela sans doute parce qu'elle bénéficie de cet éclairage.

1138. Toutefois, le bilan de l'intégration des règles fiscales, en rapport avec l'exercice des libertés de circulation, a permis de se rendre compte que le prescrit juridique n'est pas toujours en phase avec la réalité sur le terrain. A ce niveau, l'inachèvement de l'union douanière est une illustration parfaite des écueils de l'intégration qu'il faut corriger. La solution ne réside certainement pas dans une réinvention des modalités de l'intégration, mais plutôt dans l'effectivité des textes déjà adoptés. Si nous voulons faire de l'espace ouest-africain une zone économique viable, un espace économiquement émergent afin de sortir du sous-développement, les Etats membres doivent avoir à l'esprit que l'intégration nécessite des sacrifices à consentir au bénéfice des autres Etats, mais surtout en faveur des peuples.

1139. L'UEMOA doit ainsi travailler à réduire le fossé entre les résolutions et les faits. En effet, dans l'Union, les textes sont séduisants mais la réalité bien triste. Les corridors UEMOA n'offrent qu'entraves, tracasseries, lenteur et lourdeur administratives. Les États n'hésitent d'ailleurs pas à marginaliser le droit communautaire en général et le droit de la libre circulation des marchandises en particulier, surtout s'il entraîne des pertes de recettes budgétaires. Les résolutions sont adoptées, mais ne sont pas toujours appliquées au niveau national[1402].

1140. A titre illustratif, le Code minier communautaire, adopté par le règlement n°18/2003/CM/UEMOA du 22 décembre 2003, a été remis en question par la quasi-totalité des Etats membres à travers l'adoption de codes nationaux en matière d'investissements miniers. Face à la réticence des Etats à appliquer ce code, l'UEMOA s'est résolue à

---

règlements du commerce vis-à-vis des pays tiers n'est pas plus restrictive que celle des dispositions en vigueur avant la création de l'Union ».

[1402] (O.)BOUGOUMA, *La libre circulation des marchandises en droit communautaire UE et UEMOA*, op.cit., p.335.

entreprendre la relecture du Code minier[1403]**.** En matière fiscale plus spécifiquement, on peut noter des disparités dans l'internalisation de la directive n°02/98 sur la TVA, surtout en ce qui concerne la liste des exonérations.

1141. Un examen des législations nationales sur la TVA permet de se rendre compte que les lois nationales accordent plus d'exonérations que le texte communautaire[1404]. On l'a aussi vu, les obstacles tarifaires et non tarifaires persistent et sont connus. L'Observatoire des Pratiques Anormales (OPA), chargé de rendre des rapports sur l'état de ces pratiques, en élabore régulièrement mais la situation avance très lentement et ne semble pas prè de s'améliorer.

1142. Un autre problème oppose les pays côtiers aux pays sans littoral en ce qui concerne les droits de douane sur la noix de cola, qui est un produit du cru provenant des pays avec littoral, mais de très grande consommation dans les Etats continentaux. Etant donné les des pertes de recettes que la non perception des droits de douanes peut provoquer pour les pays consommateurs de noix de cola, ceuc-ci refusent toujours d'exonérer la noix de colas en toute illégalité et du fait de l'impuissance des instances communautaires. La volonté politique qui soutient l'intégration UEMOA manque souvent de fermeté et de rigueur. Aussi M. Edouard Gnimpieba TONNANG dira-t-il à ce propos qu'*« il ne suffit pas toujours de consacrer des règles modernes destinées à régir les relations sociales, économiques et commerciales entre États, encore faut-il faire respecter ces règles par tous les acteurs intervenant dans le processus*[1405]**»**.

1143. Le problème de l'UEMOA réside dans le fait que les règles adoptées ne déploient pas très souvent tous leurs effets. A la limite, on pourrait parler de laxisme dans le système de l'UEMOA. La Commission de l'UEMOA, qui est l'organe vital du système, doit jouer pleinement son rôle afin que le droit communautaire produise ses effets intégralement. Ainsi, par exemple, le recours en manquement prévu par le traité ne

---

1403 Voir l'avis n°15/2014 portant sélection d'un consultant pour la relecture du code minier communautaire publié sur le site de l'UEMOA.*www.uemoa.int.*

1404 Plus loin dans l'examen de la fiscalité intérieure harmonisée, on s'est aperçu de la disparité des droits d'accises appliqués sur les produits.

1405 Édouard Gnimpieba TONNANG, *Droit matériel et intégration sous régionale en Afrique centrale : contribution à l'étude des mutations récentes du marché intérieur et du droit de la concurrence CEMAC,* Thèse, Université de Nice Sophia-Antipolis, mars 2004, p. 378.

fonctionne pas[1406]**.** Le pouvoir de sanction qui est dévolu à la Commission n'est pas du tout efficace, dans la mesure où celle-ci ne l'utilise jamais. Quand il lui arrive de l'utiliser en de rares occasions, c'est contre des entreprises et non des Etats dont il faut ménager les souverainetés. La réussite de l'intégration en Europe a été l'œuvre de la jurisprudence, qui a su être audacieuse quand le politique s'était montré prudent sur certaines questions.

1144. La réussite de l'intégration passe aussi par l'implication de la société civile à travers la préparation des populations à une adhésion au projet communautaire. C'est pour cette raison que le mimétisme au droit européen n'est pas mauvais en soi, mais il faut que les populations soient suffisamment préparées pour l'intégration[1407]. A l'image de sa politique budgétaire, l'UEMOA doit accompagner les autres politiques nécessaires à la réalisation du marché commun. En effet, l'Union coordonne mieux ses politiques budgétaires et ce de façon austère, au point que cela lui vaut une bonne image à l'extérieur[1408]**.** Or, il n'existe en son sein une véritable politique de libre échange qui accompagne le développement de la zone. En effet, l'austérité et la rigueur budgétaire sont une bonne chose en soi au regard de la crise économique mondiale actuelle, mais ce sont des politiques de dépenses publiques et non des politiques de création de richesses, gage de la réussite de toute intégration.

1145. Les politiques commerciales sont, d'abord et avant toute chose, les politiques de production, d'écoulement des produits, de protection des petites et moyennes entreprise, de promotion de l'investissement privé. En effet, face à la mondialisation sans cesse envahissante, il est urgent que la région ouest-africaine s'industrialise pour prendre part, de façon bénéfique, aux échanges mondiaux dans lesquels elle est résolument engagée. Le régionalisme ouest-africain doit alors être un régionalisme de l'industrialisation, de la

---

1406 Depuis la création de l'UEMOA en 1994, aucun recours en manquement n'a jamais été exercé contre un Etat pour non-transposition ou transposition partielle d'un acte quand bien même aucun Etat ne serait en règle vis-à-vis de l'Union. L'exemple typique est le refus de création d'une Cour des comptes autonome des juridictions de droit commun par le Mali sous prétexte d'un obstacle constitutionnel.

1407 Pour plus de détails sur cette question, se référer à (D.)ABARCHI, « Problématique des réformes en Afrique : le mimétisme juridique comme méthode de construction du droit », *PENANT n°842*, Janvier-Mars 2003, pp.88 et svts.

1408 Ces politiques d'austérité et de rigueur budgétaire sont le fruit des conditionnalités imposées par l'Agence Française de Développement (AFD), le FMI et la Banque Mondiale à travers des politiques comme les PAS (Programme d'ajustement structurel), les OMD (Objectifs du Millénaire pour le Développement). (V.K) NUBUKPO, *L'improvisation économique en Afrique de l'Ouest : du coton au franc CFA,* Col. Les Afriques, Karthala, 2011. p. 9.

promotion, de la production et de la créativité régionales[1409], en un mot de la création de richesse.

1146. Au plan institutionnel, on peut reprocher beaucoup de choses à l'UEMOA. En effet, il est reconnu à la Cour de justice le droit de veiller à la cohérence du système communautaire à travers l'interprétation et l'application du traité. Comme dans l'UE, la Cour est compétente pour connaître : des recours en constatation des manquements des Etats membres à leurs obligations, à l'initiative de la Commission ou de tout autre Etat membre ; des recours en appréciation de la légalité des règlements, directives et décisions, ouvert aux Etats membres, du Conseil et à la Commission ainsi qu'à toute personne physique ou morale lésée par un tel acte ; des exceptions d'illégalité à l'encontre d'un acte du Conseil ou de la Commission ; des renvois à titre préjudiciel sur l'interprétation et la légalité des actes communautaires ; des litiges relatifs à la réparation des dommages causés aux organes de l'Union ou par ses agents dans l'exercice de leurs fonctions[1410].

1147. Cependant, dans le droit UEMOA, le mode de saisine de la Cour s'éloigne de celui en vigueur dans l'UE en ce que l'*intergouvernementalité* réapparaît, selon l'expression de N. LUABA LUMU, dans la procédure de saisine : celle-ci ne connaît que des différends entre Etats membres relatifs au traité de l'Union, que ceux-ci lui soumettent en vertu d'un compromis. Il ne s'agit donc pas d'une compétence obligatoire de droit, au nom de l'appartenance à l'Union[1411]. Ne sommes-nous pas par conséquent dans une intégration trop éloignée des populations, une intégration du centre et non de la périphérie ? L'implication des populations dans l'appropriation du processus et l'émergence d'un esprit communautaire sont des impératifs pour la pérennité de l'UEMOA.

1148. La présence d'un Parlement régional, assurant la représentation des peuples au sein des mécanismes institutionnels face aux représentants (inter)gouvernementaux (Conférence et Conseil des Ministres) et à côté de l'organe technocratique (Secrétariat ou

---

1409 (O.) BOUGOUMA, *La libre circulation des marchandises en droit communautaire UE et UEMOA*, op.cit., p.336.

1410 Voir le protocole additionnel n°1 relatif aux organes de contrôle de l'UEMOA en ses articles 5 à 9.

1411 (N.) LUABA LUMU, « la faiblesse du cadre institutionnel décisionnel comme frein à l'intégration régionale africaine », op.cit., p.355.

Commission), pourrait constituer une source et un réservoir de légitimité démocratiques, susceptibles de jouer le rôle d'aiguillon communautaire, surtout en cas de blocage ou de risques de dérapage du processus intégratif[1412]. Aussi est-il souhaitable de suivre l'exemple de l'Afrique de l'Est où il est prévu que les populations puissent interpeller le Parlement ou assister aux séances plénières. A ce propos, M. QUASHIGAN estimait qu'*« il faut reconnaître au Parlement panafricain et aux parlements régionaux non seulement des pouvoirs consultatifs mais aussi des pouvoirs de censure à l'encontre de la Conférence des chef d'Etats et de Gouvernement. Ils doivent être dotés de certains pouvoirs juridiques leur permettant de censurer les gouvernements fautifs. Ce qui serait beaucoup et nous ferait sortir du cadre d'une simple organisation internationale. Ces parlements devraient notamment pouvoir ordonner des enquêtes internationales sur les atteintes aux droits de l'homme dénoncées ou présumées. En cas de constat d'abus, ils devraient être habilités à requérir des poursuites contre les fonctionnaires impliqués auprès de la Cour de justice africaine ou de la Cour de la justice de CEDEAO, selon le cas*[1413]».

1149. L'implication des forces politiques et socio-économiques dans le processus d'intégration est une condition indispensable à sa réussite dans la mesure où ce sont elles qui font l'intégration régionale et en vivent. L'instauration et la généralisation des régimes démocratiques un peu partout en Afrique devraient encourager la liberté d'association dans tous les domaines et à toutes les échelles, ainsi que favoriser la libre circulation des personnes et des idées et, par la diffusion de la culture de l'intégration, faciliter l'émergence d'une prise de conscience communautaire et l'intériorisation d'une citoyenneté communautaire. Ce faisant, au contact les uns des autres, les individus apprendront à réfléchir et à se comporter en tant que membres d'une même communauté[1414]. Or, cela ne semble, par le moment, pas être l'apanage de l'espace UEMOA, dans la mesure où l'instabilité politique et les démocraties déguisées

---

1412 Ibid. p.357. Voir aussi Y. LARBA, « Les parlements régionaux : acteurs, facteurs d'intégration en Afrique? », op.cit., p.35.

1413 (E.K.) QUASHIGAN, « Les droits de l'Homme et l'intégration », *in R. LAVERGNE,* op.cit., p.308.

1414 (N.) LUABA LUMU, « La faiblesse du cadre institutionnel décisionnel comme frein à l'intégration régionale africaine », op.cit., p.360.

caractérisent les Etats membres[1415]de l'Union**.** En outre, le remplacement du comité interparlementaire par un organe parlementaire augure des lendemains meilleurs, mais l'opérationnalité se fait attendre de sorte que, jusque-là, on ne peut qu'être circonspect.

1150. En définitive, le défi aujourd'hui est de faire en sorte que le prescrit juridique soit en adéquation avec la pratique, c'est-à-dire de faire évoluer l'UEMOA des États vers l'UEMOA des peuples, en impliquant directement les populations et en réalisant des actions concrètes de développement sur le terrain[1416]**.** La réalité semble très loin des discours officiels dans la mesure où le moindre problème vécu dans un Etat, et qui est susceptible d'avoir des répercussions chez les Etats voisins, fait resurgir les élans xénophobes et insulaires qui traduisent la fragilité de l'intégration.

1151. Toutefois, l'espoir semble renaître du côté de la CEDEAO dont l'offensive, ces dernières années, pour une zone d'intégration véritable est forte. La coexistence avec l'UEMOA, qui a semblé au départ prendre une tournure de compétition en Afrique de l'Ouest, est en train de devenir une complémentarité, puique, dit-on, l'Union fait la force L'expertise de la CEDEAO en matière de paix et de sécurité est, pour le moins convaincante. En effet, en matière de protection des droits et libertés fondamentales, elle a fait preuve de réussite. L'harmonisation en matière fiscale, qui connaît des avancées, donne même à rêver. Mais, c'est surtout la politique monétaire commune qui se profile à l'horizon qui est source de satisfaction. En effet, les chefs d'État et de gouvernement de la CEDEAO ont adopté, depuis 1987, un programme de coopération monétaire. Cette initiative avait déjà prévu la formation d'une zone monétaire unique indépendante à « l'horizon 2000 ». Les critères de convergence, tels que la maîtrise de l'inflation et la réduction des déficits budgétaires dans les 15 pays concernés, en constituent les principaux obstacles et interpellent davantage les Africains sur leur responsabilité. Lors du 44e

---

[1415] La Guinée Bissau est un Etat dans lequel les coups d'Etat militaire sont réguliers, au Togo des velléités d'éternisation des dirigeants politiques au pouvoir par des révisions constitutionnelles discutées et discutables sont affichées, la Côte d'Ivoire vient de sortir d'une guerre civile qui a duré dix ans environ. Au Burkina Faso, le projet de révision de l'article 37 de la Constitution en vue de permettre au Président Blaise COMPAORE de pouvoir se présenter aux élections de 2015 a été freiné par une insurrection populaire le 30 octobre 2014. Cette insurrection a conduit à la démission du Président et la mise en place d'organes de transition pour gérer la vacance du pouvoir jusqu'aux prochaines élections prévues pour septembre 2015.

[1416] (S.E.) James Victor GBEHO, *in Le Bulletin de l'intégration de l'Afrique de l'Ouest,* septembre 2011.

Sommet des chefs d'Etat de la CEDEAO en mars 2014, le président de la Côte d'Ivoire, Alassane Ouattara, a annoncé à Yamoussoukro que *« la monnaie unique verra le jour à l'horizon 2020 puisque le processus enclenché a atteint une phase irréversible ».*[1417] Pourvu que ce ne soit pas une fausse promesse comme beaucoup d'autres projets nobles annoncés par le passé et qui n'ont, malheureusement, jamais vu le jour.

[1417] Birame Waltako NDIAYE, « Le Franc CFA : une monnaie qui décharge et dédouane », Actualité du mardi 7 juillet 2015 sur www.ouestaf.com. Voir également Kako NUBUKPO, « L'arrimage du franc CFA à l'euro freine le développement de l'Afrique », Le Monde du 10 juillet 2015. www.lemonde.fr

ANNEXES

UNION ECONOMIQUE ET OUEST AFRICAINE

La Commission

QUATRIEME REUNION DU COMITE REGIONAL DE PILOTAGE DU PROGRAMME DE TRANSITION FISCALE DE L'UEMOA

Ouagadougou, du 20 au 22 Mai 2015

RAPPORT

Dans le cadre de la mise en œuvre du Programme de Transition Fiscale (PTF) au sein de l'UEMOA adopté par Décision n°10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006, la Commission a organisé à Ouagadougou, du 20 au 22 mai 2015, la quatrième réunion du Comité Régional de Pilotage dudit programme.

Ont pris part à cette réunion, les représentants des Etats membres (points focaux du PTF au sein des administrations fiscales et douanières) et de la Commission.

La liste des participants est jointe en

annexe. !

- CEREMONIE D'OUVERTURE

La cérémonie d'ouverture a été présidée par Monsieur Aziz Barmou BATOURE, Directeur de Cabinet du Commissaire Chargé des politiques économiques et de la fiscalité intérieure.
Dans son allocution, Monsieur BARMOU BATOURE a rappelé le contexte de la tenue de cette première session de l'année 2015 du Comité régional de pilotage du PTF qui tient à l'exercice de surveillance de la transition fiscale au sein des Etats membres de l'UEMOA, tel qu'organisé par les décisions n°34/2009/CM/UEMOA et n°35/2009/CM/UEMOA du 17 décembre 2009.

Il - DEROULEMENT DES TRAVAUX

Le bureau de séance a été constitué comme suit :

Président : Monsieur Habasso TRAORE (Commission) ;

Rapporteurs :

- Monsieur DICKO Hamadoum (Burkina Faso);
- Monsieur KOUDOU Serge Alain (Côte d'Ivoire).

L'ordre du jour adopté comporte les points suivants :

- Examen des programmes nationaux de transition fiscale ;
- Examen des critères et indicateurs de la transition fiscale ;
- Etat de mise en place des comités nationaux de suivi de la transition fiscale ;
- Point sur la mise en œuvre des réformes fiscales communautaires ;
- Questions diverses.

En prélude au développement des points de l'ordre du jour, Monsieur Habasso TRAORE a fait une communication axée sur les points suivants :

- le contexte et les objectifs de la réunion ;
- la présentation du mécanisme de suivi de la transition fiscale.

Monsieur TRAORE, a présenté l'état de mise en œuvre du PTF adopté par Décision n°10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006 qui a permis l'adoption de plusieurs actes

communautaires en vue d'améliorer la qualité du dispositif juridique en ma[illegible] fiscalité intérieure.

Après avoir rappelé les conclusions et recommandations de la troisième réunion du Comité Régional de Pilotage du PTF, tenue en juillet 2014 à Bamako, M. TRAORE a indiqué qu'en application de la Décision n°35/2009/CM/UEMOA portant adoption du dispositif institutionnel de suivi du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA, la présente session du Comité vise à :

- analyser les indicateurs et critères de la transition fiscale;
- dynamiser le fonctionnement des composantes du dispositif de surveillance de la transition fiscale, notamment les Comités Nationaux de Suivi de la Transition Fiscale;
- évaluer l'application par les Etats membres des réformes communautaires en matière de fiscalité;
- renforcer le monitoring régional de la transition fiscale.

M. TRAORE a également exposé au Comité, les prochains défis auxquels devront faire face les administrations fiscales et douanières des Etats de l'Union dans la perspective du marché commun de la CEDEAO avec l'entrée en vigueur du TEC en 2015. Avec l'élargissement du territoire douanier à quinze Etats de la région ouest africaine, il existe un risque réel de relance de la concurrence entre les Etats en matière de fiscalité directe et indirecte, un phénomène contenu par la réglementation fiscale communautaire dans l'espace UEMOA.

Au cours des discussions et échanges qui ont suivi cette présentation, la Commission a rappelé certaines préoccupations exprimées à la rencontre du Comité tenue à Bamako en juillet 2014, à savoir le problème du financement du PTF de l'UEMOA et les relations entre le PTF de l'UEMOA et celui de la CEDEAO qui vient d'être adopté.

Pour ce qui est du financement du PTF, la Commission a indiqué que les difficultés de fonctionnement des comités nationaux de suivi ne sont pas à ce jour d'ordre financier dans la mesure où aucun comité n'a exprimé un tel besoin.

S'agissant des rapports entre le PTF de l'UEMOA et celui de la CEDEAO, la Commission a estimé que ces deux programmes relèvent des stratégies propres à chacune de ces Organisations.

Par ailleurs, de nouvelles préoccupations ont été exprimées par les participants. Il s'agit notamment de l'application uniforme du TEC par les Etats et du taux de pression fiscale qui passe de 17% à 20% dans l'UEMOA.

1-1-1 Examen des programmes nationaux de transition fiscale

1-1-2 II-1-1 Présentation des Etats

Les délégués des Etats membres ont présenté l'état d'exécution des programmes nationaux de transition fiscale et le niveau de réalisation des actions et mesures prévues.

Le constat général qui se dégage est que des efforts sont fournis par les Etats pour l'atteinte des objectifs fixés par le Programme de Transition Fiscale.

II-1-2

Les discussions ont porté sur les expériences des Etats dans la mise en œuvre des objectifs du programme de transition fiscale notamment :

- le mode de calcul de la pression fiscale ;
- l'accroissement considérable des recettes douanières dans certains Etats,
- le statut d'Opérateur Economique Agréé (OEA) en voie de mise en œuvre en Côte d'Ivoire ;
- les bons résultats de l'Office Togolais des Recettes (OTR) ;
- l'efficacité des mécanismes de remboursement de la TVA,
- la gestion des crédits TVA et des exonérations ;
- la taxe sur le chiffre d'affaires des sociétés de téléphonie mobile instituée au Burkina Faso;
- la signature électronique dans l'automatisation des procédures douanières et la notion d'entreprise citoyenne au Sénégal ;
- le problème de l'interconnexion des administrations fiscale et douanière.

II-2 Examen des **critères et indicateurs de la transition fiscale**

II- 2-1 Présentation

Les représentants des Etats membres ont présenté les critères et les indicateurs de la transition fiscale déterminés conformément à la Décision n°34/2009/CM/UEMOA du 17 décembre 2009.

Les critères et les indicateurs sont récapitulés dans les tableaux ci-après :

TABLEAU DES CRITERES ET INDICATEURS DE LA TRANSITION FISCALE - ANNEE 2014

CRITERES PRINCIPAUX	**NORMES**	**BENIN**	**BURKINA FASO**	COTE D'IVOIRE	**GUINEE-BISSAU**	MALI	**NIGER**	**SENEGAL**	**TOGO**
Impôts et taxes perçus au cordon douanier sur recettes fiscales totales	**<45%**	51,6%	44,55%	**47,3%**		35,90%	30,9%	34,6%	25,6%
Recettes fiscales intérieures sur recettes fiscales totales	**>55%**	48,4%	55,45%	52,2%		64,10%	75,8%	65%	74,4%
Recettes fiscales intérieures sur recettes sur commerce extérieur	**>1,5%**	0,94%	1,24%	1,03		2,4%	**3,1%**	1,77	**2,9%**
CRITERES COMPLEMENTAIRES									
Recettes fiscales intérieures directes sur recettes fiscales totales		20,7%	28,7%	27,6%		34,03%	30,1%	28,8%	23,9%
Recettes fiscales intérieures indirectes sur recettes fiscales totales		27,7%	26,74%	**23,4%**		22,37%	45,6%	36%	50,5%
Recettes fiscales intérieures directes sur recettes fiscales intérieures		42,7%	51,76%	**55,1%**		53,09%	39,8%	45,3%	32,2%

Recettes fiscales intérieures indirectes sur recettes fiscales intérieures	-	57,3%	48,24%	44,9%		34,9%	60,2%	54,7%	67,8%
Droits de douane + redevance statistique sur recettes fiscales totales		18,2%	13,12%	1,8%		10,9%	13,8%	14,0%	20,9%
TVA + droits d'accises au cordon douanier sur recettes fiscales totales		20,0%	29,25%	15,6%		21,6%	15,8%	20,6%	31,8%
B - LES INDICATEURS DE PERFORMANCE									
Recettes fiscales intérieures/PIB	210%	7,6%	8,13%	8,4%		10,2%	11,9%	12,1%	15,1%
Impôts et taxes sur commerce extérieur/PIB	>7%	8,1%	6,5%	7,4%		5,73%	3,8%	7,0%	5,2%
C- LES INDICATEURS DE SUIVI									

Montant des moins-values (exonérations et exemptions) fiscales et douanières sur montant total des recettes fiscales Nombre de nouveaux contribuables immatriculés sur		4,5%	2,68%	14%		36,6%	31,7%	20%	16,4%
nombre de contribuables suivis par les services fiscaux.		84 352	30,04%	23%		26,99%	12,87 %	11,4%	46,0%
Nombre de contrôles effectués par les brigades mixtes impôts-douanes sur nombre total de contrôles mixtes programmés Nombre de services des impôts et des douanes interconnectés sur nombre total des services impôts et douanes programmés pour être connectés		01 100%	00 100%	09/09 00		2 En cours	36/41	10/11	

TABLEAU DES CRITERES ET INDICATEURS DE LA TRANSITION FISCALE - ANNEE 2013

CRITERES PRINCIPAUX	**NORMES**	**BENIN**	**BURKINA FASO**	**COTE D'IVOIRE**	**GUINEE-BISSAU**	**MALI**	**NIGER**	**SENEGAL**	**TOGO (t*)**
Impôts et taxes perçus au cordon douanier sur recettes fiscales totales	**≤45%**	57, 20%	47,54%	44,89 %	54,9%	39,49%	26,3%	37,8%	
Recettes fiscales intérieures sur recettes fiscales totales	**≥55%**	44,38%	52,46%	55,10%	45,1%	60,51%	73,7%	62,2%	-
Recettes fiscales intérieures sur recettes sur commerce extérieur	≥1,5%	0,79%	1,07%	1,23%	0,82%	1,53%	**2,8%**	1,65%	-
CRITERES COMPLEMENTAIRES									
Recettes fiscales intérieures directes sur recettes fiscales totales		22,60%	28,41%	37%	29,9%	35,76%	31,6%	30,6%	-
Recettes fiscales				18,48%			42,1%	30,2%	

intérieures indirectes sur recettes fiscales		21,78%	23,61%		64,8%	59,14%			
Recettes fiscales intérieures directes sur recettes fiscales intérieures		50,92%	54,61%	66,47%	31,6%	59,10	42,8%	50,3%	-
Recettes fiscales intérieures indirectes sur recettes fiscales		49, 08%	45,39%	33,54%	68,4%	40,90%	57,2%	49,7%	
Droits de douane + redevance statistique sur recettes fiscales totales		17,14%	14,86%	12,88%	18,6%	12,16%	13,3%	13,6%	-
TVA + droits d'accises au cordon douanier sur recettes fiscales totales		27,10%	29,36%	17,53%	28,9%	27,01%	18,2%	24,2%	-
B - LES INDICATEURS DE PERFORMANCE									
Recettes fiscales intérieures/PIB	≥10%	7,11%	8,59%	9,06%	7,0%	8,77%	11,3%	12,7%	-
Impôts et taxes sur commerce extérieur/PIB	≥7%	9,17%	7,34%	7,38%	2,2%	5,85%	4,0%	7,7%	-
C - **INDICATEURS SUIVI**									
Montant des moins - values (exonérations		5,34%	38 087	11,25%	12%	_	-	18,8%	

et exemptions) fiscales et douanières sur montant total des recettes fiscales Nombre de nouveaux contribuables immatriculés sur nombre de contribuables suivis par les services fiscaux.		-	715 557*	05,68 %	-	9%	10,71%	6,4%	-
Nombre de contrôles effectués par les brigades mixtes impôts-douanes sur nombre total de contrôles mixtes programmés Nombre de services des impôts et des douanes interconnectés sur nombre total des services impôts et douanes programmés pour être connectés		20,00%	0 0	-	-	0 45/65	2%	85,0%	

II-2-2 Discussions

Les discussions ont porté sur la pression fiscale, les exonérations et exemptions, le tableau des critères et indicateurs et les recettes douanières.

Le constat général qui se dégage est que des efforts restent à faire par les pays membres pour l'atteinte de la norme communautaire en matière de pression fiscale. Sur les huit pays, seul le Togo a un taux de pression fiscale atteignant 20%, qui est la nouvelle norme.

Au sujet des exonérations, des efforts d'évaluation sont fournis par les Etats et une certaine expérience est engrangée sur cet exercice. Toutefois, la Commission a fait remarquer que les évaluations, pour certains pays, sont incomplètes au regard du caractère partiel des données.

S'agissant du tableau des critères et indicateurs, la Commission a indiqué qu'il sera reformé pour remédier aux insuffisances constatées notamment l'absence de rubriques relatives aux données sur le PIB et sur les recettes.

Enfin, le Comité a noté la faiblesse desdites recettes au Niger et au Mali. Ces pays ont apporté des explications sur ces résultats.

11-3 **Etat de mise en place des** comités nationaux **de suivi de la transition fiscale 11-3-1**

Présentation

Les exposés des membres du Comité ont permis de faire l'état des lieux de la mise en œuvre des comités nationaux de suivi de la transition fiscale, qui se présente comme suit.

Les Comités sont créés au Bénin, en Côte d'Ivoire, en Guinée Bissau, au Mali, au Niger et au Sénégal. Au Burkina Faso et au Togo, les comités sont en cours de création.

S'agissant du fonctionnement des comités, le Comité a fait le constat que même dans les pays où les comités sont mis en place, le fonctionnement n'est pas satisfaisant, du fait de la non tenue des réunions desdits comités.

II-3-2 Discussions

Les discussions ont porté sur les causes de dysfonctionnement des comités de suivi dans les Etats. Les représentants des Etats ont donné des explications qui sont pour l'essentiel d'ordre administratif.

Le Comité a invité les Etats qui n'ont pas formellement institué leur comité national de suivi, à savoir le Burkina Faso et le Togo, à le faire dans les meilleurs délais. Il a également fait une recommandation liée au fonctionnement des comités nationaux de suivi.

II-4 Evaluation de la mise en œuvre des réformes fiscales communautaires

L'acte communautaire au centre des échanges est la Directive n°02/ 2012/CM/UEMOA du 10 mai 2012 portant mise en place d'une plateforme d'échanges en temps réel des informations entre les administrations fiscales et douanières. Il est ressorti que, bien qu'il existe des canaux d'échanges entre les administrations fiscales et douanières des Etats membres, seule la Côte d'Ivoire a mis en place une plate d'échange d'information conforme à la Directive. Quant au Comité de pilotage prévu par la directive en cause, aucun Etat membre n'a encore formellement institué ledit comité.

Tout en reconnaissant le coût que représente la mise en place d'une plateforme d'échanges, la Commission a exhorté les Etats membres à s'investir pour y arriver eu égard à l'enjeu que représente l'échange de renseignements entre les régies pour la mobilisation des recettes.

Il-5- Recommandations

Le Comité régional de pilotage du programme de transition fiscale a formulé les recommandations suivantes :

1- Concernant les programmes nationaux de transition

Le Comité recommande que les Programmes nationaux de transition fiscale soient élaborés selon le cadre prévu par la décision n°10 /2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006 afin d'avoir plus de lisibilité des actions et de permettre un meilleur suivi de la transition fiscale.

2- **Concernant les critères et indicateurs de la transition**

Les échanges ont porté sur la pertinence des certains critères et indicateurs de la transition fiscale et sur leur nombre. La Commission a rappelé que les critères et indicateurs en vigueur ont été adoptés à une certaine époque sur la base d'une étude relative à la problématique de la transition fiscale. Dans la mesure où la pratique a révélé un besoin de réforme, la réflexion sera menée pour l'amélioration de ces indicateurs.

Le Comité recommande :

- une réforme allant dans le sens d'une rationalisation des critères et des indicateurs de la transition ;
- que les tableaux soient complétés par des données supplémentaires, notamment les montants des PIB, des recettes fiscales par familles de droits et taxes et des exonérations fiscales.

3- Concernant le fonctionnement des comités nationaux de suivi de la transition fiscale

Le Comité recommande aux Etats de dynamiser le fonctionnement des comités nationaux et de veiller au respect de l'obligation de transmettre trimestriellement à la Commission les rapports d'activités de ces comités.

Fait à Ouagadougou, le 22 Mai 2015

Le Président

Habasso **TRAORE**

Le Premier Rapporteur

Hamadoum DICKO

Le Deuxième Rapporteur

Alain Serge KOUDOU

UNION ECONOMIQUE ET MONETAIRE OUEST AFRICAINE

La Commission

REUNION DU COMITE DE PILOTAGE DU PROGRAMME DE TRANSITION FISCALE

Ouagadougou, du 20 au 22 mai 2015

LISTE DE PARTICIPANTS

PAYS	NOM ET PRENOMS	FONCTION / INSTITUTION	TEL. / FAX	ADRESSE E-MAIL
	ADANDE Aurélien Luc	Directeur de la Législation et du Contentieux	00 229 97 87 47 04	aurelienlh@qmail.com affogounfranck@yahoo .fr
	Toussaint PHILIPPE SEKE	Receveur -Adjoint Douane port	00229 95 79 39 33 00229 97 48 62 91	toussek@yahoo.fr tousseek@gmail.com
BURKINA FASO	DICKO Hamadoum	Chargé d'études à la DLC Membre du SP/CPF	00226 78 30 23 68 00226 62 82 65 85	Hamadick111@yahoo.fr
	TOU Souleymane	Chef service des procédures et de la facilitation(DGD)	00226 70 24 63 27 78 45 51 85	tousouleymane70@yahoo.fr
COTE D'IVOIRE	Kouadio Léonard BROU	Chef de Service de la Fiscalité Internationale à la Direction de la Législation, du Contentieux et de la Documentation (DGI)	00 225 03 08 91 05	broukl@yahoo.fr manhuelie@yahoo.fr
	GNAKALE Yahou Charles Désiré	Administrateur des Services Financiers-Chef de bureau des poursuites -point focal APE/PTF (DRC)	00225 01 22 56 44	gnakalecharles@yahoo.fr

	KOUDOU Serge Alain	Administrateur des services Financiers (Direction de la Réglementation du Contentieux	00225 44 04 09 63 00225 57 89 55 35	Sergek_alain@yahoo,fr

GUINEE-BISSAU	Antonio Mutaro SEIDI	Adjoint du DG Douane Bissau	00245 589 70 69 00245 611 21 90	antonio.mutaro@gmail.co
	FRANCISCO BRAIMA NHABALI	Directeur de service du Contentieux Législation et des Etudes	002455917631 00245 673 74 97	nhabalifa@hotmail.com
MALI	Abdoulaye KALOGA	Chargé de législation fiscale Direction Générale des Impôts	00223 66 72 75 64	kalogaablo@gmail.com
	Hamady Mahamane TOUNKARA	Chef de la Division des Recettes et de la Planification	00223 66 72 69 06	tounkara1958@vahoo.com
NIGER	Kamayé AMADOU	Chef de la Division des Relations Internationales	00 227 96 29 12 14 00227 90 54 62 01	amkab2004@yahoo.fr
	Balla MOUSTAPHA	Chef de la Division Juridique et de Coopération Internationale	00 227 96 96 44 54	moustgoga@yahoo.fr
SENEGAL	Abdourahmane BA	chef Division orientation et prospective de la Direction générale des Douanes	00 221 77332 64 11	abdourahmaneba@douanes
	El Hadji Salif MBENGUE	Chef de la Division Fiscalité Communautaire de la CSI	00 221 77 656 79 92	zalembengue@yahoo.fr
	Amadou Bâ DIATTA	Assistant du Directeur de la Réglementation et de la Coopération internationale de la Direction générale des douanes	00221 77 332 64 31	e-mail : amadoudiatta3@yahoo.fr

	Aboulaye GNINGUE	Chef de la section Fiscalité indirecte de la Direction générale des Impôts et des domaines	00221 77 631 11 13	yabgning@yahoo.fr
	Komlan EFOU	Agent Senior Chargé de la Législation fiscale et du Contentieux	00 228 90 24 47 50	kanefou@otr.tg anefoukomla@qmail.com celluletogo@yahoo.fr
	OURO-ADOI Abdelganiou	Chef division statistiques fiscales	00 228 77 87 42	aouro-adoi@otr.tg celluletogo@ya hoo. fr
COMMISSION DE L'UEMOA	Habasso TRAORE	Chef de Division Fiscalité Intérieure		htraore@uemoa.int
	Ibrahima KARAMBE	Professionnel Financier		ikarambe@uemoa.int

BIBLIOGRAPHIE

I-Dictionnaires et Encyclopédies

-ALLAND Dénis et **RIALS** Stéphane, *Dictionnaire de culture juridique,* Paris, PUF 2003.

-LALUMIÈRE Pierre et **CASTAGNÈDE** Bernard (dir.), *Encyclopédie juridique de l'Afrique, Tome 3 : Systèmes budgétaires, financiers, fiscaux et douaniers,* Les Nouvelles Editions africaines, 1982.

-GUINCHARD Serges et **DEBARD** Thierry, *Lexique des termes juridiques,* Paris, Daloz, 21è éd., 2014.

-PHILIP Loïc (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques,* Economica, 1991, tomes I et II, 1647 p.

-ROLLAND Henri, *Lexique juridique des expressions latines,* 6è éd., Paris, LexisNexis, 2014.

II-Ouvrages (Manuels, Précis, Traités) : Droit fiscal, Finances publiques et autres disciplines

A-Ouvrages généraux : Droit fiscal, Finances Publiques et autres disciplines africains

-BADJAN Libong Patrick, *Réformes institutionnelles de la CEMAC. Jeu des acteurs, intérêts des Etats,* L'harmattan, Paris, 2013.

-BAYART Jean François, *L'Etat en Afrique. La politique du ventre,* Fayard, Paris, 2006.

-BENCHIK Madjid, *Droit international du sous-développement : nouvel ordre dans la dépendance,* Paris, Berger-Levraut, 1983.

-BIPOUM Woum, *Le droit international africain, Problèmes généraux, Règlement des conflits*, Paris, LGDJ, 1987.

-FAU-NOUGARET Mathieu, (dir), *La concurrence des organisations régionales en Afrique,* Paris, L'harmattan, 2012.

-COEFE Alain Roger**,** *La mondialisation, trente ans après, Ouagadougou,* imprimerie Agora print, 2012.

-FENEON Alain, *Droit des sociétés en Afrique : OHADA,* Paris, LGDJ, Lextenso, éd.EJA éd. Africaine, 2015.

-GHALI Boutros Boutros Pierre, *L'Organisation de l'Unité Africaine,* Paris, Armand colin, 1969.

-GLELE Maurice Ahanzo, *Introduction à l'organisation de l'unité africaine et aux organisations régionales africaines*, Paris, LGDJ, 1986.

-GONIDEC Pierre François, *Les organisations internationales africaines, Etude comparative*, Paris L'harmattan, 2004.

-IBRIGA Luc Marius et **GARANE** Amidou, *Constitutions burkinabè,* Textes et commentaires, Namur, 2001.

-IBRIGA Luc Marius et **COULIBALY** Abou Saïb*, Droit communautaire ouest africain,* Coll. Précis de droit burkinabè, Ouagadougou, 2008.

-KAMTO Maurice, **PONDI (E.)** et **ZANG (L.),** *L'OUA : rétrospective et perspectives africaines,* Paris, Economica, 1990.

-KOUASSI Kwam, *Les rapports entre l'Organisation des Nations Unies et l'Organisation de l'Unité Africaine*, Bruxelles, Bruylant, 1978.

-LOADA Augustin et **IBRIGA** Luc Marius, *Droit constitutionnel et institutions politiques,* Ouagadougou, coll. Précis de droit burkinabè, mars 2007, 655 p.

-MEDE Nicaise, *Les grandes décisions de la Cour constitutionnelle du Benin,* Ed. Universitaires européenne, Berlin, 2012.

-MEYER Pierre, *Droit international privé burkinabè,* collection Précis de droit burkinabè, Ouagadougou, 2005.

-SAWADOGO Filiga Michel, *Précis de droit fiscal burkinabè,* Namur, éd. A Boland, 1991.

-SAWADOGO Filiga Michel et **DEMBELE** Salifou, *Précis de droit fiscal burkinabè, Ouagadougou, Presses africaine, 2004.*

-SALAMI David Ibrahim et **GANDONOU** Melone O. Diane, *Droit constitutionnel et institutions du Bénin,* Cotonou, Ed.CEDAT, 2014.

-WEMBOU (M.C.D.), *L'OUA à l'aube du XXè siècle : Bilan, diagnostic et perspectives à long terme,* Paris, LGDJ, 1995.

-YONABA Salif, *Les finances de l'État burkinabè,* Collection « Précis de droit burkinabè », 2006, 392 p.

-ZAGRE Pascal, *La politique économique du Burkina Faso. Une tradition d'ajustement structurel,* Paris, Karthala, 1994.

B-Ouvrages généraux : Droit fiscal, Finances publiques et autres disciplines français

-**ADAM** François, **FERRAND** Olivier, **RIOUX** Rémy, *Finances Publiques,* 3è éd., Paris, Dalloz, 2010.

-ALBERT Jean Luc, **PIERRE** Jean Luc et **RICHER** Daniel, *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Paris, Ellipses, 2007.

-ALBERT Jean Luc et **SAIDJ** Luc, *Finances publiques,* 8è éd., Paris, Dalloz, 2013.

-BACOT Guillaume, *CARRE DE MALBERG et l'origine de la distinction entre souveraineté du peuple et souveraineté nationale,* CNRS Editions, Paris, 2001.

-BEAUD Olivier, *La puissance de l'Etat,* 1ère éd., Paris, PUF, Léviathan, 1994.

-BENOÎT Jean Antoine, *Les normes constitutionnelles financières en droit français de 1789 à nos jours,* LGDJ, Lextenso édition, Paris, 2010.

-BERTHE Karim, *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux,* Paris, Larcier, 2015.

-BIENVENU Jean Jacques et **LAMBERT** Thierry, *Droit fiscal,* 4è éd., PUF, 2010.

-BOULOUIS Jean et **CHEVALIER** Roger Michel, *Grands arrêts de la jurisprudence de la CJCE.,* Dalloz, t.1, 6è éd., 1994.

-BOUVIER Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,* Paris, LGDJ., 6è éd., 2004.

-BOUVIER Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ., 12è éd., 2014.

-BRAUD Philippe, *Science politique*, tome 2 : l'Etat, éd.du seuil, 1997.

-BURDEAU Georges, *Traité de science politique*, Tome 2 :l'Etat, 2è éd., Paris, LGDJ, 1967.

-CARREAU Dominique, *Le Fonds Monétaire International*, A. Pedone, Paris, 2013

-CASTAGNEDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, 3è éd., Paris, PUF, 2010.

-CASTAGNEDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale,* 4è éd., Paris, PUF, 2012.

-CARRE DE MALBERG Raymond, *Contribution à la théorie générale de l'Etat,* réédité par Eric Maulin Paris, Dalloz, 2004.

-CHEVALLIER Jacques, *L'Etat postmoderne,* 4è éd., Paris, LGDJ, 2014.

-COLLET Martin, *Droit fiscal,* 5è éd., Paris, PUF « Thémis », 2015.

-COMBACAU Jean et **SUR** Serges, *Droit international public,* Paris, Montchrestien, 10è édition, 2012.

-COTTERET Jean Marie et **TROTABAS** Louis, *Droit fiscal,* 8è éd., Paris, Dalloz, Coll. « Précis », 1997.

-COZIAN Maurice, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises,* 4è éd., Paris, LITEC, 1999.

-COZIAN Maurice et **DEBOISSY** Florence*, Précis de fiscalité des entreprises,* 36è éd., Paris, LITEC, LexisNexis, 2012/2013.

-DEFRENOIT (G.), **HOUESSOU** (E.) et **NONFODJI** (E.), *Politique budgétaire et dette dans les pays membres de l'UEMOA*, Paris, Economica, 2007.

-DEHOUSSE Renaud, *La Cour de justice des communautés européennes,* Paris, Montchrestien, 1994.

-DE LA MARDIERE Christophe*, Droit fiscal général,* Paris, Champs université, Flammarion, 2012.

-DERRIEN Arnaud, *Le juge français de la constitutionnalité : étude sur la Constitution d'un système contentieux,* Bruxelles, Sakkoulas, Bruylant, 2003.

-DUBOUIS Louis et **BLUMANN** Claude, *Droit matériel de l'Union européenne,* 6è éd., Paris, Montchrestien, 2012.

-DUBOUIS Louis et **BLUMANN** Claude*, Droit institutionnel de l'Union européenne,* 5è éd. Paris, Montchrestien, 2013.

-DUPUY Pierre-Marie et **KERBRAT** Yann, *Droit international public,* 12è éd., Paris Dalloz, 2014.

-DUTHEIL DE LA ROCHERE Jacqueline, *Introduction au droit de l'Union européenne,* Paris, Hachette Education, 2010.

-**DUVERGER** Maurice, *Finances publiques,* Paris, PUF, 1971.

-EL SAWAH Sally, *Les immunités des Etats et des organisations internationales, immunités et procès équitable*, Bruxelles, Larcier, 1ère éd. 2012.

-GAVALDA Christian et **PARLEANI** Gilbert, *Droit des affaires de l'Union européenne,* LeixsNexis Paris, LITEC, 6è édition, 2010.

-GAUDEMET Paul Marie*, Précis de Finances publiques,* tome 2: emprunts et impôts, Paris, Monchrestien, 1970.

-GILDEMEISTER E. Arno, *L'arbitrage des différends fiscaux en droit international des investissements,* Paris, LGDJ, 2013.

-GUTMANN Daniel, *Droit fiscal des affaires,* Paris, Montchrestien, 2è éd., 2011.

-GROSCLAUDE Jean et **MARCHESSOU** Philippe, *Droit fiscal général,* 8è éd., Paris, Dalloz, 2011.

-GROSCLAUDE Jean et **MARCHESSOU** Philippe, *Procédures fiscales,* 6è éd., Paris, Dalloz, 2012.

-GROSCLAUDE Jacques, *La doctrine fiscale en France 1999-2002,* tome 2, Paris LITEC, 2003.

-IMBERT Pierre Henri, *Les réserves aux traités multilatéraux,* Paris, Pedone, 1979.

-ISAAC Guy et **BLANQUET** Michel, *Droit général de l'Union européenne,* Paris, Dalloz, 2012.

-KELSEN Hans, *Théorie pure du droit,* trad. Eisenman, Paris, Dalloz, 1989.

-LAMARQUE Jean, **NEGRIN** Olivier et **AYRAULT** Ludovic, *Droit fiscal,* Paris, LITEC, 3è éd., 2014.

-LEMAIRE Sophie, *Les contrats internationaux de l'administration,* Paris, LGDJ, EJA, 2005.

-LECOURT Robert, *L'Europe de juges,* Bruxelles Bruylant, 1976.

-LECOURT Robert, *L'Europe de juges,* Bruxelles Bruylant, 2007.

-MARTINEZ Jean Claude et **DI MALTA** Pierre, *Droit fiscal contemporain,* Paris, LITEC, 1986.

-MILLION-DELSOL Chantal, *L'Etat subsidiaire : Ingérence ou non-ingérence de l'Etat, le principe de subsidiarité dans l'histoire européenne,* Paris, PUF, Collection Léviathan, 1992.

-NEURISSE André, *Histoire de la fiscalité en France,* Paris, Economica, 1996.

-RIALS Stéphane, *Destin du fédéralisme,* Paris, LGDJ, 1987.

-QUESNEL Martin, *La protection de l'identité constitutionnelle de la France,* Paris, Dalloz, 2015.

-SANTI Romano, *L'ordre juridique, traduction française,* 2è éd., par L. FRANCOIS et P. GOTHOT, Paris, Dalloz, 2002.

-SERLOOTEN Patrick, *Droit fiscal des affaires,* 13è éd., Paris, Dalloz, 2014.

-TIXIER Gérard, *Droit fiscal international,* Paris, PUF, 2è éd., 1995.

-TROTABAS Louis et **COTERET** Jean Marie, *Finances publiques,* Paris, Dalloz, 1969.

-VAN DIJK Meine Peter, *Le secteur informel de Ouagadougou,* Paris, L'Harmattan, 1986.

-ZOLLER Elisabeth, *Les grands arrêts de le Cour suprême des Etats-Unis,* Dalloz, 2010.

-TROPER Michel et **HAMON** François, *Droit constitutionnel,* 27è éd., Paris, LGDJ, 2003.

III- Ouvrages spéciaux, monographies, thèses et mémoires

A.Ouvrages spéciaux, monographies, thèses et mémoires sur les pays africains

-BA Ibrahim Bokar, *Perspectives du Mali dans l'Accord de Partenariat économique Union européenne/Afrique de l'Ouest* : Thèse, université Jean Moulin Lyon 3, 2009.

-BA El Hadji Dialigué, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal,* Thèse Université Paris-Est, 2011.

-BUNDU Abass, *Intégration et coopération régionale en Afrique,* Paris, karthala, 1996.

-CHAMBAS Gérard (dir.), *Afrique au sud du Sahara : Mobiliser des ressources fiscales pour le développement,* Paris, Economica, 2005.

-CHAMBAS Gérard, *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne*, Paris, Economica, 1994.

-DABILGOU Florentin Wendgoudi, *La maîtrise du secteur informel au Burkina Faso : un défi à l'élargissement de l'assiette fiscale,* Mémoire ENAREF, Ouagadougou, 2O10.

-DONNAT Francis, *L'évolution de la facilité dans 13 pays d'Afrique noire francophone*, Etudes et Documents, ministère de la coopération 1982, « Afrique noire francophone », Dossiers internationaux, éd. Francis Lefebvre, 1984, n°500.

-GUEYE El Hadji Modou, *Les Accords de Partenariat Economiques,* Université CHEICK ANTA DIOP- Maîtrise Droit des Affaire, Dakar, 2008.

-FALL Abdoul Hamid, *Contribution à une réflexion sur la fiscalité de développement au Sénégal, thèse,* Université des Sciences sociales de Toulouse 1, mai 2001.

-GUISSOU Sigapinda, *L'élargissement de l'assiette fiscale au Burkina Faso,* Ouagadougou, ENAREF, 2012.

-KARGOUGOU Lassané, *La problématique de la fiscalisation du Secteur Informel, réalités et perspectives*, Ouagadougou, ENAREF 2005.

-FOTSING Jean Baptiste*, Le pouvoir fiscal en Afrique : essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone,* Paris, LGDJ, 1995.

-**LAVERGNE** Réal (dir.), *Intégration et coopération régionales en Afrique de l'Ouest,* Paris, Karthala-CRDI, 1996.

-NIANE Abdoulaye, *Fiscalité et intégration économique : le cas du système fiscal sénégalais*, Paris, L'harmattan, 2013.

-NKOUNKOU Eulogie Anicet, *La stabilisation des investissements pétroliers et miniers transnationaux des contrats aux traités,* Université Laval Québec, 2012.

-MAIGA Boureima, *Les entreprises maliennes face aux entraves à la libre circulation des marchandises dans l'espace UEMOA: Le cas de la Société SADA-SA,* Rapport de stage en vue de l'obtention du DESS en Droit de l'entreprise, UFR/SJP, Ouagadougou, 2000.

-SIDJANSKY Dusan, *Le rôle des institutions dans l'intégration régionale entre pays en voie de développement, in CNUCED, Problèmes actuels de l'intégration économique,* Nations Unies, New York, 1973.

-SOALLA Wendkouni Lydie Sophie, *L'action des institutions financières internationales et leur impact sur les systèmes nationaux : aspects budgétaires et fiscaux. Le cas du Burkina Faso,* Thèse, Université Jean Moulin Lyon 3, 2012.

-TOE Jean Yado, *Les aspects fiscaux et douaniers du développement de l'Afrique occidentale,* Thèse, Dijon, 1978.

-ZULU (J.B.) et **NSILOU** (S.N.), *Les programmes d'ajustement appliqués en Afrique : bilan des années récentes (1980-81),* Document préparé à la demande du Centre Africain d'Etudes Monétaires de Dakar, juillet 1983.

-VAN DIJK Meine Peter, *Le secteur informel de Ouagadougou,* Paris, L'Harmattan, 1986.
juin 2008.

B. Ouvrages spéciaux, monographies et thèses sur la France

-ALTINDAG Selçuk, *La concurrence fiscale dommageable : la coopération des Etats Membres et des autorités communautaires,* Paris, L'harmattan, Paris, 2009.

-ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt,* Paris, Ed. svepen, 1965.

-ASSIMACOPOULO Elli*, L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté européenne,* Paris, LGDJ, 2000.

-BARILARI André, *Le consentement à l'impôt,* Presses de sciences politiques, Paris, coll. La bibliothèque du citoyen, 2000.

-BAZIN Camille, *Quels sont la place et le rôle de la pratique concertée en droit de la concurrence ?, Mémoire de Master en droit des affaires,* Université Panthéon-Assas, Paris 2011.

-BELTRAME Pierre et **MEHL** Lucien, Techniques, politiques et institutions fiscales comparées, 2è éd., Paris, PUF, 1999.

-BELTRAME Pierre, *La fiscalité en France,* Paris, Hachette, Les fondamentaux, 2014.

-BERLIN Dominique, *Droit fiscal communautaire,* Paris, PUF, 1988.

-BOUVIER Michel, *La nouvelle administration financière et fiscale,* Paris, LGDJ Lextenso, 2011.

-CHRETIEN Maxime, *A la recherche du droit international fiscal commun. Etude droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales*, Sirey, 1955.

-COZIAN Maurice, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises,* 4è éd., Paris, LITEC, 1999.

-CYRILLE David, **FOUQUET** Olivier, **PLAGNET** Bernard et **RACINE** Pierre François, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale,* 5è éd., Paris, Dalloz, 2009.

-DELALANDE Nicolas, *Les batailles de l'impôt, Consentement et résistances de 1789 à nos jours,* Paris, Ed.seuil, 2011.

-DI MALTA Pierre, *Droit fiscal européen comparé,* Paris, PUF, 1995.

-DOUVIER Pierre Jean, *Droit fiscal dans les relations internationales,* Paris, Pedone, 1996.

-GOBOUT Luc, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale, le rôle des dépenses fiscales,* Paris, Economica, 2006.

-GOUTHIERE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales,* Paris, édition Francis Lefebvres, 9è édition, 2012.

-HECKLY Christophe, *Rationalité économique et décisions fiscales,* Paris, LGDJ, 1987.

-LAMBERT Thierry et **ALBERT** Jean-Luc, *Les chantiers fiscaux à engager,* Paris, L'harmattan, 2002.

-LANKARANI EL-ZEIN Leila, *Les contrats d'État à l'épreuve du droit international,* Thèse de doctorat en droit, Paris I Panthéon-Sorbonne, Bruylant, Bruxelles, 1996.

-LEQUESNE Christian, Paris-Bruxelles. *Comment se fait la politique européenne de la France?,* Paris, Presses de la Fondation Nationale des Sciences Politiques, 1993.

-LEROY Marc, *L'administration de l'impôt en France et dans le monde,* Paris, L'Harmattan, 2008.

-LEROY Marc, *L'impôt, l'Etat et la société,* Paris, Economica, 2010.

-LEVOYER Loïc, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du Parlement français,* Paris, LGDJ EJA, 2002.

-MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs,* Paris, LGDJ, EJA, 2005.

-MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal,* Paris, PUF, 2011.

-MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal de l'Union européenne,* Bruxelles, Bruylant, 2012.

-MELOT Nicolas, *Territorialité et mondialité de l'impôt,* Paris, Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de thèses », 2004.

-MERLE Philippe, *Droit commercial. Sociétés commerciales,* 18è édition, Dalloz, Paris, 2015.

-NEVEU EriK et **CADIET** Loïc, *Regards sur la fraude fiscale,* Paris, Economica, 1986.

-NGUYEN Qoc Dinh, **DAILLIER** Patrick et **PELLET** Alain, *Droit international Public,* 8è édition, Paris, LGDJ, 2009.

-PATAT Jean Pierre, *L'Europe monétaire,* Paris, La découverte, 1990.

-PELLETIER Marc, *Les normes du droit fiscal,* Paris, Dalloz, 2008.

-PHILIP Loïc, *Droit fiscal constitutionnel,* Paris, Economica, 1990.

-PHILIP Loïc, *Finances Publiques, tome 2 : Les recettes publiques, le droit fiscal,* Paris, CUJAS, 2000.

-PLAGNET Bernard, *Droit fiscal international,* Paris, LITEC, 1986.

-PLAGNET Bernard, **FENA-LAGUENY** Emmanuelle et **MERCIER** Jean-Yves, *Les impôts en France. Traité de fiscalité,* Paris, éd. F. Lefebvre, 2005.

-RIDEAU Joël, *Droit institutionnel de l'Union européenne,* Paris, LGDJ, Lextenso édition 6è éd., 2010.

-RAIMBAULT DE FONTAINE Sophie (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques,* Paris, L'harmattan, 2007.

-ROBBEZ MASSON Charles, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français,* Paris, LGDJ, 1990.

-ROBERT Eric, *Elément d'une théorie apliqué au droit fiscal,* Thèse, Université Panthéon ASAS, 2011

-STANKIEWICZ Lukasz, *L'abus de convention fiscale internationale,* Thèse, Université Jean Moulin Lyon 3, 2009.

-TAUBIRA Christiane, *Les Accords de partenariat économiques entre l'Union européenne et les pays ACP : et si la politique se mêlait enfin des affaires du monde ?,* Rapport sur les APE.

-VERNIER Eric, *Fraude fiscale et paradis fiscaux, Décrypter les pratiques pour mieux les comprendre,* Paris, Dunod, 2014.

C.Ouvrages spéciaux, monographies et thèses sur les organisations régionales et internationales

-BANGO Ange, *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de l'Union économique et monétaire d'Afrique centrale(CEMAC),* Thèse Université Jean Moulin Lyon 3, 2009.

-BOUGOUMA Ousmane*, La libre circulation des marchandises en droits communautaires Européen et UEMOA,* Université de Rouen, 2013.

-DIARRA Éloi, *Les aspects financiers de la Communauté économique de l'Afrique de l'ouest (C.E.A.O.),* Thèse, Université Paris II, 1982.

-DIEYE Mohamed, *La fiscalité des revenus des valeurs mobilières dans les pays de l'UEMOA : impact sur le fonctionnement du marché financier régional,* Thèse, Université de Lyon III, mai 2OO2.

-GUEYE Thiamba, *L'incidence de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) sur les finances publiques de ses États membres,* Thèse, Université Paris II, 2011.

-KOUPOULI N. Lucie, *L'Union douanière, 4 ans après l'entrée en vigueur du TEC,* Rapport de stage en vue de l'obtention du DESS en droit des affaires, UFR/SJP, Ouagadougou, 2003.

-LANSOMDE Jean Baptiste, *L'élimination des barrières tarifaires au sein des Etats membres de la CEDEAO, utopie ou possibilité ?,* Lomé, ENA, 1992.

-NOUPOYO Gabriel, *Les Banques centrales africaines et la conduite de la politique budgétaire nationale : les exemples de la BCEAO et de la BEAC. (Aspects juridiques et financiers),* Thèse, Université Montesquieu-Bordeaux IV, 2004.

-NUBUKPO Von Kako, *L'improvisation économique en Afrique de l'Ouest : du coton au franc CFA,* Paris, Col. Les Afriques, Karthala, 2011.

-OLYMPIO (J.) et **FIFATIN** (D.) (Dir.), *Développements récents et perspectives dans les négociations de l'accord de partenariat économique (APE) entre l'Union européenne et l'Afrique de l'Ouest,* décembre 2007.

-OUEDRAOGO Djibrihina*, L'autonomisation des juridictions financières dans l'espace UEMOA. Etude sur l'évolution des cours des comptes,* Thèse Bordeaux, 2013.

-OUEDRAOGO Yacouba, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des états membres de l'UEMOA,* Thèse Université de Rouen, 2015.

-SAKHO Abdou El hadji et DUFRENOT Gilles (dir.), *Enjeux des politiques macroéconomiques des pays de l'UEMOA,* Paris, Economica, 2008.

-SANGANOKO M., *Le tarif extérieur commun de l'UEMOA : aspects critiques,* Mémoire, FDSP, Ouagadougou, 1999.

-**SANGARE** Louis, *Les fondements économiques d'un Etat confédéral en Afrique de l'Ouest, les étapes africaines de l'intégration,* Paris Karthala, 1998.

-SANOU Dramane, *La juridictionnalisation des organisations régionales d'intégration économique en Afrique, Thèse, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2012.*

-TONNANG Gnimpieba Édouard, *Droit matériel et intégration sous régionale en Afrique centrale : contribution à l'étude des mutations récentes du marché intérieur et du droit de la concurrence CEMAC*, Thèse, Université de Nice Sophia-Antipolis, 2004.

-ROBSON Peter*, Intégration, développement et équité : l'intégration économique en Afrique de l'Ouest,* Paris, Economica, 1987.

-VAN DER STEEN Daniel, **DANAU** Alex, *L'Accord de partenariat entre l'Union européenne et l'Afrique de l'Ouest : quels enjeux pour les exploitations paysannes et agricoles ?,* Collectif Stratégies alimentaires, Bruxelles, 2006.

-YOUGBARE Robert, *UEMOA, Perspectives supranationales,* Mémoire de maîtrise, Université de Ouagdaougou, 1998.

IV- ARTICLES-COMMUNICATIONS-CONTRIBUTIONS

A.Articles et autres contributions doctrinales sur les finances publiques et les systèmes juridiques des pays africains

-ABARCHI Djibril,

- « La supranationalité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires(OHADA)», *Revue EJDA* n°44 2000, pp.7-31.
- « Problématique des réformes en Afrique : le mimétisme juridique comme méthode de construction du droit », *Pénant* n°842, Janvier-Mars 2003, pp.88-105.

-AGLAE Marie-Joseph, « de l'impôt et ses limites », *RFFP* n°120-2012, pp.39-50

-ALBALA Nuri, « La souveraineté des Etats et des peuples », *Le Monde diplomatique,* septembre 2005.www.lemondeplomatique.fr.

-ALLAH Hourmat Hind et **ELMORCHID** Brahim, « Les congés fiscaux : un outil inefficace pour relancer l'investissement privé », *CODESRIA(2010),* Conférence Guy Mhone Thème: La renaissance et la relance des économies africaines, Dar Es Salam, Tanzanie, 20-21/12/2010.

-AGOSSA Laurent, **NONFODJI** Emédètémin, « Politique budgétaire, dette et convergence macroéconomique », *in G. DUFRENOT (dir.) Enjeux des politiques macroéconomiques,* Economica, 2008, pp.173-216.

-AMADOU Ousmane, « Accord de partenariat économique entre l'UE et la CEDEAO : impact de la cinquième bande sur la protection de l'agriculture et de l'industrie agro-alimentaire » *in le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.251-284.

-BACCOUCHE Neiji, « Constitution et droit fiscal » in Constitution et droit interne, Tunis, AIDC, *Rec. des cours,* volume 9, 2001, pp.31-78.

-BAMAS Stanislas, « Le développement des transports routiers des voyageurs », Collection « Pays enclavés », édition CREET 1998, Université Michel de Montaigne, Bordeaux 3

-BERR Eric, « La dette des pays en développement : bilan et perspectives », *Revue africaine des sciences économique et de gestion*, 2003, vol.5, n°2, pp.3-32.

-BIO Goura Soule, colloque : « Quel cadre pour les politiques agricoles, demain, en Europe et dans les pays en développement ? », Cotonou, les 27,28 et 29 novembre 2006.

-BOUGOUMA Ousmane, « La dimension commerciale des Accords de partenariat économique : quelle stratégie pour la région ouest africaine », *Journal du droit international(Clunet)* n°2, avril 2011, doctrine 6, www.LexisNexis Jurisclasseur 21 pages.

-BRDELOUP Sylvie, « La Côte d'Ivoire ou l'étrange destin de l'étranger », *Revue européenne des migrations internationales,* vol.12, n°2-2003, pp.85-113.

-CEREXHE Etienne :

- « L'intégration juridique comme facteur d'intégration régionale », *Revue burkinabé de droit,* n° 39-40, spécial, 2001, pp.21-27.
- « Les tentatives d'intégration régionale en Afrique », *Revue burkinabè de droit,* n°15, Ouagadougou, 1989, pp.29-38.

-CHARLET Alain, **LAPORTE** Bertrand et **ROTA-GRAZIOSI** Grégoire, « La fiscalité minière en Afrique de l'Ouest et du Centre », *Revue de Droit fiscal* n°48, 28 novembre 2013, 52.*www.LexisNexis.*

-CHEVALIER Emilie, « La déclinaison du principe de primauté dans les ordres communautaires : l'exemple de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine », *Cahiers de droit européen,* 2006, pp.343-362.

-CHIDJOU A. Karime, « Régionalisme, Mondialisation et Développement : les processus d'intégration dans les Unions européenne et africaine à travers les exemples des PECO et de l'UEMOA », *Revue juridique et politique* n°1, janvier-mars 2004, pp.3-20.

-COULIBALY Abou Saïb, « Le droit de la concurrence de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine », *Revue burkinabè de droit,* n°43-44, 2003, pp.37-76.

-DA Dakor, « La recherche de la transparence budgétaire dans les réformes des finances publiques au Burkina Faso », in 2ème numéro spécial Finances publiques, Afrilex, juin 2012. *www.afrilex.u-bordeaux4.fr.*

-DE CASTELNAU Pauline et **MARTEAU** Jean-François, « Quel accompagnement des douanes par la Banque mondiale en Afrique subsaharienne ? », *Afrique contemporaine* n°230, 2009-2, pp.115-134.

-DIAGNE Mayacine, « De l'influence du droit communautaire africain sur les finances publiques sénégalaises », *Revue internationale de droit africain* n°83, 2009, pp.57-80.

-DIARRA Eloi,

- «Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Monétaire et Economique Ouest-africaine(UEMOA) », *Revue burkinabè de droit*, n°45-1er semestre 2004, pp.35-58.
- « Les politiques fiscales en France », *RFFP* n°129-2015, pp.249-266.

-DIOUF Ndaw, « Actes uniformes et droit pénal des Etats signataires du Traité de l'OHADA : La difficile émergence d'un droit pénal des affaires dans l'espace OHADA », *Revue burkinabè de droit,* n°39-40 spécial 2001, pp.63-74.

-DIOUF El Hadj (A.), « L'article XXIV du GATT et l'APE : arguments juridiques pour soutenir l'offre ouest africaine de l'accès au marché », ICTSD-Genève, Document analytique d'Enda Tiers Monde, SISPROII, *www.ictsd.org/sites/all/themes/ictsd/favicon.ico*

-DIOUKHANE Abdourahmane, « Le marché commun de l'UEMOA », *Cahiers de droit européen*, 2006 n°1-2, p.7-23.

-DJEUWO Marcellin, « La corruption dans le managgement des ressources humaines de l'administration douanière », *Afrique contemporaine* n°230, 2009-2, pp.55-67.

-DUPRAT Jean Pierre,

- La dynamique des réformes budgétaires : globalisation des problèmes, unification des outils et adaptations nationales des solutions », *RFFP* n°98, 2007, pp.9-24.
- « La formation et l'évolution du droit financier en Afrique francophone subsaharienne » (dir) Dominique DARBON et J. du Bois DE GAUDUSSON, *in La création du droit en Afrique,* Paris, Karthala, 1997, pp.443-473.

-EDIKO William, « La protection des investissements étrangers par les codes des investissements en Afrique francophone », *Pénant* n°888, juillet-septembre 2014, pp.388-405.

-FALL Demba Habib, « FAIR » un aménagement équilibré pour éliminer les disparités, *Journal « le soleil »* spécial UEMOA août 2001, p.42.

-FJELDSTAD Odd-Helje, « Vers plus d'éthique dans les douanes en Afrique subsaharienne », *Afrique contemporaine* n°230, 2009-2, pp.33-54.

-GAUTRON Jean Claude, « Les conventions d'établissement conclues par le Sénégal avec des entreprises », *AFDI,* vol. 14, 1968, pp.654-676.

-GUEYE Alioune, « Union Européenne et OHADA : aspects de droit comparé », Etude en hommage au juge Keba MBAYE, *Revue juridique et politique,* n°1-2014, pp.3-42.

-GUEYE Babacar, « Réflexion sur une expérience d'intégration : l'Union Africaine », *in Regards croisés sur les intégrations régionales : Europe, Amériques, Afrique, Bruxelles,* Bruylant, 2012, pp.185-200.

-GUEYE Babacar et **YOUGBARE** Robert, « Les négociations de l'APE UE-Afrique de l'Ouest et gouvernance des organisations régionales ouest africaines » *in le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.157-186.

-HAMIDA Ben Walid, « La participation des personnes publiques sub-sahariennes à l'arbitrage relatif aux investissements », *Revue Pénant,* n°881, 2012, pp.464-484.

-IBRIGA Luc Marius,

- « Le problème de la compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO », Cahiers du CEEI, 2000, pp.198-227.

- « L'UEMOA, une nouvelle approche de l'intégration régionale en Afrique de l'Ouest », *Annuaire africain de droit international,* vol. 6, 1998, pp 23-64.
- « L'état de mise en œuvre de l'Union douanière dans l'espace UEMOA » *in sensibilisation au droit communautaire UEMOA,* Actes du séminaire sous régional, Ouagadougou, Burkina Faso du 6 au 10 octobre 2003.
- « Accord de partenariat économique et dynamique intégrative en Afrique : efficience du choix des cadres régionaux de négociation » *in Regards croisés sur les intégrations régionales : Europe, Amériques, Afrique,* Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.423-436.

-ISSA-SAYEGH Joseph, « L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique en Afrique » *in Etudes en l'honneur de Jean-Claude GAUTRON: les dynamiques du droit européen en début de siècle*, Paris, Pedone, 2004, pp.663-679.

-ILLY Ousseni, « Dernière ligne droite vers les APE : quels défis pour les communautés régionales africaines ? », *Défis économiques,* n°012, janv.-fév 2014, pp.16-20.

-KABORE Pagoundé, « La future monnaie unique africaine », *Revue juridique et politique, Indépendance et Coopération*, n°2, mai-août, 1999, pp.146-157.

-KANTE Allassane, « Réflexion sur le droit de la concurrence et la protection du consommateur dans l'UEMOA : l'exemple du Sénégal », *Revue Pénant,* n°71, 2010, pp.141-166.

-KEBRE Windbenedo Jean Marie, « Les fondements de l'aide publique au développement », *Défis économiques n °005*, dossiers, avril 2013, pp.16-17.

-KNIPPER Rolf, « L'arbitrage des différends relatifs aux investissements en Afrique francophones au Sud du Sahara : l'OHADA et le CIRDI », *Revue Pénant,* n°878, 2102, pp.485-496.

-KOKOROKO Dodzi,

- « Souveraineté étatique et principe de légitimité démocratique », *Revue québécoise de droit international,* 2003, pp.37-59.
- « La nécessité devant le Conseil de sécurité des Nations Unies », www.afrilex.u-bordeaux4.fr, publié en janvier 2013.

-KOMBI Mouelle Narcisse, « Les aspects juridiques d'une union monétaire : l'exemple de l'Union Monétaire d'Afrique Centrale », *RGDIP,* 2001-3, p.521-558.

-KYELEM Apollinaire, « Le contrôle des concentrations d'entreprises en droit communautaire », *Revue burkinabè de droit,* n° 32-1997, pp.204-225.

-LAGHMANI Slim, « La suprématie de la Constitution et transfert de souveraineté », AIDC, *Rec. des cours,* 2001, pp.79-126.

-LAPIN Jim, « L'équilibre des finance publiques : une exigence mettant en cause la souveraineté de l'Etat », *RDP* n°3-2014, pp.733-758.

-LAURIOL Thierry, « Le traitement national », *RGDIP n°1*, pp.47-67.

-LAREAU André, « Les montages fiscaux agressifs : une approche canadienne et québécoise », *RFFP* n°110-2010, pp.71-90.

-LECLERCQ Laurent et DU PASQUIER James, « Aides d'état à caractère fiscal : mieux comprendre pour mieux se défendre », *Revue de droit fiscal* n°27-2015, 453, pp.60-64.

-LELART Michel, « Un exemple d'intégration institutionnelle- l'évolution de la zone franc », *Tiers-Monde* 1997, n°152. pp. 897-918.

-LEMAIRE Félicien, « Propos sur la notion de " souveraineté partagée " ou sur l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté », *RFDC,* n°92, 2012, pp.821-850.

-LUABA LUMU Ntumba, « La faiblesse du cadre institutionnel décisionnel comme frein à l'intégration régionale africaine », *in Etat, société et pouvoir à l'aube du XXIe siècle, Mélange en l'honneur de François BORELA,* Presse Universitaire de Nancy, 1999, pp.335-364.

-MACRA Tadin, « Les caractéristiques des finances publiques des pays en voie de développement », *Revue juridique et politique,* 2010, n°3, pp.324-338.

-MAHBOULI Abderraouf, « Constitution et droit des relations économiques internationales » in Constitution et droit international, RCAIDC, volume 8, 2000, pp.261-305.

-MAKTOUF Lofti, **DIOURI** Moctar et **MENGUE ME ENGOUANG** Fidèle, « Les incitations fiscales au développement », *Encyclopédie juridique de l'Afrique,* NEA, Dakar, 1982, T.III, - p. 415.

-MANSOUR Mario et **ROTA-GRAZIOSI** Grégoire,

- « Coordination fiscale dans l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine », *Revue d'économie du développement,* septembre 2012, pp.9-34.
- « Une base de données sur les recettes fiscales en Afrique sub-saharienne 1980-2010 », *Revue d'économie du développement* n°3, septembre 2014, pp.99-121.

-MBELEK Logmo Aaron,

- « Fiscalité et développement : la problématique du rendement », *Revue internationale de droit africain EJDA*, n°93-2012, pp.9-26.
- « La souveraineté fiscale des Etats africains au Sud du Sahara (face aux enjeux du développement) : l'exemple du Cameroun », *Revue EDJA,* n°3-2008, pp.39-54.

-MÉDÉ Nicaise, « Réflexions sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », 2ème numéro spécial finances publiques, Afrilex, juin 2012, *www.afrilex.u-bordeaux4.fr*

-MINKADA MONEBOULOU Magloire Hervé, « L'expression de la souveraineté des Etats membres de l'OHADA : une solution-problème à l'intégration juridique », *Pénant* n°890,-2015, pp.40-70.

-NDAM Ibrahim, « La coordination des souverainetés dans l'espace OHADA », *Revue Pénant,* n°878-2102, pp.53-90.

-NDIKUMANA Léonce, « Fuite des capitaux et paradis fiscaux : impact sur l'investissement et la croissance en Afrique », *Revue d'économie du développement,* n°2-2014, pp.113-137.

-NIKIEMA HENRIQUE Suzy, « Les clauses de rendez-vous sur les investissements dans les APE intérimaires : opportunités ou menace pour un régime juridique harmonisé de traitement des investissements étrangers en Afrique de l'Ouest ? *» in le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.227-250.

-NOUPOYO Gabriel, « Les nouvelles conditions de la politique budgétaire de sous-zones : études de nouveaux instruments de rationalisation budgétaires, le poids des conditionnalités externes », *RFFP* n°98, 2007, pp.81-118.

-NUBUKPO Kako, « L'arrimage de franc CFA à l'euro freine le développement de l'Afrique », Le Monde du 10 juillet 2015. *www.lemonde.fr*

-ONDOUA Alain, « La Cour de cassation et la place respective de la Constitution et des traités dans la hiérarchie des normes *», RGDIP,* 2000, pp. 985-1002.

-OKOYA OSSETTE Carson Gilles, « Le Parlement de la CEMAC ou l'aboutissement d'une dynamique institutionnelle sous-régionale », *Revue juridique et politique* n°4, 2010, pp.505-515.

-OUEDRAOGO Séni Mahamadou,

- « L'institutionnalisation de l'évaluation des politiques fiscales dans l'espace UEMOA : espoirs et contraintes », Gestion & Finances publiques, n° 7-juillet 2012, pp. 47-53.
- « Réflexion sur l'unification des règles visant l'élimination des doubles impositions dans l'espace UEMOA », *www.afrilex@u-bordeaux4.fr*

-OSSA René, « Le dispositif organisationnel des administrations fiscales en Afrique : une réforme à achever », *RFFP* n°121, 2013, pp.263-273.

-PARIENTE Alain, **COULIBALY** Abou Saïb, « Programme et mesure de la performance en France et dans les pays en voie de développement », *RFFP,* n°98, 2007, p.33-45.

-RABALLAND Gaël **et CANTENS** Thomas, « Réformes des douanes et développement en Afrique subsaharienne *», Afrique contemporaine* n°230, 2009-2, pp.19-31.

-SALL Alioune, « Aspects institutionnels de l'intégration en Afrique de l'Ouest » *in Regards croisés sur les intégrations régionales : Europe, Amériques, Afrique*, Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.159-183.

-SANON Jean Gustave, « L'objectif de la performance dans la politique de l'harmonisation des finances publiques dans l'UEMOA », *RFFP,* n°98, 2007, pp.61-67.

-SARR Babacar, « Le traité de l'UEMOA : un pacte constitutionnel fédératif », *Revue EDJA,* 4è trimestre 1999, pp.77-95.

-SENGHOR Abdoulaye, « Le système institutionnel de la surveillance multilatérale des politiques macro-économiques au sein de l'UEMOA », *Cahiers du CEEI,* n°2-1999, pp.5-55.

-SORGHO Zakaria, « Accord de partenariat UE/CEDEAO : enjeux et perspectives pour les pays ouest africains *» in le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* pp.209-226.

-TANZEE Vito et **ZEE** Howell, « Une politique fiscale pour les pays en développement », FMI, *Dossiers économiques* n°27, 2001.

-TIAJIO JOGUE Severin, « Peut–on stabiliser la notion de stabilisation en droit transnational ? », Centre Africain de Recherche sur les Politiques Energétiques et Minières CARPEM, mars 2010.www.carpem.org.

-TONI M. Eroll, « Quelques réflexions suite à l'entrée en vigueur du tarif extérieur commun de la CEDEAO », *Revue de droit fiscal* n°26-2015, pp.8-13.

-TOURE Modibo, « Les incidences fiscales au Mali de quelques innovations du système comptable OHADA » *in Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes en l'honneur du professeur Maurice COZIAN,* 4è éd., Paris, LITEC, 2009, pp.333-342.

-WATTEYNE André, « Une intégration économique africaine à l'image de l'intégration économique européenne : le cas de l'UEMOA », *RBD* n°39-40 (spécial), pp.83-92.

-YARGA Larba, « Les parlements régionaux, acteurs et facteurs d'intégration en Afrique ? » *in le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales*, Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.27-42.

-YONABA Salif,

- « L'intégration des règles budgétaires et comptables dans le cadre de l'Union Economique et Monétaire Ouest- africaine (UEMOA) », *Revue burkinabè de droit,* n°39-40, n° spécial, 2000, pp.93-106.
- « Les contraintes de l'harmonisation d'un droit budgétaire rénové dans la zone UEMOA », *RFFP* n°98, 2007, pp.69-79.

- « L'expérience africaine du modèle français du contrôle juridictionnel des finances publiques : traits communs et diversité », RFFP, n°101, Mars, 2008, pp.60-77.
- « Les contraintes de l'harmonisation d'un droit budgétaire rénové dans la zone UEMOA », *RFFP*, n°98, pp.69-79.
- « La contribution des institutions internes et externes de contrôle dans le renforcement de la gestion des finances publiques et l'amélioration de la bonne gouvernance dans les pays d'Afrique subsaharienne », Communication au World bank Seminary finance, 2003.

-YOUGBARE Robert, « La nature juridique de l'acte additionnel dans le système juridique de l'UEMOA, à la lumière de l'affaire YAÏ », *Penant,* n°864, 2008, p.340-362.

-ZAKANE Vincent, « Mondialisation et intégration régionale : portée et limites », Communication, *journée de réflexion sur les enjeux de l'intégration régionale et de la mondialisation*, Ouagadougou le 31 oct. 2000.

B.Articles et autres contributions doctrinales de droit comparé (France et autres pays occidentaux)

-ALLEMAND Frédéric et **MARTUCCI** Francesco, « La nouvelle gouvernance économique », *RDP* n°1-2012, pp.409-457.

-**AMSELEK** Paul, « Pour en finir avec l'idée de budget-acte d'autorisation de recettes » *in Mélanges offert au professeur R. HERTZOG,* Economica, 2010, pp.1-16.

-ANASTOPOULOS Jean, « Finances publiques et fédéralisme », *RFFP n°20,* 1987, pp.1-11.

-AOUDJAHNE Augustin, « La nouvelle norme d'échange automatique de renseignements : quelques difficultés à prévoir », *Revue de Droit fiscal,* n°47-2014, 633.*www.LexisNexis.*

-ARNOLD Rainer, « La Cour constitutionnelle et l'équilibre des finances publiques : l'exemple allemand », *AIJC,* pp.109-125.

-ASSOUERE Steckel, « Le partage des compétences financières entre les Etats et leurs collectivités territoriales dans les Constitutions des vingt-sept pays membres de l'Union européenne », *RFFP* n°121-2013, pp.63-81.

-BARBOU DES PLACES Ségolène, « La cohérence du droit de la libre circulation des personnes à l'épreuve de la mobilité des indigents », *Cahiers de droit européen,* n°1-2015, pp.133-147.

-BARILARI André,

- « La question de l'autonomie fiscale », *RFFP* n°80, décembre, 2000, pp.77-83.

- « Egalité devant l'impôt ou égalité par l'impôt ?», *Revue Gestion &finances Publique*s n°3/ 4-mars–avril 2014, pp.23-27.
- « Les amnisties fiscales », *RFFP* n°110-2010, pp.133-148.

-BAUER Anne, « Le plan de Bruxelles pour remettre de l'ordre dans la fiscalité des entreprises en Europe », *Les Echos* des 12-13 juin 2015.

-BAZIADOLY Sophie, « La "nouvelle" administration fiscale : vers une amélioration du service rendu? » *in GUILLET Nicolas (dir.), Les transformations de l'administration fiscale,* Paris, L'harmattan, 2011, pp.159-166.

-BAZIN Guillaume, « Les administrations fiscales : une efficacité en question », *Pouvoirs* n°151-2014 - p.71-85.

-BEAUD Olivier, « Fédéralisme et souveraineté, notes pour une théorie constitutionnelle de la fédération », *RDP,* n°1-1998, pp.83-122.

-BELTRAME Pierre et MONTAGNIER Gabriel, « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », *RFFP* n°68, 1999, pp.129-147.

-BERACHA Pascale, « L'action du Forum mondial en matière de transparence », *Revue Gestion & Finances*, mars/avril 2015, pp.67-71.

-BERNARD Elsa, « Quels pouvoirs pour les agences de l'Union européenne », *Cahiers de droit européen* n°3-2014, pp.637-659.

-BERROD Frédéric et **MESTRE** Christian, « L'incidence des considérations organiques sur la distinction entre les actes délégués et les actes d'exécution », *Cahiers de droit européen* n°1-2015, pp.79-93.

-BERR Claude J., « L'Union douanière face à son avenir », *RFFP* n°116, 2011, pp.197-205.

-BIN Fabrice, « Interprétation de la loi fiscale et idéologie politique » *in Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME,* PUAM, 2010, pp.91-115.

-BLUMANN Claude, « Quelques réflexions sur la notion de communautarisation dans le cadre de l'Union européenne » *in Droit et politique à la croisée des chemins, Mélanges en l'honneur de Philippe ARDANT*, Paris, LGDJ, 1999, pp.61-76.

-BOUDOUHI El Saida, « Le juge interne, juge de droit commun du droit international ? État des lieux de l'invocabilité du droit international conventionnel en droit interne », *RFDA* 2014, pp.371-398.

-BOULARD Dominique, « Sécurité juridique et juge de l'impôt » *in Les administrations économiques et financières et les usagers,* Journées d'études « Finances-Université » de Bordeaux, Droit-CERAF, pp.157-168.

-BOUVIER Michel,

- « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs* n°151, novembre 2014, pp.27-34.

- « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? », *RFFP,* n°110-2010, Editorial.
- « Il est urgent d'inventer une fiscalité pour le XXIè siècle », *RFFP* n°92, 2005, Editorial, pp.5-6.
- « Nos impôts sont-ils encore performants », *RFFP* n°97, 2007, Editorial, pp.3-4.
- « Ouvrir le débat : quelle fiscalité pour quel Etat ? », *RFFP* n°108, pp
- «Union européenne : la solidarité financière ou l'ouverture ! », *RFFP* n°120-2012, Editorial, pp. V-IX
- « Les français face à l'impôt : quelle fiscalité pour quelle société ? », *RFFP* n°124-2013, Editorial, pp.V-XII.
- « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », *RFFP* n°124-2013, pp.15-27.
- « Nouvelle gouvernance financière publique durable et conduite de la réforme budgétaire dans les pays en voie de développement », *RFFP,* n°98, 2007, pp.159-178.
- « Nouvelle gouvernance financière et transformation et transformation du pouvoir politique », *in Réforme des finances publiques et transformation de l'Administration, Mélange en l'honneur de R. HERTZOG,* Paris, Economica, 2010, pp.57-65.
- « L'assiette, la liquidation et le recouvrement de l'impôt : une culture du civisme fiscal », in GUILLET Nicolas (dir.), Les transformations de l'administration fiscale, Paris, L'harmattan, 2011, pp.40-55.

-BORELLA François, « "Modèles" européens et organisations économiques internationales », *in SFDI, L'Europe dans les relations internationales-unités et diversités,* Colloque de Nancy, Paris Pedone, 1982, pp.34-35.

-BOSCHE-LENOIR Anne, « L'impact de l'élargissement sur les finances européennes », *Revue française de finances publiques*, n°80, décembre, 2000, pp.23-30.

-BUISSON Jacques

- « Réflexion sur l'impôt et le contrat » *in Perspectives du droit public, Mélanges offert à Jean-Claude HELIN,* LexisNexis, LITEC, 2004, pp.133-141.
- « L'érosion de la souveraineté fiscale dans les Etats membres de la Communauté », Dalloz, 1999, chron. n°13

-BURDEAU Bastid Geneviève, « La clause de protection et sécurité pleine et entière », *RGDIP* n°1-2015, pp.87-101.

-CADET Fabien et VASCEGA Marius, « Un pas supplémentaire dans la lutte contre la fraude fiscale : la nouvelle directive sur la taxation de l'épargne », *RTD Eur.* 2014, p.593-604.

-CAPDEVILLE LASSERRE Jérôme,

- « La FATCA » *in Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte,* Paris, Lextenso, 2015, pp.61-69.
- « Le délit de fraude fiscale » *in Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte,* Paris, Lextenso, 2015, pp.171-192.

-CAVALLINI Joël, « La qualité d'étudiant ne chasse pas celle de travailleur européen », *La semaine juridique,* 2013, p.1-4

-CASTAGNEDE Bernard,

- « Souveraineté fiscale et Union européenne », *RFFP* n°80, décembre, 2000, pp.53-60.
- « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *RFFP,* n°110 2010, pp.3-21.
- « La légitimité économique et financière de la ressource publique : aspects européens », *RFFP* n°88-2004, pp.83-89.

-CHALTIEL Florence, « Les bases constitutionnelles du droit communautaire » *in Mélanges en l'honneur de Pierre PACTET. L'esprit des institutions, l'équilibre des pouvoirs,* Dalloz, Paris, 2003, pp.551-567.

-CHAVRIER Henri et al., « Chronique générale de jurisprudence communautaire : janvier 1997-décembre 1998. *www.LexisNexis SA.*

-CHEMILIER-GENDREAU Monique, « Le concept de souveraineté a-t-il encore un avenir ? », *RDP* n°5-2014, pp.1283-1309.

-CHOPIN Thierry, « L'Union européenne en quête d'un véritable exécutif » *in mélanges en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* LGDJ, 2015, pp.193-203.

-COCHETEUX Patrick, « Les difficultés d'un rapprochement fiscal franco-allemand en TVA » *Petites affiches*, 2005 n° 162, p.4. Disponible sur*www.lextenso.fr.doc.u-bordeaux4.fr/weblextenso/article*

-COLLET Martin,

- « Réforme fiscale : la contrainte constitutionnelle », *RFFP* n°116, 2011, pp.19-32.
- « Sécurité juridique et rétroactivité de la loi fiscale », *RFFP* n°130-2015, pp.107-124.

-COMBACAU Jean, « Pas une puissance, une liberté : la souveraineté internationale de l'Etat », *Pouvoirs* n°67,1993, pp.47-58.

-COZIAN Maurice, « L'avis à tiers détenteur en matière de privilège du Trésor », *RTDCom.,* 1967, pp.62-102.

-CUJATAR chantal, « Le procureur financier : acteur de lutte contre la fraude fiscale » *in Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte*, Paris, Lextenso, 2015, pp.191-204.

-DEBBACH Charles, « L'influence du processus d'intégration communautaire sur les administrations nationales *» in L'Europe et le droit, Mélanges en hommage à Jean BOULOUIS,* Paris, Dalloz, 1991, pp.113-136.

-DE CROUY-CHANEL Emmanuel, « Le consentement à l'impôt », *Pouvoirs* n°151- 2014, p.5-14.

-DEFOSSEZ Alexandre, « La directive 2014/67/UE relative à l'exécution de la directive 96/71/CE concernant le détachement de travailleurs : un premier pas dans une longue direction », *RTDEur.,* n°4-2014, pp.833-848.

-DELALANDE Nicolas, « Le retour des révoltes fiscales ? », *Pouvoirs* n°151, Les impôts, novembre 2014, p.15-25.

-DE LA TAILLE Guillaume « Eloigner un citoyen européen abusant de son droit au séjour est compatible avec le droit de l'Union », *La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales* n° 6, 4 Février 2013, 2028, p.23-26.

-DEIACUWE Bernard, « Union douanière au sein de l'UEMOA: une analyse quantitative », *www.caim.info/revue économique- 2001-4- Page-811-htm.*

-DELAUNEY Benoît, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *RFFP* n°126-2014, pp.51-61.

-DE NANTEUIL Arnaud, « La clause d'indemnisation », *RGDIP* n°1-2015, p.215-242.

-DE RAVEL D'ESCLAPON Anne, « L'avenir de la coopération fiscale dans l'Union Européenne » *in Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte,* Paris, Lextenso, 2015, pp.71-83.

-DE SADELEER Nicolas., « La gouvernance économique européenne : Léviathan ou colosse aux pieds d'argile ? », *Europe* n°4, 2012, pp.4-11.

-DE STREEL Alexandre, « La gouvernance économique européenne réformée », *RTDE,* n°3- 2013, p.455-481.

-DONNAT Francis, « Chronique annuelle 2011 de jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Autorités de la concurrence », *Revue juridique de l'économie publique n°* 699, Juillet 2012, p.15.chron. 3. *www.LexisNexis.*

-DONY Marianne et **MARCUS** Laura, « Des marchandises made in UE/USA. La libre circulation des marchandises dans l'Union européenne et aux Etats-Unis », *Cahiers de droit européen*, n°2-2014, pp.337-388.

-DORD Olivier, « Systèmes juridiques nationaux et cours européennes : de l'affrontement à la complémentarité? », *Pouvoirs* n°96, 2001, pp.5-18.

-DOUAT Etienne, « Le Conseil constitutionnel s'oppose à la création d'un nouvel impôt », *LPA* n°89-2000, pp.4-7.

-DREZET Vincent, « Pour l'impôt. Mieux d'impôt, voilà l'enjeu », *Pouvoirs* n°151-2014, pp.35-45.

-DUSSART Vincent, « Le Parlement et l'impôt », *Pouvoirs* n°151-2014, p.57-69.

-DUPRAT Jean Pierre

- « La constitutionnalisation de la notion de peuple », *LPA* n°102, 1989, pp.9-25.
- « Le Parlement évaluateur », *Revue internationale de droit comparé,* n°2, 1998, pp.551-576.
- « La notion d'usager. Réflexions sur trois visages d'un partenaire : l'administré, l'usager et le client » *in Les administrations économiques et financières et les usagers,* Journées d'études « Finances-Université » de Bordeaux, Droit-CERAF, pp.17-45.
- « Le Parlement évaluateur », op.cit., p.354 et « Le parlement entre modernisation et attentisme » *in J.P. CAMBY et alii, La Révision de 2008 : une nouvelle constitution ?* Paris, LGDJ, Lextenso, 2011, pp.99-107.
- « Sécurité juridique et qualité des actes normatifs », *POLITEIA* n°24-2013, pp.385-407.

-FAVOREU Louis et **GAÏA** Patrick,

- « Les décisions du Conseil constitutionnel relatives au Traité sur l'Union européenne », *RFDC,* n°11, 1992, pp.389-412.
- « Le contrôle de constitutionnalité du Traité de Maastricht et le développement du droit constitutionnel international », *RGDIP,* 1993, tome1, n°1, pp.39-65.

-FITOUSSI Jean Paul, « La marge de manœuvre des Etats. Des démocraties sans souveraineté ? », *Pouvoirs* n°142-2012, pp.61-70.

-FLAESCH-MOUGIN Catherine, « Commerce et démocratie -Quelques réflexions sur l'ère Post-Lisbonne » *in Mélanges en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* Paris, LGDJ, 2015, pp.107-123.

-GAUTRON Jean Claude et **GRARD** Loïc, « Le droit international dans la construction de l'Union européenne », Colloque SFDI de Bordeaux, *Droit international et droit communautaire. Perspectives actuelles*, Paris, Pedone, 2000, pp.11-22.

-GELIN Stéphane, « Prix de transfert : BEPS et partage des profits, le feuilleton continue », *Revue de Droit fiscal* n° 10, 5 Mars 2015, act. 125

-GENEVOIS Bruno, « Le Conseil constitutionnel et le droit communautaire dérivé », *RFDA* n°4, 2004, p.651-660.

-GEST Guy, « Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale » *in Mélanges Paul AMSELEK,* Bruxelles, Bruylant, 2005, p.331-341.

-GEZE Gaston, « Le rôle du Ministre des finances dans une démocratie », *RSLF,* 27ème année, 1929, pp.5-24.

-GICKEL Jean, « Le Ministre des finances dans le cadre de la ré forme des finances publiques » *in Réforme des finances publiques, Démocratie et bonne gouvernance, (dir.) de BOUVIER Michel,* Actes de la 1er univerité de pringtemps du GERFIP, paris, LGDJ, 2004, pp.46-52.

-GILBERT Guy, « Quelle légitimité économique et financière du choix de la ressource publique », *RFFP* n°88-2004, pp.14-18.

-GIRAUDEAU Géraldine, « La théorie de l'impôt chez Ricardo », *RSLF,* 1951-2, p.319-339.

-GILLAUX Pascal, « Les entraves à la libre circulation des personnes », *Cahiers de droit européen*, n°1-2, 2008, pp.407-459.

-GLANGLAUDE Jean, « Les deux feux follets des moyens de lutte contre la fraude fiscale internationale et le blanchiment de son produit » *in le blanchiement des profits illicites,* Presses universitatires de Strasbourg, 2000, pp.145-152.

-GROSHEN Jean-Claude et **KNAUB** Gilbert, « A propos de la rénovation de l'évaluation », *in Mélanges Gérard TIMSIT,* Bruxelles, Bruylant, 2004, pp.345-376.

-GROULIER Cédric, « "La gouvernance réglementaire" de l'OCDE : vers une "globalisation légisitique" ? », *RDP* n°3-2015, pp.763-783.

-GUILLARD Christiane, « Le rôle des parlements nationaux dans le traité de Lisbonne », *www.traite-de-lisbonne.fr/Traite_de_Lisbonne.php?Traite=4.*

-GUILLOUD-COLLIAT Laetitia, « Le dialogue des juges dans l'Union européenne » *in Mélanges en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* Paris, LGDJ, 2015, pp.165-180.

-GUTMANN Daniel,

- « Les instruments non fiscaux de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Réflexion sur la responsabilité sociale des entreprises », RFFP n°110-2010, pp.57-69.
- « Regard sur la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel », *Pouvoirs* n°151-2014, pp.127-140.

-HAHN J. Hugo, « La Cour constitutionnelle fédérale d'Allemagne et le Traité de Maastricht », *RGDIP,* 1993, pp.107-126.

-HAMADI Hakim, « L'accord multilatéral concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers .Un accord atypique marquant un pas décisif vers la fin du secret bancaire », *Revue de Droit fiscal,* n°3-2015, 49. www.Lexisnexis.

-HAMIDA Ben Walid, « La clause de libre transfert », *RGDIP* n°1, 2015, pp.145-177.

-HANF Dominik

- « L'encadrement constitutionnel de l'appartenance de l'Allemagne à l'Union européenne, l'apport de l'arrêt Lisbonne de la cour constitutionnelle fédérale », *Cahiers de droit européen,* n°1-2, 2009, pp.639-710.
- « Vers une précision de la europarechtsfreundlichkeit de la loi fondamentale », *Cahiers de droit européen,* 2010, n°1-2, pp.513-549.

-HAQUET Arnaud, « La (re) définition du principe de souveraineté», *Pouvoirs* n°94, 2000, pp.141-153.

-HERTZOG Robert

- « Réflexion sur le fédéralisme financier : modèle ou méthode pour les systèmes composés », *RFFP* n°80, 2002 pp.85-102.
- « A la recherche d'une théorie du système financier public complexe », *in Constitution et finances publiques, études en l'honneur de Loïc Philip,* Economica, 2005, pp.401-421.

-HOWSE Robert, « Le gel de la politique gouvernementale : les clauses de stabilisation dans les contrats d'investissement», *www.InvestmentTreatyNews,* 4 April 2011.

-HUET Véronique, « L'autonomie constitutionnelle de l'Etat : déclin ou renouveau ? », *RFDC*, n°73, 2008, pp.65-87.

-JACOB Patrick, « La gouvernance de l'Internet du point de vue du droit international », *AFDI,* 2010, Vol., LVI, pp.543-563.

-JACQUE Jean Paul, « Les communautarisations des politiques nationales », *Pouvoirs,* n°48, 1989, pp.29-38.

-JAKABS Andràs, « La neutralisation de la question de la souveraineté. Stratégie de compromis dans l'argumentation constitutionnelle sur le concept de souveraineté pour l'intégration européenne », *Politique étrangère* n°1-2008.*www.juspoliticum.com/IMG/pdf/JP.Jakabs25.6.pdf*

-JARRIGE Julien, « Le projet BEPS à mi-parcours : l'état des lieux après un an de négociation », *Revue de droit fiscal* n°14-2015, 235.*www.LexisNexis*

-JEANNARD Sébastien, « La coordination de la lutte contre la fraude fiscale opérée par le droit de l'Union européenne », *RFFP* n°127-2014, pp.141-149.

-**JORENS** Yves et **RODRIGUES** Stéphane, « Chroniques de jurisprudence communautaire citoyenneté européenne et droits sociaux », *Cahiers de droit européen,* 2009, n°1-2, pp.747-808.

-**JULLIARD** Patrick, « Les conventions bilatérales d'investissement conclues par la France », *Journal du droit international,* 1979, pp.274-325.

-**KADO** Kazumasa, « Revisiter la notion de souveraineté », Droits n°53, pp.215-239.

-**KELEMEN** R. Daniel, « Une gouvernance fédérale : mort et résurrection », traduit de l'anglais par Isabelle Richet, *Pouvoirs,* 2014/2 n°149, pp.135-149.

-**KESSLER** dénis, « La marge de manœuvre des Etats. La dictature des marchés ? », *Pouvoirs* n°142, 2012, pp.71-91.

-**KLÜVER** Heike, « Les lobbies dans la gouvernance ou la main invisible du marché traduit de l'anglais par Isabelle Richet, *Pouvoirs,* 2014/2 n°149, pp.121-134.

-**KOVAR** Robert

- « Les rapports entre le droit communautaire et les droits nationaux », *in Communautés européennes. Commission, Trente ans de droit communautaire,* Bruxelles, Commission européenne, Coll. Perspectives, 1981.
- « De l'arrêt Dassonville à l'arrêt Keck et Mithouard. Pour une lecture non fantasmée de la jurisprudence de la Cour de justice », *RTDEur,* n°4-2014, pp.859-869.

-**LACROIX** Justine, « Le nationalisme-souverainisme en France et en Grande Bretagne », *RIPC,* 9(3), 2002, p.391-408.

-**LAMBERT** Thierry

- « Le fiscaliste : un juriste comme les autres », *Revue Gestion & Finances Publiques,* n°3/4-mars-avril 2014, pp.12-20.
- « L'impôt sur la dépense peut-il fonder une politique fiscale ? », *RFFP*, n°126-2014, pp.39-49.

-**LAPIN** Jim, « L'équilibre des finance publiques : une exigence mettant en cause la souveraineté de l'Etat », *RDP* n°3-2014, pp.733-758.

-**LAURIOL** Thierry, « Le traitement national », *RGDIP* n°1-2015, pp.47-67.

-**LAREAU** André, « Les montages fiscaux agressifs : une approche canadienne et québécoise », *RFFP* n°110-2010, pp.71-90.

-**LAYER** Fabrice, « La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe », *Petites Affiches,* 2001 n°238, p.12.

-LECCA Jean, « Le domaine de la loi et le domaine du règlement en matière fiscale », *Annales de l'université de Lyon*, 1960, 3ème série, droit fascicule 20, pp.221-242.

-LEGROS Patrick, « Soutien financier d'une filiale à l'étranger : augmentation de capital ou abandon de créances », BF 8-9/98, *Etudes,* pp.479-482.

-LEMAIRE Félicien, « Propos sur la notion de " souveraineté partagée " ou sur l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté », *RFDC,* n°92, 2012, pp.821-850.

-LENAERTS Koen

- « Le traité de Lisbonne et la juridiction des particuliers en droit de l'Union », *Cahiers de droit européen,* 2009, n°s1-2, p.711. *www.LexisNexisSA.*
- « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe *», Cahiers de droit européen,* n°1-2, 2007, pp.19-109.

-LEVADE Anne, « La construction européenne et son incidence sur les compétences étatiques et la hiérarchie des normes », *RFDC* n°102, 2015, pp.287-305.

-LINDITCH Florian, « La souveraineté budgétaire et l'Europe. De quelques contraintes communautaires sur les finances publiques françaises », *RDP*, novembre-décembre, 1993, pp.1671-1710.

-LOUIS Jean-Victor, « Un traité vite fait, bien fait ? Le traité du 02 mars 2012 sur la stabilité, la coordination et la gouvernance de l'union économique et monétaire », *RTDEur.,* n°5-2012, pp.5-22.

-LUCHAIRE François

- « La souveraineté », *RFDC,* 2000 n°43, pp.451- 462.
- « L'Union européenne et la Constitution », *RDP,* 1992, pp.589-616.
- « La Constitution pour l'Europe devant le Conseil constitutionnel », *RDP* n°1-2005, pp.51-58.

-LUCIANI Massimo, « La Cour constitutionnelle et l'équilibre des finances publiques : l'exemple italien », *AIJC,* 2013, pp.109-125.

-MAITROT DE LA MOTTE Alexandre,

- « La souveraineté fiscale et les organisations internationales à vocation économique », *Revue tunisienne de fiscalité,* 2009, n°11, pp.181-227.
- « Investissement et fiscalité dans le droit de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes,* n°4-2014, pp.689-705.
- « Harmonisation fiscale européenne », *in Mélanges en l'honneur de (J-P) LASSALE, (G.) MONTAGNIER et (L.) SAIDJ, Figures lyonnaises des finances publiques,* L'harmattan, 2010, p.241-272.

- « L'Union Européenne et les décisions anticipées en matière fiscale », *Revue de droit fiscal* n°27-2015, 447, pp.31-37.

-MALAURIE BAZY Claire, « Constitution et confiance légitime », *RFFP* n°130-2015, pp.33-45.

-MALHERBE Jacques,

- « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire », *RTD eur.*31, 1995, pp.511-537.
- « Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales », *Revue de droit fiscal,* n°3, janv. 2014, pp.23-39.
- « La régularisation des contribuables américains », *Revue de droit fiscal* n°42, octobre 2014, pp.9-17.

-MANN Howard, « La stabilité dans les contrats d'investissement : repenser le contexte, reformuler le contenu », *www.Investment treatynews,* numéro spécial : contrats investisseurs étrangers-Etat, n°1, volume 2, octobre 2011, article 2.

-MANCIAUX Sébastien, « Changement de législation fiscale et arbitrage international », *Revue de l'arbitrage*, 2001. *www.transnational-dispute-management.com.*

-MARINI Philippe, « La concurrence fiscale en Europe : Une contribution au débat ». Paris : Sénat, Rapport d'informationn°483,1999. *www.senat.fr/images/t11_002.gif*.

-MASCLET David, **MONTMARQUETTE** Claude et **VIENNOT-BRIOT** Nathalie (dir), Rapport de projet, *Comment réduire la fraude fiscale ? Une expérience sur le signalement,* Centre Interuniversitaire de Recherche en Analyse des Organisations(CIRANO), janvier 2013.

-MAUBERNARD Christophe, « Surveillance des marchés financiers et marché intérieur : une harmonisation à plusieurs dimensions », *Cahiers de droit européen* n°3-2014, pp.661-683.

-MAUBLANC Jean Pierre

- « Les stratégies communautaires de l'administration fiscale », *in Les dynamiques du droit européen en début de siècle, Etude en l'honneur de Jean-Claude GAUTRON,* Pedone, Paris, 2004, pp.177-187.
- « Fiscalité et sécurité juridique » *in Les administrations économiques et financières et les usagers*, Journées d'études, Bordeaux, Droit-CERAF, pp.127-149.

-MAUGÜÉ Christine, « Le conseil constitutionnel et le droit supranational », *Pouvoirs* n°105, 2003, pp.53-71.

-MATTRET Jean-Bernard, « La discipline budgétaire européenne », *RFFP* n°120-2012, pp.167-181.

-MAZIAU Nicolas, « L'extraterritorialité du droit entre souveraineté et mondialisation des droits », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires,* n°28, 9 Juillet 2015, 1343.*www.LexisNexis.*

-MEIER Eric et **PERROT** Thomas, « Les aides d'Etat comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Droit fiscal,* 2002, n°3, pp.136-149.

-MELIN-SOUCRAMNIEN Ferdinand, « Le principe d'égalité devant l'impôt. Quelles perspectives pour la question prioritaire de constitutionnalité », *Cahiers du Conseil constitutionnel* n°29, octobre 2010, p.89-100.

-MESSERSCHMIT Bruno et **TRUCCHI** Jean Luc, « L'actualité des prix de transfert en Afrique », *Revue juridique et fiscale Afrique francophone,* n°2, novembre 2014, p.1-4.

-MICHEL Valérie, « Fondements du droit de séjour : distinction entre travailleurs salariés et citoyens européens », *Europe* n°11, Novembre 2012, comm. 433, *www.LexisNexis SA.*

-MIGAUD Didier, « Les paradis fiscaux », Rapport d'information, Assemblée Nationale, 2009, n°1902.

-MONNIER Jean Marie, « La justice fiscale entre tensions et débats », *Dossiers, Pouvoirs Locaux* n° 95 IV/2012, pp.54-58.

-MOUTON Jean Denis, « Réflexions sur la nature de l'Union européenne à partir de l'arrêt Rottman », *RGDIP* 2010-2, pp.257-280.

-OBERDOFF Henri, « Les incidences de l'Union européenne sur les institutions françaises », *Pouvoirs* n°69, 1994, pp.95-106.

-OLIVA Éric

- « La Cour constitutionnelle et l'équilibre des finances publiques : l'exemple français », *AIJC,* 2013, pp.265-306.
- « La "reconstitution" du droit constitutionnel financier », *RFDC* n°100, 2014, pp.1021-1027.
- « Le pacte de stabilité devant les juridictions constitutionnelles », *RFDA* n°6-2012, pp.1043-1057.

-ORSONI Gilbert, « La politique fiscale en matière d'impôt sur le revenu », *RFFP,* n°126-2014, pp.27-38. :

-PAQUEMENT François, « L'aide publique au développement à la veille de 2015 : retour sur les fondamentaux d'une politique publique aux multiples facettes », *RFFP* n°129-2015, pp.213-229.

-PARISET Jean-Daniel, « La naissance de la souveraineté nationale », *LPA* n°102, 1989, pp.5-7.

-PELLAS Jean-Raphaël

- « Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale », *RFFP* n°127-2014, pp.121-139.
- « La sécurité fiscale : quels enjeux juridiques ? », *RFFP* n°130-2015, pp.7-31.

-PERTEK Jacques, « Citoyenneté de l'Union », *Jcl Europe Traité*, fascicule 185, 2013, pp.1-74.

-PEZET Fabrice, « Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises », *Revue de droit fiscal* n°22, Dossiers, 30 mai 2013, p. 25-33.

-PHILLIPE Jean-Jacques, « L'harmonisation européenne de la TVA », *RFFP,* n°4-1983, p.149-168.

-PICOD Fabrice, « Investissement et libre circulation des capitaux au sein de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes,* n°4-2014, pp.669-687.

-POULAIN Bruno, « Développements récents du droit communautaire des investissements », *RGDIP,* 2009-4, pp.873-895.

-QUINTY Danièle et JOLY Gilles, « Le rôle des parlements européens et nationaux dans la fonction législative », *RDP,* 1991-2, pp.393-435.

-RIBER Arsène, « Intégration régionale, mobilité du capital et concurrence fiscale », Économie internationale*, la Revue du CEPII* n° 81-2000, pp.21-42.

-RIDEAU Joël, « Constitution et droit international dans les Etats membres des communautés européennes. Réflexions générales et situation française », *RFDC,* n°2-1990, pp.259-296.

-ROUSSEAU Dominique, allocution d'ouverture du colloque, « Constitution et équilibre des finances publiques, un débat d'avenir », *RFFP* n°117, février 2012.

-ROUX Jérôme

- « Le traité établissant une Constitution pour l'Europe à l'épreuve de la constitution française », *RDP* n°1-2005, pp.59-103.
- « Le conseil constitutionnel et le traité sur la stabilité et la gouvernance au sein de l'Union Economique et Monétaire », *RTDEur,* (48), oct-déc.2012, pp.855-876.

-SALIN Pascal, « Contre l'impôt, ou de quelques raisons de diminuer la fiscalité », *Pouvoirs* n°151- 2014, p.47-56.

-SALVAT Bernard, « La recherche du renseignement dans la lutte contre la fraude fiscale internationale », *RFFP* n°110-2010, pp.103-134.

-SAINT-AMANS P., « La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE » : *Revue de Droit fiscal,* 2010, n° 14, 257.www.LexisNexis.

-SAUTER Christian, « La politique budgétaire et fiscale », *RFFP* n°60 novembre 1997, p.13-16.

-SCANDAMIS Nikos, « L'État dans l'Union européenne. Passion d'un grand acteur », *RDP,* septembre 2012 n°5, p.13-39.

-SCHMIDT Anne Vivien, « L'Union européenne créé-t-elle ou détruit-elle la démocratie ? », *Politique étrangère,* n°3, 2007, pp.517-528.

-SIBONY Anne-Lise, « La libre circulation des marchandises », *RTDEur.,* chronique, 2008, pp.885-825.

-SIMARD Agathe, « La lutte contre les pratiques fiscales agressives au Québec », *RFFP* n°127-2014, pp.109-119.

-SIMON Jean-Denys, « Les exigences de la primauté du droit communautaire : continuité ou métamorphose ? » *in Mélanges en hommage à Jean Boulouis,* Dalloz, 1991, pp.481-493.

-SPIRE Alexis, « Les formes élémentaires de l'inégalité devant l'impôt », *Pouvoirs* n°151-2014, p.117-128.

-SPITALERI Fabio, « Unité et fragmentation de la notion d'entrave : l'adoption de l'approche Keck au-delà de la libre circulation des marchandises », *RTDEur,* n°4-2014, 871-878.

-TALINEAU Lucile, « De l'administration de l'impôt » *in Mélanges offerts à Michel BAZEX. Droit et économie. Interférences et interaction,* Paris, LITEC, 2009, pp.337-354.

-TALY Michel, « Le Code général des Impôts, Eléphant Man juridique », *Pouvoirs* n°151-2014, pp.87-97.

-TENIER Jacques, « Panorama comparatif des dynamiques d'intégration » *in regards croisés sur les intégrations régionales : Europe, Amérique, Afrique,* Bruxelles, Bruylant, 2012, pp.3-30.

-TERPAN Fabien, « Le constitutionnalisme européen : penser la constitution au-delà de l'Etat », *in Mélanges en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* Paris, LGDJ, 2015, p.181-203.

-THORIS Gérard., « La légitimité sociale de la ressource publique », *RFFP* n°88-2004, pp.23-47.

-TIRARD Manuel

- « L'intégration budgétaire croissante en Europe : entre théorie et réalité », *RMCUE,* n°569-2013, pp.337-343.
- « La constitutionnalisation de l'équilibre budgétaire : les leçons de l'expérience américaine », *Pouvoirs* n°112-2012, pp.101-110.

- « Le fédéralisme financier au chevet de l'Europe », *RFFP* n°124-2013, pp.132-154.

-TRAVERSA Edouardo, « Fiscalité : transparence ou harmonisation ? », *Journal de droit Européen,* n°219; mai 2015, Editorial, p.185.

-TROTABAS Louis, « Essai sur le droit fiscal », *RSF,* 1928, pp.201-236.

-TÜRK Pauline, « La souveraineté des Etats à l'épreuve d'internet », *RDP,* 2013-6, pp.1489-1521.

-VANISTENDAEL Frans, « Marché interne et souveraineté fiscale » *in Liber Amicorum Cyrille DAVID Regard critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité*, pp.255.-268.

-VERDIER Marie France, « La démocratie sans et contre le peuple. De ses dérives » *in Mélanges offerts à Slobodan MILLACIC,* Bruxelles, Bruylant, 2008, p.1073-1101.

-VIDAL J.P., **LAROCQUE** Dénis et **LEROUX** Justin, « Prix de transfert et justice fiscale », *RFFP* n°124-2013, pp.29-37.

-VON DANWITZ Thomas, « Effets juridiques des directives selon la jurisprudence récente de la Cour de justice », *RTDEur.,* 2007, pp.575-595.

-WEIL Patrick, « Les clauses de stabilisation ou d'intangibilité insérées dans les accords de développement économiques », *in Mélange Rousseau,* Pedone, 1974, p.301-328.

-WALTUCH Jonathan, « La guerre des cours n'aura pas lieu », *RTD Eur,* 2011, pp.95-108.

V.MELANGES-ETUDES-ACTES DE COLLOQUE ET DIVERS

-**ALBERT** Jean Luc, (dir.), *Figures lyonnaises des finances publiques : Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre LASSALLE, Gabriel MONTAGNIER et Luc SAIDJ,* Paris, L'Harmattan, 2012, 334 p.

-BART Jean *(dir.), Mélanges en l'honneur de Gérard FARJAT : Philosophie du droit et droit économique : quel dialogue ?,* Paris, Ed. Frison-Roche, 2000, 587 p.

-BELLIART Edwige *(dir.),* Mélanges en l'honneur de J.P PUISSOCHET, L'Etat souverain dans le monde d'aujourd'hui, *Paris, Ed. A. Pedone, 2008, 331p.*

-BLANQUET Marc (dir.), *Mélanges en hommage à Guy ISAAC. 50 ans de droit communautaire,* Toulouse, Presses Universitaire des sciences sociales, 2004, tomes 1 et 2, 983 p.

-BOUVIER Michel(dir.), *Réforme des finances publiques, Démocratie et bonne gouvernance,* Actes de la 1re université de pringtemps de Finances publiques du GERFIP, Paris, LGDJ,2004,396 p.

-**CADEAU** Emmanuel (dir.), *Etudes offertes à Jean-Claude HELIN, Perspectives du droit public, Paris, LexisNexis, LITEC, 2004, 544 p.*

-**CAPDEVILLE LASSERRE** Jérôme, **MARCHESOU** Philippes, **TRESCHER** Bruno, **CUTAJAR** Chantal, *Fraude et évasions fiscale : état des lieux et moyens de lutte,* Paris, Joly, Lextenso, 2011. 210 p.

-**CHADEFAUX** Martial, **DEBOISSY** Florence et **DE LA MARDIERE** Christophe, *Ecrits de fiscalité des entreprises en l'honneur du professeur Maurice COZIAN*, Paris, LexisNexis, LITEC, 2009, 948 p.

-**COHEN-JONATHAN** Gérard, **GAUDEMET** Yves, **HERTZOG** Robert et **WACHSMANN** Patrick, *Mélange en l'honneur de Paul AMSELEK : Droit et politique à la croisée des chemins,* Bruxelles, Bruylant, 2005, 857 p.

-**CUTAJAR** Chantal, *Le blanchiment des projets illicites,* Presses universitaires, 2000, 224p.

-**DAVERAT** Xavier, **DE LA SERRE** Françoise, **DELFAUD** Pierre, **DEWOST** Jean-Louis, *Etudes en l'honneur de Jean Claude GAUTRON : Les dynamiques du droit européen en début de siècle,* Paris, LGDJ, 2004, 824 p.

-**DEBBASCH** Charles. et **VENEZIA** Jean Claude.(dir.) ; *Mélanges en hommage à Jean BOULOUIS, L'Europe et le droit,* Paris, Dalloz, 1991, 556 p.

-**DU BOIS DE GAUDUSSON** Jean (dir.), *Mélanges en l'honneur de Slobodan MILACIC. Démocratie et liberté : tension, dialogue, confrontation,* Bruxelles, Bruylant, 2008, 1148 p.

-**ECKERT** Gabriel *(dir.), Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG : Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration*, Paris, Economica, 2010, 656 p.

-**FAU-NOUGARET** Matthieu *(dir.),* La concurrence des organisations régionales en Afrique (Actes du colloque de Bordeaux, 28-29 septembre 2009, Paris, L'Harmattan, 2012, 456 p.

-**FLAESCH-MOUGIN** Catherine et **LEBULLENGER** Joël, *Regards croisés sur les intégrations régionales : Europe, Amérique, Afrique,* Bruxelles, Bruylant, 2010, 512 p.

-**Groupe d'Etudes et de Recherches sur la Justice Constitutionnelle-Centre Louis FAVOREU,** *Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP : Constitutions et finances publiques,* Paris, Economica, 2005, 622 p.

-**GUILLET** Nicolas (dir.), *Les transformations de l'administration fiscale,* Actes du colloque organisé par le GREFDIC et la DRFiP de Haute-Normandie et du département de la Seine-Maritime, Paris, L'harmattan, 2011, 168 p.

-**IBRIGA** Luc Marius (dir.), *Le partenariat Europe-Afrique et les intégrations régionales,* Bruxelles, Bruylant, 2012, 426 p

-**Liber Amicorum Cyrille DAVID**, *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité,* Paris, LGDJ, 2005, 424 p.

-**KADA** Nicolas (dir.), *Mélange en l'honneur du professeur Henri OBERDOFF,* Paris, LGDJ, 2015, 303 p.

-**VEDEL** Georges (dir.), *Mélanges en l'honneur de Pierre PACTET : L'esprit des institutions, l'équilibre des pouvoirs,* Paris, Dalloz, 2003, 966 p.

-**VEDEL** Georges (dir.), *Études en l'honneur de Georges DUPUIS,* Paris, LGDJ, 1997, 338 p.

-**PELLAS** Jean-Raphaël, **DOUAT** Etienne (dir.), *Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME,* Marseille, PUAM, 2010, 618 p.

-**PREBISSY-SCHNALL** Catherine, **GUGLIELMI** Gilles J. et **KOUBI** Geneviève (dir.), *Études en l'honneur du professeur Michel Bazex: Droit et économie. Interférences*, Paris, Litec-LexisNexis, 2009, 368 p.

-**PIERRE-CAPS** Stéphane (dir.), *Mélange en l'honneur de François BORELLA : Etat, société et pouvoir à l'aube du XXIe siècle,* Nancy, Presses Universitaire de Nancy, 1999, 868 p.

VI.RAPPORTS

-AGENCE FRANCAISE DE DEVELOPPEMENT, *Analyse de la cohérence des politiques commerciales en Afrique de l'Ouest,* Document de travail n°114, 2011.

AGENCE FRANCE PRESSE

-AFP, *L'hémorragie fiscale des pays du sud,* publié sur le site le 22 octobre 2008.

-AFP, *Pour en finir avec les paradis fiscaux et le pillage des ressources publiques,* publié sur le site le 7 mai 2013.

-AFP, *Les compagnies minières privent l'Afrique de 38 milliards de dollars*, publié le 10 mai 2013, interview accordé à Miche CAMDESSUS.

-AFP, *Recettes fiscales des pays du sud,* publié sur le site le 17 juillet 2012.

-AFP, *Les pays en développement disent non à un organisme de lutte contre l'évasion fiscale,* publié le 15 juillet 2015.

-ATAF : *Guide pratique sur l'échange de renseignements à des fins fiscales à l'attention des pays en voie de développement,* ATAF 2013.

COMMISSION de l'UE

-COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPENNES. *L'harmonisation fiscale et l'intégration européenne.* Bruxelles, Communautés européennes, 1968.

-COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPENNES. *Le pouvoir fiscal dans les Etats membres de la communauté européenne.* Bruxelles : Commission des communautés européennes, 1969.

-**COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPENNES.** *Rapport WERNER concernant la réalisation par étape de l'UEM.* JOCE C136 du 11 novembre 1970.

-**COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPENNES,** « L'harmonisation fiscale dans la Communauté », *Les dossiers de l'Europe,* 1981, n°7.

-**COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPENNES,** « L'harmonisation fiscale dans la Communauté », *Les dossiers de l'Europe,* 1984, n°10.

-**COMMISSION EUROPEENNE**, « La fiscalité dans l'Union européenne », SEC(96) 487 final.

-**COMMISSION EUROPENNE,** « Politique fiscale de l'Union européenne- Priorités pour les prochaines années », 23 mai 2001, COM(2001) 260 final.

-**COMMISSION EUROPENNE,** « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales-stratégies pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union », 23 mai 2001, COM(2001) 582.

-**COMMISSION EUROPENNE,** « Lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », contribution de la Commission au conseil européen du 22 mai 2013.

Conseil des impôts français

-**CONSEIL DES IMPOTS(FR),** *La concurrence fiscale et l'entreprise,* Synthèse du XXIIe rapport au Président de la République Septembre 2004.

CREDAF,

-2è Réunion, Fiscalité internationale, *Elaboration d'un guide de mise en œuvre des conventions fiscales internationale,* Ouagadougou les 17 et 18 février 2014.

-Séminaire de formation des formateurs, « Accompagnement du guide de mise en œuvre des conventions fiscales », Kinshasa les 10-12 septembre 2014.

IIDD(Institut de Droit International de Développement Durable)

-**INTERNATIONAL INSTITUTE FOR SUBSTAINABLE DEVELOPEMENT.** « Contrats investisseurs-Etats et développement durable », *Investment treatynews,* numéro spécial n°1, volume 2, octobre 2011.

FMI

-**FMI.** *Tax harmonization in the European community: policy issues and analysis*. Washington DC.: FMI 1992.

OCDE

-**OCDE.** Echanges d'informations entre pays de l'OCDE. OCDE 1994.

-OCDE. Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial, OCDE 1998.

-OCDE. Vers une coopération fiscale globale-Rapport pour la réunion du Conseil des Ministres de 2000 et recommandation du Comité des affaires fiscales de l'OCDE : progrès dans l'identification et l'élimination de pratiques fiscales dommageables. OCDE 2000.

-OCDE, juill. 2010, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Ed. OCDE *http//dx.doi.org/10.1787.*

-**OCDE**(2014), Norme d'échange automatique de renseignement relatif aux comptes financiers en matière fiscale, Ed. OCDE*, http//dx.doi.org/10.1787.*

-**OCDE**(2014), Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Ed. OCDE. http//*dx.doi.org/10.1787.*

-OCDE, 16 sept. 2014, Addressing the tax challenges of the digital economy, Ed. OCDE. http//*dx.doi.org/10.1787.*

-OCDE, 16 sept. 2014, Guidance on transfer pricing documentation and country-by-country reports, Ed., OCDE. http*//dx.doi.org/10.1787.*

-OCDE, 16 sept. 2014, Guidance on transfer pricing aspects of intangibles, Ed., OCDE. http//*dx.doi.org/10.1787.*

-**OCDE**(2014), Forum Mondial sur l'échange de renseignement. *Transparence fiscale 2014, Rapport de progrès*. Ed. OCDE.

-OCDE, 10 févr. 2015, *Guidance on transfer pricing documentation and country-by-country reports;* OCDE. http//*dx.doi.org/10.1787.*

-OXFAM(2014), *PETITS ARRANGEMENTS ENTRE AMIS Pourquoi la réforme fiscale internationale n'inquiète pas encore les entreprises championnes de l'évasion fiscale.* Disponible sur https*//www.oxfam.org.*

UEMOA

-**UEMOA**, *Le secteur informel dans les principales agglomérations des sept Etats membres de l'UEMOA, performances,* insertion, perspectives. Disponible sur https// *:www.uemoa.int.*

-UEMOA, Rapports d'activités de la Commission. Disponible sur *www.uemoa.int.*

-UEMOA, Rapports de la surveillance multilatérale. Disponible sur *www.uemoa.int*

VI- LEGISLATION

A- Législation communautaire africaine

1- Législation communautaire

a) CEDEAO

-Traité révisé de la Communauté des Etats de l'Afrique de l'Ouest signé à Cotonou le 24/07/1993, JO.BF du 14 septembre 1995, p.2362

-Protocole A/SP.1/01/05 du 19 janvier 2005 portant amendement du protocole A/P/17/91 relatif à la Cour de justice.

-Protocole A/P.1/7/91 relatif à la Cour de justice de la Communauté

-Protocole A/SP1/12/01 sur la démocratie et la bonne gouvernance additionnelle au protocole relatif au mécanisme de prévention, de gestion, de règlement des conflits, de maintien de la paix et de la sécurité

-Protocole de 2005 Protocole Additionnel A/SP.1/01/05 du 19 Janvier 2005 portant amendement du Protocole A/P /17 /91 relatif à la Cour de justice de la Communauté.

-Règlement intérieur de la Cour de justice de la CEDEAO

-Protocole additionnel A/SP.1/7/85 sur la Libre Circulation des Personnes, le Droit de Résidence et d'Etablissement

-Protocole du 29 mai 1982 portant code de citoyenneté de la Communauté.

- Protocole n°A/P2/7/96 du 27 juillet 1996 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) dans les Etats Membres

-Déclaration de Principes politiques A/DCL.1/7/91 de la CEDEAO adoptée par la Conférence des Chefs d'Etats et de Gouvernement le 6 juillet 1991 à Abuja.

-Directive n°C/DIR.1/05/09 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des Etats Membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

-Directive n°C/DIR.2/05/09 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des Etats Membres de la CEDEAO en matière de droits d'accises.

b) CEMAC

-Traité de N'Djamena du 16 mars 1994 instituant la Communauté Économique et monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC).

-Traité révisé de Yaoundé du 25 juin 2008, abrogeant et remplaçant celui de N'djamena du 16 mars 1994 instituant la CEMAC.

-Convention du 25 juin 2008 régissant l'Union Économique de l'Afrique Centrale (UEAC).

-Acte additionnel de 2005, relatif à la libre circulation des personnes en zone CEMAC, puis pour mise en œuvre, le 16 mars 2010,

-Règlement n°01/08- UEAC-042-CM-17 portant institution et conditions de gestion et de délivrance du passeport CEMAC.

-Directive n° 04/07-UEAC-070 U-042-CM-16 Relative au Suivi-évaluation des mesures adoptées dans le cadre de la Libre Circulation en zone CEMAC,

-Décision n° 99/07-UEAC-070 U-042-CM-16 Portant création d'un comité de suivi et d'évaluation dans le cadre de la Libre Circulation en zone CEMAC

c) CIMA

-Traité instituant une organisation intégrée de l'industrie des assurances des Etats africains, signé à Yaoundé le 10 juillet 1992, JO.BF spécial n°1 du 27juin 1995, p .3.

d) OHADA

-Traité relatif à l'harmonisation en Afrique du droit des affaires, signé à Port-Louis le 17 octobre 1993, JO. OHADA n°4 du 01 novembre 1997, p.1 et s; JO.BF spécial n°5 du 04 novembre 1997.

-Acte uniforme relatif au droit commercial général et du groupement d'intérêt économique révisé.

-Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique.

-Acte uniforme portant organisation des suretés

-Acte uniforme du 22 mars 2003 relatif aux contrats de transport de marchandises par route

-Acte uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif

-Acte uniforme sur le droit de l'arbitrage dans le cadre du traité OHADA

e) UEMOA

➢ Droit primaire

-UEMOA, Traité de Dakar du 10 janvier 1994, révisé en 2003 et ses protocoles additionnels

-UEMOA, Protocole additionnel n°I relatif aux Organes de contrôle de l'UEMOA.

-UEMOA, Protocole additionnel n°II relatif aux Politiques sectorielles de l'UEMOA.

-UEMOA, Protocole additionnel n° III du 12 décembre 2001 instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA.

-UEMOA, Protocole additionnel n°I/2009/CCEG/UEMOA du 15 mars 2009 modifiant le protocole additionnel n° III/2001, instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA.

-UEMOA, Protocole additionnel n°IV du 29 janvier 2003 modifiant et complétant le Protocole additionnel n° II relatif aux politiques sectorielles de l'UEMOA.

➢ Droit dérivé

actes additionnels

-Acte additionnel n°04/96 du 10 mai 1996 instituant un régime tarifaire préférentiel transitoire des échanges au sein de l'UEMOA et son mode de financement.

-Acte additionnel n°04/98 portant modification de l'article premier de l'acte additionnel n°01/97 du 23 juin 1997 modifiant l'article 12 de l'acte additionnel n° 04/96 du 10 mai 1996 instituant un régime tarifaire préférentiel transitoire des échanges au sein de l'UEMOA.

-Acte additionnel n°04/99 du 08 décembre 1999 portant pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Acte additionnel n°05/99 du 08 décembre 1999 portant adoption de la politique industrielle commune de l'UEMOA.

-Acte additionnel n°06/99 du 1er janvier 2000 instituant un dispositif de compensations financières au sein de l'UEMOA.

-Acte additionnel n°07/99 du 1er janvier 2000 portant relèvement du prélèvement communautaire de solidarité (PCS).

-Acte Additionnel n°01/2000 du 14 décembre 2000 portant adoption de la politique minière commune de l'UEMOA.

Règlements

-Règlement n°04/96/CM/UEMOA portant adoption d'un référentiel comptable commun au sein de l'UEMOA dénommé SYSCOA

-Règlement n°2/97/CM/UEMOA du 28 novembre 1997 portant adoption du Tarif Extérieur Commun de l'UEMOA.

-Règlement n°5/98/CM/UEMOA du 03 juillet 1998 portant définition de la liste composant les catégories des marchandises figurant dans la nomenclature tarifaire et Statistique de l'UEMOA.

-Règlement n°03/99/CM/UEMOA du 25 mars 1999 portant adoption du mécanisme de la Taxe Dégressive de Protection (TDP) au sein de l'UEMOA.

-Règlement n°04/99/CM/UEMOA du 25 mars 1999 portant institution d'un système de détermination de la valeur en douane dénommé valeur de référence au sein de l'UEMOA.

-Règlement n°05/99/CM/UEMOA du 6 août 1999 portant valeur en douane des marchandises.

-Règlement n°11/99/CM/UEMOA du 21 décembre 1999 portant modalités de mises en œuvre du pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°12/99/CM/UEMOA du 21 décembre 1999 portant amendement de l'annexe du règlement n°05/CM/98/UEMOA du 3 juillet 1998 portant définition de la liste composant les catégories des marchandises figurant dans la nomenclature tarifaire et statistique de l'UEMOA.

-Règlement n°02/2000/CM/UEMOA du 29 juin 2000 modifiant et complétant l'article 8 du règlement n°02/97/CM/UEMOA du 28 novembre 1997 portant adoption du tarif extérieur commun de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°02/2001/CM/UEMOA portant amendement de l'annexe du Règlement n° 05/98/CM/UEMOA du 03 juillet 1998 portant définition de la liste composant les catégories des marchandises figurant dans la nomenclature tarifaire et statistique de l'UEMOA.

-Règlement n°04/2001/CM/UEMOA du 26 mai 2001 déterminant la procédure applicable aux intrants taxés plus fortement que certains produits finis.

-Règlement n°09/2001/CM/UEMOA du 1er janvier 2003 portant adoption du Code des Douanes de l'UEMOA.

-Annexe au Règlement n°09/2001/CM/UEMOA du 1er janvier 2003 portant adoption du code des douanes de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°4/2002/CM/UEMOA du 1er janvier 2003 relatif aux aides d'État à l'intérieur de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine et aux modalités d'application de l'article 88 (C) du Traité.

-Règlement n°14/2002/CM/UEMOA en date du 19 septembre 2002 relatif au gel des fonds et autres ressources financières dans le cadre de lutte contre le financement du terrorisme dans les états membres de L'UEMOA.

-Règlement n°23/2002/CM/UEMOA du 18 novembre 2002 portant amendement de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°09/2002/CM/UEMOA du 27 juin 2002 portant amendement de l'annexe du règlement n°05/98/CM/UEMOA du 03 juillet 1998 portant définition de la liste composant les catégories des marchandises figurant dans la nomenclature tarifaire et statistique de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°12/2002/CM/UEMOA du 19 septembre 2002 portant détermination de la liste d'exception au critère de changement de classification tarifaire dans la nomenclature de l'UEMOA.

-Règlement n°13/2002/CM/UEMOA du 19 septembre 2002 portant détermination des éléments constitutifs de la valeur ajoutée communautaire des produits industriels au sein de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°23/2002/CM/UEMOA du 18 novembre 2002 portant amendement de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°25/2002/CM/UEMOA du 19 décembre 2002 modifiant les articles 4 et 5 du Règlement n°03/99/CM/UEMOA du 25 mars 1999 portant adoption du mécanisme de la Taxe Dégressive de Protection (TDP) au sein de l'UEMOA.

-Règlement n°13/2003/CM/UEMOA du 11 septembre 2003 portant modification de l'annexe au Règlement n°23/2002/CM/UEMOA du 18 novembre 2002 portant amendement de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°18/2003/CM/UEMOA du 23 décembre 2003 portant adoption du code minier communautaire de l'UEMOA.

-Règlement n°19/2003/CM/UEMOA du 22 décembre 2003 modifiant le règlement n° 03/99/CM/UEMOA du 25 mars 1999 portant adoption du mécanisme de la taxe dégressive de protection au sein de l'UEMOA.

-Règlement n°03/2005/CM/UEMOA du 04 juillet 2005 portant modification de l'annexe au règlement n°23/2002/CM/UEMOA du 18 novembre 2002 portant amendement de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°05/2005/CM/UEMOA du 16 septembre 2005 portant modification de l'annexe au règlement n°23/2002/CM/UEMOA du 18 novembre 2002 portant amendement de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°14/2005/CM/UEMOA du 16 décembre 2005 relatif à l'harmonisation des normes et des procédures du contrôle du gabarit, du poids, et de la charge à l'essieu des véhicules lourds de transport de marchandises dans les états membres de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°15/2005/CM/UEMOA du 16 décembre 2005 portant modification de l'annexe du règlement n°05/2005/CM/UEMOA du 16 septembre 2005, portant modification du règlement n°23/2002/CM/UEMOA du 18 novembre 2002 portant amendement de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif extérieur commun (TEC) de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°16/2005/CM/UEMOA du 16 décembre 2005 portant modification du règlement n°19/2003/CM/UEMOA du 22 décembre 2003 modifiant le règlement n°03/99/CM/UEMOA du 25 mars 1999, portant adoption du mécanisme de la taxe dégressive de protection au sein de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°17/2006/CM/UEMOA du 16 décembre 2006 portant modification de l'annexe du règlement n°23/2002/CM/UEMOA du 18 novembre 2002 portant amendement de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun (TEC) de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Annexe du règlement n°17/2006/CM/UEMOA du 16 décembre 2006 portant modification de l'annexe du règlement n°23/2002/CM/UEMOA du 18 novembre 2002 portant amendement de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun (TEC) de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

-Règlement n°08/2007/CM/UEMOA du 06 avril 2007 portant adoption de la Nomenclature Tarifaire et Statistique du Tarif Extérieur Commun de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), basée sur la version du système harmonisé de désignation et de codification des marchandises.

-Règlement n°05/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 portant modification de l'annexe du règlement n°08/2007/CM/2007 du 06 avril 2007, portant adoption de la nomenclature tarifaire

et statistique du Tarif Extérieur Commun (TEC) de l'UEMOA, basée sur la version 2007 du système harmonisé de désignation et de codification des marchandises.

-Annexe du Règlement n°05/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 portant modification de l'annexe du règlement n°08/2007/CM/2007 du 06 avril 2007, portant adoption de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun (TEC) de l'UEMOA, basée sur la version 2007 du système harmonisé de désignation et de codification des marchandises.

-Règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière Fiscale.

-Règlement n°04/2010/CM/UEMOA portant modification de l'annexe du règlement n°08/ 2007/CM/UEMOA du 06 avril 2007, portant adoption de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun (TEC) de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), basée sur la version 2007 du système harmonisé de désignation et de codification des marchandises.

-Règlement d'exécution n°005/2010/COM/UEMOA du 17 novembre 2010 portant modalités d'exécution du règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

-Annexe du projet de règlement n° 04/2010/CM/UEMOA portant modification de l'annexe au règlement n°08/2007/CM/UEMOA du 06 avril 2007, portant adoption de la nomenclature tarifaire et statistique du Tarif Extérieur Commun (TEC) de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), basée sur la version 2007 du système harmonisé de désignation et de codification des marchandises.

-Règlement n°06/2014/CM/CEDEAO/UEMOA du 25 septembre 2014, portant modification du règlement n°02/97/CM/UEMOA portant adoption du Tarif Extérieur Commun de l'UEMOA.

-Règlement n°07/2014/CM/UEMOA du 25 septembre 2014, portant définition de la liste des marchandises composant les catégories dans la nomenclature tarifaire et statistique de l'UEMOA basée sur la version 2012 du système harmonisé de désignation et de codification des marchandises.

Directives

-Directive n°02/98 CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA.

-Directive n°05/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative aux lois de finances.

-Directive n°06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant règlement général sur la comptabilité publique.

-Directive n°02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA.

-Directive n°03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998, portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises.

-Directive n°02/2000/CM/UEMOA du 20 juin 2000 portant adoption du code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA.

-la directive n°01/2002/CM/UEMOA du 23 mai 2002 relative à la transparence des relations financières d'une part entre les membres et les entreprises publiques et entre les états membres et les organisations internationales ou étrangères, d'autre part.

-Directive n°06/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA.

-Directive n°07/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001, portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices au sein de l'UEMOA.

-Directive n°05/2002/CM/UEMOA du 23 mai 2002, portant régime fiscal des titres d'état émis par les Etats membres de l'UEMOA en représentation des concours consolidés de la BCEAO.

-Directive n°06/2002/CM/UEMOA du 19 septembre 2002, portant détermination de la liste commune des médicaments, produits pharmaceutiques, matériels et produits spécialisés pour les activités médicales, exonérés de la TVA au sein de l'UEMOA.

-Directive n°07/CM/2002 du 19 septembre 2002 relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux dans les Etats membres de l'UEMOA.

-Directive n°02/2009/CM/UEMOA portant modification de la Directive n°02 /98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA.

-Directive n°03/2009/CM/UEMOA portant modification de la Directive n°03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises.

-Directive n°05/2008/CM/UEMOA portant harmonisation du régime fiscal des provisions constituées par les Banques et établissements financiers en application de la réglementation.

-Directive n°01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA.

-Directive n°08/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA.

-Directive n°04/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 instituant un guichet unique de dépôt des états financiers dans les Etats membres de l'UEMOA.

-Directive n°05/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009, modifiant la directive n°01/2000/CM/UEMOA, du 30 mars 2000, portant définition d'un calendrier opérationnel pour la mise en œuvre du pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les Etats membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

-Directive n°02/2010/CM/UEMOA du 30 mars 2010 portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières dans l'UEMOA.

-Directive n°01/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011 portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA.

-Directive n°02/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011 portant harmonisation de la fiscalité applicable aux entreprises d'investissement à capital fixe au sein de l'UEMOA.

-Directive n°02/2012/CM/UEMOA du 10 mai 2012 portant modernisation et harmonisation des systèmes d'échange d'informations entre les administrations douanières et fiscales dans les Etats membres de l'UEMOA.

Décisions

-Décision n°01/98/CM/UEMOA du 03 février 1998 portant adoption du programme d'harmonisation des fiscalités indirectes intérieures au sein de l'UEMOA.

-Décision n°10/2006/CM/UEMOA portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA.

-Décision n°16/2006/CM/UEMOA du 16 décembre 2006, portant adoption du Programme d'harmonisation de la fiscalité directe au sein de l'UEMOA.

-Décision n°35/2009/CM/UEMOA du 17 décembre 2009 portant création du dispositif institutionnel de suivi du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA.

-Décision n°34/2009/CM/UEMOA portant adoption des critères et indicateurs de la transition fiscale au sein de l'UEMOA.

-Décision n°CM/UEMOA/012/06/2014 relative à l'application de la loi américaine *Foreign Acount Tax Compliance Ac*t (FATCA) dans l'Union monétaire ouest africaine du 28 juin 2014.

-Décision n°CM/UEMOA/013/06/2014 relative aux modalités de mise en œuvre de la loi américaine *Foreign Acount Tax Compliance Act* (FATCA) dans l'Union Monétaire Ouest Africaine du 28 juin 2014.

-Décision n°05/2015/CM /UEMOA du 02 juillet 2015 portant modalités d'évaluation des dépenses fiscales.

2. Législation nationale

Bénin

- Constitution de la République du Bénin du 11 décembre 1990.

- Ordonnance n°2008-06 du 08 novembre 2008 portant révision de la loi n°90-002 du 9 mai 1990 portant code des investissements

Burkina Faso

-Constitution du 02 juin 1991.

-Loi n°006-2010/AN du 28 janvier 2010 portant modification de la loi n°6-65/AN du 26/05/1965, portant création du code des impôts directs et indirects et du monopole des tabacs, ensemble ses modificatifs.

-Loi n° 006-2003 /AN du 24 janvier 2003 relative aux lois de finances.

-Loi n°08-2010/AN du 29 janvier 2010 portant création de l'impôt sur les sociétés.

-Loi n°04-2010/AN du 28 janvier 2010 portant institution d'un Livre de Procédures Fiscales.

-Décret n°2010-075/PM/PRES/MEF du 03 mars 2010 portant fixation des taxes et redevances minières.

-Décret n°2010-819/PRES/PM/MEF modifiant le décret n°2010-075/PM/PRES/MEF du 03 mars 2010 portant fixation des taxes et redevances minières.

Côte d'Ivoire

-Constitution de la République de Côte d'Ivoire du 23 juillet 2000.

- loi n°2012-016 du 27 février 2012 portant Code des investissements.

Guinée Bissau

-Constitution de la Guinée-Bissau approuvée par l'Assemblée Nationale populaire le 16 mai 1984.

Mali

-Constitution du 25 février 1992.

-Ordonnance n°2012-487 du 7 juin 2012 portant code des investissements.

-Loi n°2012-015 du 27 février 2012 portant code minier en république du Mali.

Niger

-Constitution du Niger de la République du Niger du 18 juillet 1999.

-Ordonnance n°89-19 du 8 décembre 1989 modifiée par les ordonnances n°97-09 du 27 février 1997 et n°99-69 du 20 décembre 1999.

-Loi n°2001-20 du 12 juillet 2001.

Sénégal

-Constitution de la République du Sénégal du 7 janvier 2001.

-Loi n°2013-10 du 23 décembre 2013 portant Code général des impôts au sénégal.

Togo

-Constitution du 27 septembre 1992.

-Loi n°2013-001 du 3 janvier 2013 portant code général des impôts au Togo.

B- Législation de l'Union européenne

1. Le droit primaire

-Traité de Paris du 18 avril 1951 instituant la Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier (CECA), Union européenne.

-Traité de Rome du 25 Mars 1957 instituant la Communauté Economique Européenne (CEE), Union européenne.

-Traité de Rome du 25 Mars 1957 instituant la Communauté Européenne de l'énergie Atomique (EURATOM ou CEEA), Union européenne.

-Acte unique européen des 17 et 28 février 1986, Union européenne, Recueil des traités, Luxembourg, Office des publications officielles de la communauté européenne, Tome I, 1995.

-Traité de Maastricht du 7 février 1992 sur l'Union européenne, Journal officiel n° C 191 du 29 juillet 1992.

-Traité d'Amsterdam du 2 octobre 1997 modifiant le traité sur l'Union européenne, Les traités instituant les Communautés européennes et certains actes connexes.

-Traité de Nice du 26 février 2001 modifiant le Traité sur l'Union européenne.

-Traité établissant une constitution pour l'Europe du 29 octobre 2004 (non ratifié).

-Traité de Lisbonne du 7 décembre 2007 sur l'Union Européenne modifiant le traité sur l'Union Européenne et le traité instituant la Communauté Européenne.

-Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne du 13 décembre 2007 (version consolidée).

-Traité de Stabilité, de Coordination et de Gouvernance au sein de l'Union Economique et Monétaire (TSCG) du 2 mars 2012.

2. Le droit dérivé

a) Règlements

-Règlement (CE) n°2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne (SE), JO L 294, 10.11.2001, pp.1-21.

-Règlement (CE) n°1435/2003 du Conseil du 22 juillet 2003 relatif au statut de la société coopérative européenne (SEC), JO L 207, 18.8.2003, pp.1-24.

-Règlement (CE) n°1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92 JO L 264 du 15.10.2003.

-Proposition de règlement du Conseil, 29 octobre 2004, modifiant le règlement (CE) n° 1798/2003 en vue d'introduire des modalités de coopération administrative dans le cadre du système de guichet unique et de la procédure de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée [COM(2004) 728/3 - Journal officiel C 24 du 29.01.2005].

-Règlement n°1777/2005 du Conseil, du 17 octobre 2005, portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée [Journal officiel L 288 du 29.10.2005].

-Règlement (CE) n°1174/2009 de la Commission du 30 novembre 2009 portant modalités d'application des articles 34 bis et 37 du règlement (CE) no 1798/2003 du Conseil en ce qui concerne le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de la directive 2008/9/CE du Conseil.

-Règlement (CE) n°684/2009 de la Commission du 24 juillet 2009 mettant en œuvre la directive 2008/118/CE du Conseil en ce qui concerne les procédures informatisées applicables aux mouvements en suspension de droits de produits soumis à accise.

-Règlement (UE) n°904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée.

-Règlement (UE) n°282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, Journal officiel de l'Union européenne L 77/1 .

-Règlement n° 171/2011 de la Commission du 23 février 2011 concernant l'autorisation de la 6-phytase (EC 3.1.3.26) produite par Aspergillus oryzae (DSM 14223) en tant qu'additif dans l'alimentation des volailles et d'espèces porcines et modifiant le règlement (CE) n° 255/2005

-Règlement (UE) n°654/2014 du parlement européen et du conseil du 15 mai 2014 concernant l'exercice des droits de l'Union pour l'application et le respect des règles du commerce international

b) Directives

-Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

-Directive 80/368/CEE du Conseil, du 26 mars 1980, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Exclusion des départements français d'outre-mer du champ d'application de la directive 77/388/CEE, JO L 90, 3.4.1980, p.41.

-Dixième directive 84/386/CEE du Conseil du 31 juillet 1984 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, modifiant la directive 77/388/CEE - Application de la taxe sur la valeur ajoutée aux locations de biens meubles corporels, JO L 208, 3.8.1984, p. 58.

-Directive 89/465/CEE du Conseil du 18 juillet 1989 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Suppression de certaines dérogations prévues à l'article 28 paragraphe 3 de la sixième directive 77/388/CEE, JO L 226, 3.8.1989, p.21-22.

-Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, Journal officiel n° L 225 du 20/08/1990 p.1-5.

-Rectificatif à la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO n L 376 du 31.12.1991.), JO L 272, 17.9.1992, p.72.

-Directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE (rapprochement des taux de TVA), JO L 316, 31.10.1992, p.1-4.

-Directive 94/5/CE du Conseil du 14 février 1994 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE ¯ Régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, JO L 60, 3.3.1994, p.16-24.

-Directive 94/76/CE du Conseil du 22 décembre 1994 modifiant la directive 77/388/CEE par l'introduction de mesures de transition applicables, dans le cadre de l'élargissement de l'Union européenne au 1er janvier 1995, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 365, 31.12.1994, p.53-55.

-Directive 94/4/CE du Conseil, du 14 février 1994, modifiant les directives 69/169/CEE et 77/388/CEE et augmentant le niveau des franchises pour les voyageurs en provenance des pays tiers et les limites pour les achats hors taxes effectués lors de voyages intracommunautaires, JO L 60, 3.3.1994, p.14-15.

-Directive 96/42/CE du Conseil du 25 juin 1996 modifiant la directive 77/388/CEE concernant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 170, 9.7.1996, p.34-34.

-Directive 98/80/CE du Conseil du 12 octobre 1998 complétant le système de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE - Régime particulier applicable à l'or d'investissement, JO L 281, 17.10.1998, pp.31-34.

-Directive 1999/49/CE du Conseil du 25 mai 1999 modifiant, en ce qui concerne le taux normal, la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 139, 2.6.1999, p.27-28.

-Directive 1999/85/CE du Conseil, du 22 octobre 1999, modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la possibilité d'appliquer à titre expérimental un taux de TVA réduit sur les services à forte intensité de main-d'œuvre , JO L 277, 28.10.1999, pp.34-36.

-Directive 2001/86/CE du Conseil du 8 octobre 2001 complétant le statut de la Société européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs, JO L 294,10.11.2001, p.22-32.

-Directive 2001/115/CE du Conseil du 20 décembre 2001 modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 15, 17.1.2002, pp.24-28.

Directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique, JO L 128, 15.5.2002, pp.41-44.

-Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, Journal officiel n° L 157 du 26/06/2003 p.49-54.

-Directive 2003/72/CE du Conseil du 22 juillet 2003 complétant le statut de la société coopérative européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs, JOL 207, 18.8.2003, pp.25-36.

-Directive 2003/92/CE du Conseil du 7 octobre 2003 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne les règles relatives au lieu de livraison du gaz et de l'électricité, JOL 260, 11.10.2003, pp.8-9.

-Directive 2003/93/CE du Conseil, du 7 octobre 2003, modifiant la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects [Journal officiel L 264 du 15.10.2003].

-Directive 2004/15/CE du Conseil du 10 février 2004 modifiant la directive 77/388/CEE en vue de proroger la faculté d'autoriser les États membres à appliquer des taux réduits de TVA pour certains services à forte intensité de main-d'œuvre, JOL 52, 21.2.2004, p.61-61.

-Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, Journal officiel de l'Union européenne, L 58, 04 mars 2005.

-Directive 2005/92/CE du Conseil du 12 décembre 2005 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la durée d'application du taux normal minimum de TVA, JOL 345, 28.12.2005, pp.19-20.

-Directive 2006/18/CE du Conseil du 14 février 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée, JOL 51, 22.2.2006, p.12-13.

-Directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations, JOL 221, 12.8.2006, pp.9-14.

Directive 2006/79/CE du Conseil du 5 octobre 2006 relative aux franchises fiscales applicables à l'importation des marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers (version codifiée), JOL 286 du 17.10.2006

-Directive 2006/98/CE du Conseil du 20 novembre 2006 portant adaptation de certaines directives dans le domaine de la fiscalité, en raison de l'adhésion de la Bulgarie et de la Roumanie, JO L 363, 20.12.2006, pp.129-136.

-Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre, JOL 44 du 20.2.2008.

-Directive 2009/132/CE du Conseil du 19 octobre 2009 déterminant le champ d'application de l'article 143, points b) et c), de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de certaines importations définitives de biens JO L 292, 10.11.2009.

-Directive 2010/66/UE du Conseil du 14 octobre 2010 portant modification de la directive 2008/9/CE définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre du 20.10.2010, JOUE L 275/1.

-Directive 2010/88/EU du Conseil du 7 décembre 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne la durée de l'obligation de respecter un taux normal minimal. JOUE du 10.12.2010 L 326/1.

-Directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres.

-Directive 2014/107/EU du 9 décembre 2014 sur l'échange automatique de renseignement.

3. Textes portant protection des droits de l'homme

-Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (Convention EDH).

-Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789(DDHC).

-Déclaration Universelle des Droits de l'Homme (DUDH) du 10 décembre 1948.

-Charte Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples (CADHP), adoptée le 27 juin 1981, et Protocole du 10 juin 1998 portant création de la Cour africaine des droits de l'homme et des peuples.

VII- TABLE DE JURISPRUDENCES

VIII- Décisions et arrêts de juridictions africaines

1) Cours de justice de l'UEMOA

-CJ UEMOA, 29 mai 1998, Sacko Abdurahmane C/Commission de l'UEMOA.

-CJ UEMOA, 26 janvier 2000, Dieng Ababacar C/ Commission de l'UEMOA.

-Avis n°002/2000 du 22 mars 2000 relatif à l'interprétation de l'article 84 du Traité de l'UEMOA.

-Avis n°003/2000 du 27 juin 2000 sur l'interprétation des articles 88, 89 et 90 du traité relatif aux règles de concurrence dans l'Union.

-CJ UEMOA, 20 juin 2001, *Société des ciments du Togo SA et la Commission de l'UEMOA.*
-CJ UEMOA, 20 juin 2001, Akakpo Tobie Doc C/ Commission de l'UEMOA.

-Avis n° 001/2003 du 18 mars 2003 relative à la création d'une Cour des comptes au Mali.

-CJ UEMOA, avril 2003, SOCOCIM contre Etat du Sénégal et CIMENTS du Sahel

-CJ UEMOA, avril 2004, GAZODUC de l'Afrique de l'Ouest (WAPCO).

-CJ UEMOA, 27 avril 2005, Eugène Yaï et la Commission de l'UEMOA.

-Ordonnance du 02 juin 2005/ UEMOA : Affaire Eugène Yaï.

-Avis n°001/99 du 22 mars 1999 : Sur la délégation de signature du président de la Commission de l'UEMOA.

-CJ UEMOA, arrêt n°01/2013 du18 décembre 2013, Etat de CI L. GBAGBO c/CM et Commission de l'UEMOA.

-CJ UEMOA, arrêt n°02/2013 du 18 décembre 2013, ZAN c/Commission de l'UEMOA.

-CJ UEMOA, arrêt n°03/2013 du 18 décembre 2013, ABIALA c/CM et Commission de l'UEMOA.

-CJ UEMOA, arrêt n°04/2013 du 18 décembre 2013, MOUTAIROU c/ CM UMOA et Commission bancaire.

-CJ UEMOA, arrêt n°01/2014 du 30 avril 2014, FANNY c/CREPMF.

-CU UEMOA, arrêt n°11 RP 003.20 du 30 avril 2014, recours préjudiciel intoduit par la Cour de cass. BF (aff. Thierry Michel c/ SYB Lewa Sansan Dieudonné).

-CJ UEMOA, arrêt n°11 RP 002.12 du 30 avril 2014, recours préjudiciel C. cass. BF (aff. Thierry Michel c/Salifou Mohamed.

-CJ UEMOA, arrêt n°13 RP 001.36 du 30 avril 2014, recours préjudiciel CA Lomé (aff.BOAD c/ SOUMAHORO).

-CJ UEMOA, arrêt n°13 RP 002.53 du 30 avril 2014, recours préjudiciel CA Lomé (aff. TRAORE Lassina c/BOAD).

2) Cour de Justice de la CEDEAO

-CJ-CEDEAO, 27 octobre 2008, Dame Hadijatou Mani Koraou c/ la République du Niger.

-CJ-CEDEAO, 05 juin 2008, Chief Ebrimah Manneh c/ la République de Gambie, Rôle général, Arrêt n°ECW/CCJ/JUD/3/08.

-CJ-CEDEAO, 07 octobre 2011, Madame Ameganvi Manavi Isabelle et les Sieurs Fabre Jean-Pierre, Lawson-Banku Boevi Patrick et autres c/ l'État du Togo, Rôle général n°ECW/CCJ/APP/12/10, Arrêt n°ECW/CCJ/APP/12/10.

-CJ-CEDEAO, 22 février 2013, Simone Ehivet et Michel GBAGBO c / la République de Côte d'Ivoire, Role général n°ECW/CCJ/APP/18/11, Arrêt n° ECW/CCJ/JUD/03/13.

3) Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA

-CCJA, avis n°01/2001/EP du 30 avril 2001.

3) Hautes juridictions nationales

-Conseil constitutionnel du Burkina Faso, avis n°2003-08/CC du 13 mars 2003.

-Conseil constitutionnel du Sénégal, avis n°3/C/93 du 16 décembre 1993.

-Cour constitutionnelle du Bénin, Décision DCC 12–128 du 12 juin 2012.

-Cour constitutionnelle du Bénin, Décision DCC 19-94 du 30 juin 1994.

-Cour suprême du Niger, arrêt n°02-137/C du 24 octobre 2010.

-Cour suprême du Niger, arrêt n°99-86/C du 22 juillet 1999.

-Cour suprême du Mali, arrêt n°14 du 22 mars, 2011, *Revue EJDA* n°94, 2012.

B-Jurisprudences françaises et européennes

1) Cours de justice de l'Union européenne

-CJCE, 23 février 1961, aff. 30/59 Steenkolenmijen Limburg, Rec., p.39.

-CJCE, 5 Février 1963, van Gend en Loos, 26/62, p. 1- G.A., T. 1, n°29.

-CJCE, 15 Juillet 1964, Costa c/ENEL, 6/64, p.1 141.

-CJCE, 13 novembre 1964, Commission c/Luxembourg et Belgique, Rec. 1220.

-CJCE, 10 Décembre 1968, Commission c. Italie, Aff. 7/68, Rec. 617, spec. p. 628.

-CJCE, 12 décembre 1972, International Fruit Company, 21à 24/ 72, R., p.1219

-CJCE, 30 avril 1974, Haegeman, 181/73, Rec., p.449.

-CJCE, 1974, Van duyn, G.P, 1975.2.552.

-CJCE 28 oct. 1975, Rutili, R, 1976.361 et chr. Dubouis, p.301.

-CJCE., 8 avrils 1976, Royer, R.1977.541, note Dubouis

-CJCE, 15 décembres 1976, Simmental, Aff., 35/76, 18/71.

-CJCE, affaire Parti écologique « les verts » contre parlement européen, Rec., 1986, p.1339

-CJCE, 7 mars 1989, Schumacher c/Hauptzollamt Francfurt am Main-Ost, Aff., 215/87, Rec., 617.

-CJCE, 28 janvier 1992, Bachmann aff. C-0490, Rec. p I-249.

-CJCE du 13 mars 2001, Preussen Elektra AJ c/Schleswag AJ, aff.C-379/98, Rec. I-2099

-CE, 21 mai 2003, Union des industries utilisatrices d'énergie, n° 237466, Lebon.

-CJUE, 7 septembres 2004, Manninen,aff.C-319/02C-319/02, Rec., p. I-7477

-CJCE 15 déc. 2005, Nadin-Lux SA et Durré, aff. C-151 et 152/04, Rec. I-11203.

-CJUE, 12 septembres 2006, Espagne/Royaume-Uni, aff.C-145/04.

-CJUE 15 mars 2007, Commission c/Finlande, aff. C-54/05, Rec. I-2473.

-CJUE, 20 sept. 2007, Commission c/Pays-Bas, aff. C-297/05, Rec. I-7467.

-CJUE 7 juin 2007, Commission c/ Belgique, aff. C-254/05, Rec. I-4269

-CJUE 8 nov. 2007, Ludwigs-Apotheke, aff. C-143/06

-CJUE 24 avr. 2008, Commission c/Luxembourg, aff. C-286/07, Rec. I-7467.

-CJUE 5 juin 2008, Commission c/Pologne, aff. C-170/07, non encore publié au Recueil.

-CJUE 17 juill. 2008, EssentNetwerk Noord BV, C-206/06, Rec. I-5497.

-CJUE, 11 septembres 2008, UGT-Rioja, aff. C-428/06 à 434/06 Rec. pI. 6747.

-CJUE, 05 mars 2009, UTECA, aff. C-222/07, Rec.p I.1407.

- CJUE, 16 décembres 2009, Umweltanwalt Von Kärtnen, aff.C-205/208.

-CJUE, 2 mars 2010, Rothman, Aff.C-135/08, Rec.p I-1449.

-CJUE, 8 mars 2011, Ruiz Zambrano aff. C-34/09, .

-CJUE, 14 juin 2012, Commission c/Royaume des Pays-Bas aff. C-542/09.

CJUE,3ech.,21févr.2013L.N.c/Styrelsenfor Videregående Uddannelserog Uddannelsesstøtte. ,aff. C-46/12.

-CJUE, Gr. Ch., 26 février 2013, Stefano Menolli/ministerio fiscal, aff. C-399/11.

-CJUE, Gr. Ch., 26 février 2013,Akerberg Fransson, aff. C-617/10.

-CJUE, 13 juin 2013, Radia Hadj Ahmed, aff. C-45/12.

-CJUE, 10 octobres 2013, Alokpa, aff. C-86/12.

-CJUE, 12 décembre 2013, aff. C-327/12, SOA nazionale costrutori.

-CJUE, 15 janvier 2014, Association de médiation sociale aff. C-176/12.

-CJUE, arrêt du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12.

-CJUE, arrêt du 13 février 2014, Mediaset, C-69/13.

-CJUE, arrêt des 27 février 2014, Pro Med Logistik, C-454/12, C-455/12.

-CJUE, arrêt du 27 février 2014, Transportes Jordi Besor, C-82/12.

-CJUE, arrêt du 6 mars 2014, Napoli, C-595/12.

-CJUE, arrêts du 12 mars 2014, O., B., S. et G./Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel, C-456/12 et C-457/12.

-CJUE, arrêt du 1er avril 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a., C-80/12.

-CJUE, 1e chambre, 3 avril 2014, France/Commission européenne, aff. C-559/12 P

-CJUE, arrêt du 3 avril 2014, Commission/Pays-Bas e.a., C-224/12 P.

-CJUE, arrêt du 8 avril 2014, Commission/Hongrie, C-288/12

-CJUE, arrêt du 10 avril 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12.

-CJUE, arrêt du 10 avril 2014, Commission/Hongrie, C-115/13.

-CJUE, arrêt du 30 avril 2014, Royaume-Uni/Conseil, C-209/13.

-CJUE, arrêt du 1er juillet 2014, Ålands Vindkraft, C-573/12.

-CJUE, arrêt du 1er juillet 2014, Ålands Vindkraft, C-573/12.

-CJUE, arrêt du 17 juillet 2014, Tahir, C-469/13.

- CJUE, du 11 septembre 2014, Essent aff. C-204/12 à 208/12.

-CJUE,2 octobre2014, Orgacom BVBA c/Vlaamse Landmaatschappij , aff.C-254/13,

-CJUE, 20 octobre 2014, 3è et 8è s.s Min/Saint Etienne et Mme Aimé.

-CJUE, 11 novembre 2014, Dano, aff. C-333/13,

-CJUE, arrêt du 12 février 2015, Commission / France, C-37/14.

-CJUE, gde ch. 24 févr. 2015, Finanzamt Dortmund-Unna c/Josef Grünewald, aff. C-559/13,

-CJUE, 26 février 2015, aff. Ministère de l'économie et des finances/ Gérard de Ruyte.

-CJUE, gde ch., 24 févr.2015, C. G. Sopora. aff. C-512/13,

-CJUE, arrêt du 4 juin 2015, Commission / MOL, C-15/14 P.

2) Cour Européenne des Droits de l'Homme

CEDH 3 juin 2004, Di Belmonte c. Italie, req. n° 72665/01

CEDH; 10 juin 2003, M. A. et autres c. Finlande, req. n° 27793/95

CEDH, Arnaud et autres c. France, n°36918/11, 36963 /11, 36967/11, 36969/11, 36970/11 et 36971/11 du 15 janvier 2015

-CEDH, Matelly c. France, n°10609/10, 2 octobre 2014

-CEDH, M.V. et M.T. c. France, n°17897/09, 4 septembre 2014

-CEDH, S.A.S. c. France, n° 43835/11, 1er juillet 2014.

3) **Juridictions nationales**

-BvG, 7 février 2014, BvR 1390/12.

-CAA Nantes, 30 juin 1994, Vedettes armoricaines, RJF 1994, n°11, p.671.

-Conseil Const. Fr. 92-308 DC, 9-4-1992, Rec., p.55,

-Conseil Const.Fr. 97-394 DC, 31-12-1997, Rec., p.344.

-Conseil Const. Fr. 2004-505 DC du 19-11- 2004, Rec., p.173,

-Conseil Const.Fr. 2007-560 DC, 20-12-2007, Rec., p.459.

-Conseil Const.Fr. 2012-653 du 09-09 2012 Rec., p.453.

-Cour const fédérale allemande, arrêt Lisbonne du 30 juin 2009.

-Cons. Const. n°2014-373 DC, 4 avril 2014, Société Sephora, JORF, 5 avril 2014, p.6477

-Cons. const. DCC 2013-679 DC 4 décembre 2013,

-Cons. Const. n°2013-684 DC 20 décembre 2013,

-Cons. Const. n°2013-685 DC 29 décembre 2013

-Cons. const., 2014-436 QPC, 15 janvier 2015, JORF n°0014 du 17 janvier 2015,p.805.

-Cons. Const. n°2014-437 QPC du 20 janvier 2015.

-Cons. Const., 2014-456 QPC 6 mars 2015, JORF n°0019 du 23 janvier 2015, p.1025.

-Cons. Const. 2014-460 QPC du 26 mars 2015, JORF n°0075 du 29 mars 2015, p.5775.

-CE, 23 mars 1953, Req. n°75.326.

-CE, 25 mai 1955, Req. n°31102,

-CE, 23 février 1966, Ministère des Finances c/ Société X, Req. n°64449,

-CE, 7 janvier 1976, Req.n°94314, Droit fiscal, 1976, n°20.

-CE, 24 novembre 1976, L'ordre de Malte : RJF, 1977, n°1, p.9.

-CE Ass., 9 mars 1979, Req. 10454, RJF n°193.

-CE, 7 janvier 1985, Req. n°42202, Droit fiscal, 1985, n°4.

-CE, 1er juillet 1987, Req. n°65423, Droit fiscal, 1989, n°22-23, com. 1060

-CE, 30 septembre 1987, n°50.157, RJF 11/87, n°1083.

-CE 6 janvier 1988, Req. n°46658, RJF 1988, n°3, p.174.

-CE, 10 février 1988, n°57.602, RJF 4/88, n° 377.

-CE, 27 avril 1988, n°57.048, RJF 6/88, n°707.

-CE, 28 février 1992, n°56776 56777, Rothmans, Lebond

-CE, CAPC, 1er février 1995, Req. n°162066, RJF n°3, p.180.

-CE, 4 décembre 2002, n°237167, Rec.p.

-CE, arrêt du 8 juin 2005 n°255918.

-CE, 8 juin 2005 n°255918, Rec.p.680

-CE, 7 novembre 2005 n°266436 et 266438, Aff. CAP GEMINI inédit au Recueil Lebond.

-CE, 14 mai 2010, n°312305, Rujovic, Lebon

-CE, 16 juin 2010, n°340250, Diakite (Mme), Lebon

-CE, 10 févr. 2010, n°329100, Perez, Lebon.

-CE, 26 septembre 2011, n°328762, min.c/SARL Holding Financière Séguy(HFS). Legifrance.gouv.fr

-CE, Association vent de colère ! Fédération nationale, n° 324852, AJDA 2012. 1035

-CE, GISTI et FAPIL, Lebond, 2013, n°322326

-CE, 11 avril 2014, n°359640, inédit au Recueil Lebond

-CE, 1er octobre 2014, n°365054, Dumitro : JurisData n°2014-022550

4) Cour suprême américaine

-Cour Suprême USA, 9 mars 1829, Foster v. Neilson, 27 US (2 Pet.) 253 (1829), p. 314.

-Cour Suprême USA, 27 juin 1997, Printz v. US n°95-1478.

C- Jurisprudence internationale

-CPJI, Avis consultatif n°13 du 23 juillet 1926, série B, p.18.

-CPJI, Avis consultatif n°14 du 8 décembre 1927, série B, p.64.

-CPJI, Compétence des tribunaux de Dantzig, avis du 3 mars 1928 Série B, n°15.

-CPA, Affaire île de palmas, avis consultatif du 4 avril, 1928, Rec.

-CIJ, avis consultatif du 11 avril 1949, Affaire du conte Bernadotte, Rec. 1949, p.181.

-CPJI, affaire du Wimbledon (1923), série A. n°1, p.25.

-CPJI, Aramco (affaire des emprunts serbes et brésiliens), 12 juillet 1929, Rec. des Arrêts, S.41. *http://www.zaoerv.de.*

VIII-REVUES, PERIODIQUES, DOCUMENTS OFFICIELS HABITUELLEMENT CONSULTES

-Afrilex

-Annuaire africain de droit international

-Annuaire Juridique de Droit Administratif

-Annuaire Internationale de Justice Constitutionnelle

-Bulletin officiel de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine

-Bulletin officiel des finances publiques-impôts

-Cahiers de Droit Européen

-Encyclopédie Dalloz

-Europe

-Gazette du Palais

-Gestion & finances Publiques (ex-Revue du trésor)

-Juris Classeur Périodique(JCP)

-Jus Politicum

-La Documentation française

-Les Petites Affiches (Petites affiches)

-Recueil de jurisprudence de la Cour de Justice de l'UEMOA

-Recueil de jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne

-Revue critique de droit international privé

-Revue européenne de migrations internationales

-Revue juridique de l'économie publique

-Revue juridique et fiscale Afrique francophone

-Revue des Affaires Européennes

-Revue Africaine de l'intégration

-Revue burkinabè de droit

-Revue d'économie du développement

-Revue d'économie politique

-Revue de droit comparé

-Revue de droit fiscal

-Revue de droit public

-Revue de jurisprudence fiscale

-Revue française de droit constitutionnel

-Revue française de droit administratif

-Revue française de finances publiques

-Revue française de théorie et de philosophie du droit(Droits)

-Revue internationale de sciences sociale

-Revue du Marché commun et de l'Union européenne

-Revue du Droit de l'Union européenne

-Revue générale de droit international public

-Revue de science et de législation financière

-Revue de science financière

-Revue internationale de droit africain EDJA,

-Revue trimestrielle de droit africain(Pénant)

-Revue trimestrielle de droit européen

-Revue tunisienne de droit

-Revue québécoise de droit international

-Politéa

-Politique internationale

-Pouvoirs

XIX-SITES INTERNET HABITUELLEMENT CONSULTÉS

- http://www.assemblee-nationale.fr :site de l'Assemblée Nationale française.
- http://www.finaces.gouv.fr : site du Ministère des finances.
- http://www.oecd.org : site de l'OCDE.
- http://www.senat.fr : site du Sénat français.
- http://www.uemoa.int : site de l'UEMOA
- http://www.cemac.cf/ : site de la CEMAC
- http://www.douane.gouv.fr : Douane française
- http://www.ohada.com/ : le Portail du droit des affaires en Afrique.
- http://www.ecowas.int : site de la CEDEAO
- http://europa.eu/index_fr.htm : le portail de l'Union européenne
- http://www.wto.org/indexfr.htm : le portail de l'OMC
- http://www.izf.net : Investir en Zone Franc
- http://www.institut-idef.org : Site de l'Institut international de Droit d'Expression et d'inspiration françaises
- http://www.iidd.org : Site de l'institut de droit international du développement

- http://www.afrilex.fr Afrilex

- http://www.ifm.org : Fonds Monétaire International

-http://www.worldbank.org : Banque Mondiale

- http://www.ecowas.int : Site de la CEDEAO

- http://www.jeuneafrique.com : Hebdomadaire d'information Jeune Afrique l'Intelligent)

- http://www.cs.insti.ml :Cour suprême de la République du Mali

- http://www.conseil-constitutionnel.gov.bf :Conseil constitutionnel du Burkina Faso

- http://www.conseil-constitutionnel.fr : Conseil constitutionnel français

- http://www.conseil-etat.fr : Conseil d'État français

- http://www.eurosai.org : Site de l'Organisation européenne des ISC des finances publiques

-https://www.europa.eu.int/index_fr.htm : Site de l'Union européenne

- http://www.afrosai.com : Site de l'Organisation Africaine des ISC des finances publiques

-http://www.lefaso.net : Site d'informations générales sur le Burkina Faso

-http://www.seneweb.com/news/Politique : Site d'informations générale sur le Sénégal

INDEX

Aides publiques 116, 379, 381, 382, 385, 425, 693

Assistance administrative 315, 317, 318

Budget 24, 26, 49, 162, 248, 271, 274, 440, 455, 480, 516, 578, 582, 600, 643, 833, 837, 888, 954, 1084

Citoyenneté 0, 1109

Communautarisation 50, 51, 52, 53, 54, 57, 64, 69, 71, 79, 80, 84, 90, 102, 185, 340

Compétences communautaires 58, 113, 134, 138, 157, 158, 180

Compétences fiscales 69, 81, 109, 136, 404, 575, 1114

Compétences nationales 63, 71, 81, 84, 157

Concurrence fiscale 84, 85, 389, 390, 390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 398, 399, 400, 401, 661, 872

Contrôle conjoint 318, 320, 322, 325, 327

Contrôle fiscal 245, 269, 275, 298, 320, 322, 325, 669

Convention fiscale 294, 297

Coopération fiscale 150, 295

Coordination 48, 64, 86, 111, 277, 308, 311, 330, 544, 593, 701, 898, 1127

Discriminations 84, 199, 339, 361, 698, 1128, 1129

Double imposition 45, 72, 88, 150, 631, 899, 911, 1125, 1126, 1127

Echange de renseignements 37, 267, 268, 293, 297, 298, 300, 304, 307

Evasion fiscale 45, 46, 0, 258, 260, 270, 291, 313, 842, 1124

Fédération 141, 142, 742

Filiale 303, 498, 845, 873

Fraude fiscale 45, 246, 248, 249, 250, 273, 287, 312, 325, 328, 648

Harmonisation fiscale 391, 509, 645, 870

Impositions 88, 103, 179, 252, 264, 295, 367, 698, 703, 706, 813, 834, 1127, 1129

Intégration régionale 47, 49, 64, 201, 395, 436, 592, 602, 1056, 1072, 1089, 1103, 1149

Marché commun 9, 11, 43, 51, 64, 82, 111, 114, 117, 119, 127, 171, 172, 183, 203, 0, 338, 369, 379, 380, 546, 548, 575, 618, 620, 638, 0, 687, 692, 693, 699, 821, 891, 994, 1004, 1041, 1128, 1131, 1143

Mondialisation 1, 2, 34, 73, 86, 92, 397, 495, 496, 609, 610, 613, 711, 1124, 1132, 1144

Multinationales 1, 260291, 403, 492, 493, 496, 504, 509, 510, 511, 572, 608

Paradis fiscaux 241, 261, 274, 309, 506, 517

Pays à régime fiscal privilégié 260, 565

Politique fiscale 9, 64, 112, 185, 260, 298, 377, 400, 416, 476, 481, 482, 528, 925, 946, 947, 1085, 1125, 1132

Pouvoir fiscal 13, 21, 23, 31, 56, 71, 81, 82, 123, 154, 483, 488, 521, 551, 553, 1123

Prélèvements 22, 23, 28, 66, 84, 87, 111, 254, 281, 392, 400, 456, 477, 568, 587, 630, 643, 661, 704, 748, 761, 787, 793, 849, 0, 888, 899, 900, 1008, 1011, 1013, 1015, 1038, 1123

Prix de transfert 274, 291, 316, 325, 497, 498, 500, 501, 0, 504, 505, 506, 1125

Souveraineté étatique 16, 17, 21, 30, 35, 40, 49, 72, 82, 105, 159, 292, 1061, 1135

Souveraineté fiscale 18, 26, 28, 31, 31, 39, 69, 82, 85, 101, 397, 488, 552, 553, 661, 1121, 1127, 1129, 1132

Système fiscal 26, 27, 86, 87, 250, 251, 282, 380, 476, 483, 527, 654, 673, 789, 873, 911, 1131

Taxation 34, 366, 382, 397, 400, 698, 740, 742, 792, 794, 801, 814, 820, 823, 824, 826, 828, 1009

Transfert indirect de bénéfice 262, 266, 498

Uniformisation 72, 178, 185, 824, 828, 1026

Union dounaière 4, 11, 64, 122, 410, 424, 433, 434, 582, 583, 584, 585, 589, 606, 621, 622, 631, 635, 639, 677, 0, 683, 687, 688, 688, 689, 690, 691, 692, 693, 697, 699, 701, 707, 709, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 732, 746, 751, 771, 782, 1015, 1028, 1034, 1035, 1038, 1041, 1043, 1047, 1137

Union économique et monétaire 106, 107, 188, 189, 971

TABLE DES MATIERES

RÉSUMÉ ET MOTS-CLÉS – SUMMARY AND KEYWORDS **9**

SOMMAIRE **13**

LISTE DES ABREVIATIONS **17**

INTRODUCTION **24**

§ 1. CONTEXTE DE L'ETUDE 25
§ 2. APPROCHE THEORIQUE DE L'ETUDE : le lien entre la fiscalité et la souveraineté étatique 31
§ 3. OBJET DE L'ETUDE : les difficultes de l'integration fiscale en zone UEMOA et la résolution des contradictions 45
§ 4. METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE ET PROBLEMATIQUE 57

PARTIE I. UN PARTAGE DESEQUILIBRE DES COMPETENCES FISCALES EN FAVEUR DE L'UNION **63**

TITRE I. LES FONDEMENTS DU PARTAGE DES COMPETENCES FISCALES 67
Chapitre I. LES FONDEMENTS JURIDIQUES DU PARTAGE DES COMPETENCES FISCALES ENTRE L'UNION ET LES ETATS 70
Section I. DES COMPETENCES FISCALES COMMUNAUTAIRES TRES ETENDUES 72
§ 1. Des compétences fiscales transférées à l'Union 72
A. Un transfert de compétences autorisé par les Constitutions nationales 73
B.Une compétence de principe désormais dévolue à l'Union en matière fiscale 77
§ 2. Une érosion des compétences fiscales étatiques 81
A. **Un amenuisement progressif de la compétence étatique** 82
B. Une remise en cause du « principe d'édiction de prescriptions minimales 86
Section II. UNE ARTICULATION DES COMPETENCES FISCALES EN FAVEUR DE L'UNION 96
§ 1. La suprématie institutionnelle de l'UEMOA 96
A. L'UEMOA : une organisation à caractère supranational 96
B. Des méthodes diversifiées de rapprochement des législations nationales 101
§ 2. La supranationalité matérielle de l'UEMOA 105
A. La primauté des normes fiscales communautaires 105
B. L'applicabilité des normes fiscales communautaires 116
Chapitre II. LES FONDEMENTS ECONOMIQUES DU PARTAGE DES COMPETENCES FISCALES ENTRE L'UNION ET LES ETATS 125
Section I. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales 128
§ 1. La nécessité de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales 129
A. **Les dimensions de la fraude et de l'évasion fiscales** 129
B. L'importance de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales 139
§ 2. La coopération internationale de lutte contre la fraude et l'évasion 147
A. L'échange de renseignements à des fins fiscales 147
B. L'assistance administrative au contrôle et au recouvrement 157
Section II. LA PROHIBITION DES PRATIQUES DISCRIMINATOIRES 166
§ 1. L'interdiction du traitement fiscal discriminatoire 166
A. L'interdiction des discriminations fiscales à l'égard des personnes 166
B. L'interdiction des discriminations fiscales sur les biens et services 178
§ 2. La réglementation de la concurrence fiscale au sein de l'UEMOA 185
A. **La limitation des aides fiscales d'Etat** 185
B. La maîtrise de la concurrence fiscale 190
TITRE II. LES DETERMINANTS DES COMPETENCES FISCALES DANS L'ESPACE UEMOA 195
Chapitre I. LES DETERMINANTS EXTERIEURS DES COMPETENCES FISCALES DANS L'ESPACE UEMOA 198
Section I. L'INFLUENCE DES RELATIONS ECONOMIQUES INTERNATIONALES 200
§ 1. Les exigences liées aux relations commerciales internationales 200
A. Les exigences découlant des accords de l'OMC 200
B. Les risques liés aux Accords de partenariat économique avec l'UE 207
§ 2. Les conditionnalités des institutions de Bretton Woods 216
A. La surveillance budgétaire des Etats 216
B. La conduite de la politique budgétaire 224
Section II. L'EPREUVE DE LA PRATIQUE INTERNATIONALE DES AFFAIRES 230
§ 1. Le poids des multinationales dans les relations avec les Etats 230

A. L'impuissance dans la lutte contre les prix de transfert ... 231
B. Le lobbying des multinationales sur les décisions étatiques ... 239
§ 2. L'attractivité fiscale par les incitations à l'investissement ... 243
A. Les avantages fiscaux dans les codes d'investissement ... 243
B. Les faveurs fiscales dans les conventions d'investissement ... 254
Chapitre II. LES DETERMINANTS INTERNES DES COMPETENCES FISCALES DANS L'ESPACE UEMOA ... 266
Section I. LES CONTRAINTES LIEES A L'ENVIRONNEMENT ECONOMIQUE ... 269
§ 1. Les contraintes économiques et financières ... 269
A. Les contraintes d'ordre budgétaire ... 269
B. Les contraintes d'ordre structurel ... 273
§ 2. Les facteurs techniques défavorables ... 276
A. L'inexistence de conditions favorables ... 276
B. L'épreuve de la compétitivité internationale ... 281
Section II. LES CONTRAINTES LIEES A L'ENVIRONNEMENT INSTITUTIONNEL ... 285
§ 1. La cohabitation des schémas UEMOA/CEDEAO ... 285
A. La concurrence des schémas de libéralisation UEMOA/CEDEAO ... 285
B. L'impact de la CEDEAO sur l'UEMOA ... 292
§ 2. Les contraintes liées à l'administration de l'impôt ... 296
A. Le problème de l'incivisme fiscal ... 296
B. La faible capacité des administrations fiscales ... 301
Conclusion de la première partie. ... 309

PARTIE II. UNE COMMUNAUTARISATION DES REGLES FISCALES PERFECTIBLE ... 311

TITRE I. LA TENTATIVE DE RAPPROCHEMENT DES REGLES FISCALES NATIONALES ... 314
Chapitre I. ... 316
L'UNIFORMISATION DE LA FISCALITE DE PORTE ... 316
Section I. LES FONDEMENTS THEORIQUES D'UNE UNION DOUANIERE ... 318
§ 1. Un mécanisme paradoxalement protecteur des échanges ... 318
A. Le domaine de l'union douanière dans l'UEMOA ... 318
B. Les objectifs de l'Union douanière ... 323
§ 2. Un mécanisme néanmoins compatible avec les accords de l'OMC ... 328
A. La légitimité de l'UEMOA en tant qu'organisation régionale ... 329
B. Le traitement de faveur lié au niveau de développement ... 332
Section II. LA PROTECTION DU TERRITOIRE DOUANIER COMMUNAUTAIRE DE L'UEMOA ... 337
§1.LA LIBERALISATION DES ECHANGES INTRACOMMUNAUTAIRES ... 337
A.La libre circulation immédiate des produits du cru et de l'artisanat ... 337
B. La libre circulation progressive des produits industriels originaires ... 341
§ 2. L'institution du tarif extérieur commun de l'UEMOA ... 347
A. une nomenclature tarifaire et statistique mise en cohérence avec la cedeao ... 347
A. Le taux du Tarif extérieur commun ... 357
Chapitre II. LA CONVERGENCE DE LA FISCALITE DES AFFAIRES ... 364
Section I. L'HARMONISATION DE LA FISCALITE INDIRECTE ... 366
§ 1. Le régime commun de taxation de la consommation ... 366
A. L'étendue et la généralisation du champ d'application de la TVA ... 367
B. Le régime de taxation à la TVA ... 371
§ 2. Les autres impôts indirects sur la consommation ... 376
A. La réglementation des droits d'accises ... 376
B. La taxation des produits pétroliers ... 381
Section II. L'HARMONISATION DE LA FISCALITE DIRECTE ... 387
§ 1. Un régime commun d'imposition des entreprises ... 387
A. Un régime fiscal harmonisé pour les sociétés ... 388
B. une difficile fiscalisation des activités informelles ... 405
§ 2. L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne ... 412
A. Un système harmonisé de taxation des revenus des valeurs mobilières ... 412
B. l'exonération des entreprises d'investissement à capital fixe ... 418
TITRE II. LES CONTRAINTES DE L'HARMONISATION FISCALE DANS L'UEMOA ... 423
Chapitre I. UN DISPOSITIF DE CONTRÔLE DES POLITIQUES FISCALES PEU CONVAINCANT ... 426

Section I. UN DISPOSITIF INSTITUTIONNEL DE CONTROLE LIMITE 428
§ 1. Le dispositif communautaire de surveillance 428
A. Des pouvoirs étendus formellement reconnus à la Commission 428
B. Un Comité Régional de Pilotage critiqué 432
§ 2. Un dispositif national de surveillance incertain 436
A. Un Comité National de suivi à efficacité douteuse 437
B. Un Comité National de Politique Economique au rôle imprécis 440
Section II. UNE POLITIQUE D'EVALUATION A EFFICACITE INCERTAINE 447
§ 1. un dispositif de contrôle de performance non pertinent 447
A. Le pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité 447
B. Une multitude d'indicateurs et de critères d'évaluation 452
§ 2. un système d'évaluation soumis à des défis 456
A. Un accompagnement nécessaire du contrôle par des sanctions 457
B. Un système d'évaluation en manquant de transparence 460
CHAPITRE II. UNE HARMONISATION FISCALE INCOMPLETE 464
Section I. La mise en place inachevée de l'union douanière 466
§ 1. L'inexistence d'une véritable zone de libre échange 466
A. La survivance des barrières tarifaires 466
B. La persistance des barrières non tarifaires 471
§ 2. L'inexistence d'une zone commerciale unique 478
A. Les difficultés liées à l'application du TEC 478
B. La mise en échec de la libre pratique 482
Section II. UN CADRE INSTITUTIONNEL ET DECISIONNEL EN QUETE DE RENFORCEMENT 487
§ 1. Le rôle prépondérant de l'interétatisme 487
A. La prédominance organique et institutionnelle 488
B. La prédominance dans la production normative 495
§ 2. L'inertie des organes integres 498
A. La marge de manoeuvre restreinte de la Commission 499
B. L'impuissance des organes de contrôle 501
Conclusion partie II. 511

CONCLUSION GENERALE 513

ANNEXES 531

BIBLIOGRAPHIE 549

INDEX 611

TABLE DES MATIERES 615