

**Ecole doctorale-ED 67**

**Sciences juridiques et politiques**

# **L'évasion fiscale des multinationales dans les pays de l'UEMOA**

Thèse pour l'obtention du Doctorat en droit

Présentée et soutenue publiquement par

**Ghislain Serge Odon ADETONAH**

## **JURY**

Mme Céline VIESSANT, Professeur à l'Université d'Aix-Marseille, *Directeur de recherche*

M. Thierry LAMBERT, Professeur Aix-Marseille Université, Président du Jury

M. Vincent DUSSART, Professeur Toulouse 1 capitole, *Rapporteur*

Mme Laurence VAPAILLE, Maître de Conférences-HDR à l'université de Cergy-Pontoise,  
*Rapporteur*

Aix-en-Provence, 9 février 2018



**Ecole doctorale-ED 67**

**Sciences juridiques et politiques**

# **L'évasion fiscale des multinationales dans les pays de l'UEMOA**

Thèse pour l'obtention du Doctorat en droit

Présentée et soutenue publiquement par

**Ghislain Serge Odon ADETONAH**

## **JURY**

Mme Céline VIESSANT, Professeur à l'Université d'Aix-Marseille, *Directeur de recherche*

M. Thierry LAMBERT, Professeur Aix-Marseille Université, Président du Jury

M. Vincent DUSSART, Professeur Toulouse 1 capitole, *Rapporteur*

Mme Laurence VAPAILLE, Maître de Conférences-HDR à l'université de Cergy-Pontoise,  
*Rapporteur*

Aix-en-Provence, 9 février 2018

# Remerciements

J'adresse mes remerciements les plus sincères à ma directrice de thèse, Madame le professeur Céline VIESSANT, pour avoir accepté de diriger avec confiance et bienveillance mon travail de recherche.

A tous les membres du jury, je voudrais vous dire toute ma reconnaissance pour avoir accepté malgré toutes vos occupations d'apporter votre expertise à mon travail de recherche.

## Dédicace

A ma fille Anne-Sara, mon petit rayon de soleil. Toi à qui j'ai donné la vie et qui est devenue toute ma vie, toi mon cadeau, ma récompense. Ma force et ma fierté, toi dont le sourire me fait rentrer dans le royaume des anges. Ce travail je te le dédie, j'espère qu'il ne s'est pas fait à tes dépens.

A Martine, mon épouse, Ce travail s'est fait certainement à tes dépens. Je ne le sais que trop. Ce travail te doit beaucoup, plus que tu ne le crois. Merci pour ta patience et ton soutien. Merci pour les sacrifices consentis. Merci pour ta générosité et ta grandeur d'âme. Merci pour avoir toujours été là.

A mon feu père, j'aurais tant voulu que tu sois là, mais le sort en a décidé autrement. Et comme tu me l'as dit les derniers instants de ta vie, il fallait que tu partes pour que nous puissions continuer à porter le flambeau. De là où tu es, sois heureux car tes souvenirs sont gravés à jamais dans nos cœurs.

A ma maman chérie, femme rigoureuse, généreuse et vertueuse. Ton soutien infailible, ta présence et tes prières ont fait mes réussites. A travers moi, récoltes le fruit de tes efforts. Sois infiniment remercié.

A mes frères et sœurs, je voudrais ici vous témoigner toute ma reconnaissance. Mais je voudrais avoir une pensée particulière à Egida et Morelle, vous savez toutes les deux ce que je vous dois. Ce travail porte les marques de votre amour pour moi. Le mot qui résume ma pensée est MERCI

# SOMMAIRE

## **PREMIERE PARTIE/ LES CAUSES DE L'ÉVASION FISCALE DES MULTINATIONALES DANS L'ESPACE UEMOA**

TITRE 1/ LES CAUSES ENDOGÈNES DE L'ÉVASION FISCALE DANS L'ESPACE UEMOA

*CHAPITRE 1/ LES FAIBLESSES DES ADMINISTRATIONS FISCALES DES PAYS  
MEMBRES DE L'ESPACE UEMOA*

*CHAPITRE 2/ L'ATTRACTIVITE FISCALE DES PAYS MEMBRES DE L'ESPACE  
UEMOA : UN PHENOMENE DE MODE*

TITRE 2/ LES CAUSES EXOGENES DE L'ÉVASION FISCALE DES  
MULTINATIONALES

*CHAPITRE 1/ LES STRATEGIES FISCALES DES MULTINATIONALES*

*CHAPITRE 2/ L'UTILISATION ABUSIVE DES CONVENTIONS PAR LES  
MULTINATIONALES*

## **DEUXIEME PARTIE : LE NECESSAIRE RECOURS AUX INSTRUMENTS INTERNATIONAUX DE LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE**

TITRE 1/ LA LUTTE CONTRE L'USAGE ABUSIF DES CONVENTIONS FISCALES ET LE  
TRANSFERT INDIRECT DE BENEFICES

*Chapitre 1/ La lutte contre l'usage abusif des conventions fiscales*

*Chapitre 2/ La lutte contre les transferts indirects de bénéfices des multinationales*

TITRE 2/ UN RENFORCEMENT NECESSAIRE DES DISPOSITIFS DE LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE  
DES MULTINATIONALES

*Chapitre 1/ Le souci affirmé de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales*

*Chapitre 2/ La coopération internationale dans la lutte contre l'évasion fiscale des  
multinationales dans l'espace UEMOA*

**CONCLUSION DEUXIEME PARTIE**

**BIBLIOGRAPHIE**

**TABLE DES MATIERES**

## **LISTE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS**

AFD	Agence Française de Développement
AIAT	Association Internationale pour le Développement Economique et l'Aide Technique
al	alinéa
AOF	Afrique Occidentale Française
Art	Article
ASEAN	Association des Nations de l'Asie du Sud Est
Ass	Assemblée plénière
ATAF	Association Internationale de Transporteurs Aériens Francophone
BCEAO	Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest
BEPS	Base Erosion and profit shifting
BF	Bulletin fiscal, éditions Francis Lefebvre
BM	Banque Mondiale
BOAD	Banque Ouest Africaine de Développement
Bull	Bulletin des arrêts de la cour de
C/	contre
CA	Cour d'appel

CAA	Cour administrative d'appel
CCI	Chambre de commerce et d'Industrie
CE	Conseil d'État
CBCR	Country by country reporting
CEAO	Communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest
CEDEAO	Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest
CEDH :	Cour Européenne des Droits de l'Homme
CERDI	Centre d'études et de Recherches pour le Développement International
CGI	Code Général des Impôts
Chron.	Chronique
CIAN	Conseil français des Investisseurs en Afrique
CIMA	Conférence Interafricaine des Marchés d'Assurance
CIRDI	Centre International pour le règlement des Différends relatifs aux Investissements
civ	civil
CJCE	Cour de Justice des Communautés Européennes
CNUCED	Commission des Nations Unies pour le Commerce et le Développement économique
Com	commercial
comm.	Commentaires



CPI	Centre de promotion des Investissements
CREDAF	Centre de Rencontre et d'Études des dirigeants des Administrations Fiscales
DGE	Direction des Grandes Entreprises
DGID :	Direction générale des Impôts et des Domaines
Dir	sous la direction Droit fiscal Revue française de droit fiscal
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FCFA	Franc des Colonies Française d'Afrique
FED	Fonds Européen de Développement
FENASYSCOA	Fédération Nationale des Syndicats du Commerce Ouest Africain
FMI	Fonds Monétaire International
GIE	Groupement d'Intérêt Économique
Ibid	ibidem : au même endroit (indiqué dans la citation précédente)
IDE	Investissement Direct Étranger
Idem	le même (que la citation précédente)
IRS	Internal Revenue Service
IS	impôt sur les Sociétés
JCP, G	Juris-classeur périodique – édition générale
LBO	Leverage Buy Out
LPF	Livre des procédures fiscales

LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
n	numéro
Obs.	observations
OCAM	Organisation Commune Africaine et Malgache
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économique
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique
OMC	Organisation Mondiale du Commerce
OMPI	Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle
ONECCA	Ordre National des Experts Comptables et Comptables agréés
ONU	Organisation des Nations unies
Op. Cit.	Opus citatum (ouvrage cité)
P	page
PAS	Programme d'Ajustement Structurel
PIB	Produit Intérieur Brut
pp	pages
PUF	Presse universitaire de France
Rec	Recueil
Req.	Requête
Rev. Soc	Revue des sociétés

RFC	Revue française de comptabilité
RFFP	Revue française de finances publiques
RIDE	Revue internationale de droit économique
RJF	Revue de jurisprudence fiscale, éditions Francis Lefebvre
RSLF	Revue de science et de législation fiscale
RTD	Revue trimestrielle de droit
s.	suivantes
SA	Société Anonyme
Sect.	section du contentieux du Conseil d'État
SDN	Société des Nations
SNC	Société en nom collectif
Spéc.	Spécialement
SYSCOA	Système Comptable Ouest Africain
TEC	Tarif Extérieur Commun
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UDAO	Union Douanière de l'Afrique de l'Ouest
UDEAO	Union Douanière des Etats de l'Afrique Occidentale
UEMOA	Union Economique Monétaire Ouest Africaine
UNESCO	organisation des Nations Unies pour l'Education, la Science et la Culture

## INTRODUCTION

L'essor du commerce international, en favorisant le gigantisme des sociétés internationales, a provoqué une mutation des structures et de leurs organisations. Des liens qui étaient auparavant de simples relations commerciales et financières se sont transformés en réseaux complexes d'actifs industriels répartis géographiquement. Les objectifs de ces sociétés internationales ont également changé à mesure que leur taille, leur influence et leur puissance leur permettaient d'envisager des actions plus hardies dont certaines allaient à l'encontre des intérêts des États.

Face à cette mondialisation<sup>1</sup> de l'économie, se sont accrues les opportunités de planification<sup>2</sup> fiscale internationale tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales. La planification fiscale bien qu'étant légale et légitime, met à jour certaines faiblesses dans la conception actuelle du système fiscal international et posent de sérieux problèmes. Il n'est un secret pour personne que les contribuables recherchent comment utiliser au mieux les juridictions fiscales<sup>3</sup> de manière à réduire la charge fiscale qu'ils doivent supporter. Combiné à l'utilisation des libertés de circulation, le principe de double non-imposition permet ainsi aux entreprises de localiser leur base taxable là où la fiscalité est clémente. L'évasion fiscale se trouve ainsi être le négatif de la double non-imposition<sup>4</sup>. Elle réside dans le fait d'éviter d'être soumis à deux ou plusieurs souverainetés fiscales : en présence de deux ou plusieurs fiscalités, le contribuable, au lieu d'y être soumis deux ou plusieurs fois, s'efforce de n'être soumis à aucune.

---

<sup>1</sup> BADIE (B) et DEVIN (G), 2007, « Le multilatéralisme. Nouvelles formes de l'action internationale, Paris, La découverte.

<sup>2</sup> SAINT-AMANS (P) et ABDELGHANI (S) : « La coopération fiscale internationale au service de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales », Dr. fisc. , 2015, n°2, pp. 207-214

<sup>3</sup> Recommandation n°2012/772/UE relative à la planification fiscale.

<sup>4</sup> Communication du 11 novembre 2011, Com-2011, 712 final.

Étymologiquement, le terme "évasion" qui vient du latin « *evasio* » dérivé de « *evadere* » signifie, selon les dictionnaires contemporains français, l'action de s'évader<sup>5</sup>. Accolée à l'adjectif « fiscal », l'évasion prend un tour péjoratif. Sans ce qualificatif, l'évasion évoque une image positive de libération : s'échapper de certaines contraintes pour mieux jouir de la liberté. L'évasion fiscale consisterait donc littéralement pour un contribuable à faire sortir de l'emprise d'une loi d'impôt, un revenu ou un acte qui y serait soumis. Mais, le terme reflète assez bien l'image de quelque chose d'insaisissable à une emprise, de fuyant, et évoque un savoir-faire assez astucieux ou habile de la part de son auteur. Par ailleurs, le terme « évvasion » est utilisé en tant que tel dans la terminologie de la langue anglaise : « *Tax evasion* », mais pour désigner ce que l'on appelle « fraude fiscale » en français. En effet, c'est l'expression « *Tax avoidance* » qui signifie « évvasion fiscale »<sup>6</sup>. Comme on le sait, la langue anglaise recèle de nombreux faux amis. Selon certaines opinions relevées par M. Piatier<sup>7</sup>, l'introduction du mot « évvasion » dans le vocabulaire français serait due à l'influence anglo-américaine parfois importée par certains fonctionnaires français amateurs de « franglais ».

Si le phénomène de l'évasion fiscale est on ne peut plus réel en France, il l'est tout autant dans les États du monde entier, mais ses effets sont plus ressentis dans les pays en développement. Très souvent montré du doigt comme le péché des virtuoses de la fiscalité, l'évasion fiscale fascine autant qu'elle rebute les profanes. Fascinante, tout d'abord, en raison de son caractère inaccessible, elle rebute, ensuite, en raison de son assimilation à une technique frauduleuse de contournement des obligations fiscales.

Juridiquement, la réalité de ce phénomène est plus complexe. Cette complexité résulte des incertitudes entourant la notion d'évasion fiscale, a fortiori lorsque ce phénomène est mis en perspective par rapport à d'autres notions voisines que sont

---

<sup>5</sup> Grand Larousse encyclopédique en 10 volumes, Tome 4. Ed. Librairie Larousse, Paris, 1969, p. 825 ; Le Petit Robert, Ed. SNL, 2014, p. 958.

<sup>6</sup> SAWYER (A), « Blurring the Distinction between Avoidance and Evasion: The Abusive Tax Position ». *British Tax Review*, 1996, p. 483.

<sup>7</sup> PIATIER (A), « L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre États », Sirey, 1938, p. 28.

l'optimisation fiscale, l'abus de droit et la fraude fiscale. En effet, force est de reconnaître que l'évasion fiscale est aux juristes ce que l'Arlésienne est aux touristes : tous en parlent en initiés, mais aucun n'en connaît le visage ni n'en a jamais cerné les contours<sup>8</sup>.

Avec toute l'humilité requise pour appréhender une notion d'une telle complexité, en raison de sa relative insaisissabilité et des divergences doctrinales qu'elle suscite<sup>9</sup>, il est primordial d'en cerner précisément les contours. A cet effet, nous aborderons d'une part, la notion d'évasion fiscale (section 1), d'autre part, les multinationales (2), et enfin, l'espace UEMOA (section 3), en mettant un accent particulier sur l'intérêt du sujet (section 4).

## **Section 1/ La notion d'évasion fiscale**

Nous sommes en présence d'un problème dont l'origine théorique est multiple et remonte à la nuit des temps. Pratiquement, la question n'a été soulevée que depuis la fin du 19<sup>ème</sup> siècle et n'est entrée dans sa phase de vulgarisation que depuis la fin de la première guerre mondiale. À cet effet, seule une analyse des notions voisines va permettre de circonscrire la notion d'évasion fiscale et de souligner la perméabilité des frontières qui séparent ces différents phénomènes fiscaux que sont l'optimisation fiscale, l'abus de droit et la fraude fiscale. Pour bien cerner la notion d'évasion fiscale, nous allons essayer d'une part d'en retracer quelques étapes, et d'autre part, de cerner les notions voisines.

### **Paragraphe 1/ Historique de l'évasion fiscale et étude des notions voisines**

Si l'évasion fiscale est autant décriée de nos jours, ses origines remontent aussi loin dans le temps. Ainsi, nous ferons d'une part, une revue historique de ce

---

<sup>8</sup> ROBBEZ MASSON (C), « *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* », Paris, LGDJ, Coll. Tome 29, 1990, p.29.

<sup>9</sup> « D'une part, certains auteurs incluent l'évasion fiscale dans le cadre de la fraude fiscale tandis que d'autres incorporent la fraude dans l'évasion fiscale. D'autre part, certains auteurs séparent l'évasion de la fraude fiscale ».

phénomène (A), et d'autre part, nous étudierons les notions voisines de l'évasion fiscale (B).

### **A/ Historique de l'évasion fiscale**

« Les puissants capitalistes, habitués à des placements extérieurs, ont beaucoup plus de facilités pour dissimuler une part considérable de leur actif que les gens de qualité moyenne ou très modeste », déplore Jean Jaurès à la tribune de l'Assemblée nationale le 12 juin 1912<sup>10</sup>. Le sentiment d'une évasion endémique et internationalisée existe depuis la nuit des temps et continue à prospérer de nos jours. Sans remonter à l'ancien régime, dont les impôts directs étaient réels, même lorsqu'ils étaient dénommés personnels, les premières manifestations de ce phénomène sont apparues lors de la mise en œuvre d'un impôt progressif sur les successions en 1901 et la perspective de l'instauration d'un impôt sur le revenu également progressif qui sera voté en 1914.

En ce qui concerne l'impôt sur les successions, et pour reprendre les termes du député corse Adolphe Landry : « Il y a une évasion très importante qui augmente d'année en année »<sup>11</sup>. Toutefois, nul ne s'avance alors à estimer le montant précis des recettes perdues, mais chacun s'accorde à dire qu'il est élevé. Cette évasion concernerait les grosses fortunes. Un siècle avant la célèbre démonstration de Thomas Piketty<sup>12</sup>, Jean Jaurès martelait déjà que : « le capital, la richesse et le revenu sont concentrés entre les mains d'une minorité sociale »<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> CHAVAGNEUX (C), « *L'évasion fiscale, un sport très prisé avant 1914* », Alternatives Économiques, 2016, p.1.

<sup>11</sup> Idem, p.1.

<sup>12</sup> Le fait n'est pas nouveau. La France fût le dernier pays à adopter l'impôt progressif sur le revenu, lors de la loi du 15 juillet 1914, votée in extremis pour financer la guerre, alors que cet impôt était déjà en place en Allemagne, au Royaume-Uni, en Suède, aux États-Unis ou au Japon, parfois depuis des décennies, pour financer les écoles et les services publics. Jusqu'en 1914, les élites politiques et économiques de la IIIe République refusent obstinément une telle réforme, au nom du fait que la France serait déjà devenue égalitaire par la grâce de la Révolution, et n'aurait donc nullement besoin d'un impôt spoliateur et intrusif, plus adapté aux peuples aristocratiques et autoritaires qui nous entourent. En réalité, les archives successorales démontrent que la concentration de la propriété et des revenus

Quant à l'impôt sur le revenu, sa mise en œuvre fut consécutive à son extension dans tous les pays pour provoquer les doubles impositions et évasions fiscales. Cette extension variait d'un pays à l'autre : 1908 pour la Prusse, 1913 pour les États-Unis, 1914 et 1918 pour la France. Elle est la résultante de plusieurs phénomènes : d'abord l'évolution économique, puis l'évolution politique et sociale. À cet effet, les spécialistes sont unanimes : le contexte économique général est propice à l'évasion fiscale. La mondialisation permet en effet aux capitaux de circuler facilement. « Comment, en fait arriver à saisir la vie financière d'un pays alors que les éléments d'opacité se diversifient à l'infini et ont des répercussions internationales ? », analyse le juriste Émile Guilmard en 1907<sup>14</sup>.

Pour Jean Jaurès, la fraude et l'évasion fiscales étaient l'un des instruments de la « haute autocratie de la richesse » pour conserver son pouvoir économique. Cependant, il ne faut pas sous-estimer les motivations psychologiques. Ainsi comme le souligne Charles Lescoeur : « Que le riche paie proportionnellement plus que l'indigent, il l'admet aujourd'hui, du moins il se laisse raisonner à cet égard. Mais qu'un riche paie plus qu'un autre riche, qui l'est autant ou peut être plus que lui, c'est ce qu'il ne pourra concevoir »<sup>15</sup>. À ce sujet, on rejoint la thèse de Jean Baptiste Rudelle, fondateur de Criteo et ardent défenseur de l'impôt, lorsqu'il déclare en 2015 : « La névrose fiscale est une pathologie très répandue dans les milieux aisés ». La pathologie est bien présente, mais elle est du côté de l'État, rétorque l'avocat Etienne Falck en 1912 : « Le contribuable a répondu à l'insatiabilité budgétaire par la fraude »<sup>16</sup>. Il est soutenu dans son argumentaire par l'économiste Paul Leroy-Beaulieu, farouche opposant de la progressivité de l'impôt qui écrivait, dès 1906,

---

était toute aussi extrême dans la France de l'époque que dans les autres sociétés européennes (et plus forte qu'aux États-Unis).

<sup>13</sup> CHAVAGNEUX (C), « *L'évasion fiscale, un sport très prisé avant 1914* », Alternatives Économiques, 2016, p.1.

<sup>14</sup> Idem, p.2.

<sup>15</sup> Idem, p.2.

<sup>16</sup> FALCK(E), « *L'évasion fiscale* », Paris, Revue Politique et Parlementaire, 1912.



dans son traité de la science des finances : « La progression pousse considérablement à la fraude, à l'évasion de la taxe »<sup>17</sup>.

Certes, le facteur fiscal est déterminant dans l'essor de l'évasion fiscale. Car au cours des années 1914-1920, les taux d'imposition ont fortement augmenté, surtout pour les hauts revenus et les détenteurs de capitaux. Il en a résulté une incitation accrue à exporter les capitaux à l'étranger afin de les mettre à l'abri du regard des administrations fiscales. Mais on ne saurait occulter le marché de l'évasion fiscale organisé par certains pays comme la Suisse, et dans une moindre mesure par les Pays-Bas par exemple, pour attirer ces avoirs en fuite. Ces pays ont pu accorder toutes sortes d'exemptions et privilèges fiscaux aux capitaux étrangers, comme le respect rigoureux du secret bancaire ou des législations favorables à la domiciliation des holdings étrangères sur leur territoire.

Il va sans dire que les riches fortunés et les multinationales n'organisent pas seuls leurs circuits d'évasion fiscale. Ainsi, explique Charles Lescoeur, ils vont recourir à « des officines où l'on trouvera tous les renseignements nécessaires. Elles seront probablement dirigées par d'anciens fonctionnaires de l'enregistrement : les gardes-chasses retraités font d'excellents braconniers »<sup>18</sup>. Les professionnels du droit et de la fiscalité n'ont pas mis longtemps à comprendre tous les bénéfices qu'ils pouvaient tirer de l'organisation des circuits de l'évasion fiscale. Ils s'appuient en cela sur les banquiers. Ces derniers ont simultanément développé des pratiques actives d'accueil et de gestion des avoirs illicites, tels le démarchage illégal de clients et la gestion de fortune transfrontalière.

De nos jours, l'évasion fiscale recouvre une gamme de pratiques nuancées à la frontière de l'illégalité. Si l'optimisation fiscale est légale, la fraude, elle, est sanctionnée par la loi. C'est grâce à ces pratiques peu scrupuleuses que les riches fortunés et les multinationales prospèrent en toute impunité.

---

<sup>17</sup> LEROY-BEAULIEU (P), « Traité de la science des finances. Le budget et le crédit public », Guillaumin & Cie, 1906.

<sup>18</sup> LESCOEUR(Ch.), « Pourquoi et comment on fraude le fisc », Paris, Librairie Bloud & Cie, 1909.

## **B/ Étude des notions voisines de l'évasion fiscale**

Afin de mieux comprendre le concept d'évasion fiscale, il est intéressant de cerner ces notions voisines que sont l'optimisation fiscale (1), l'abus de droit (2) et la fraude fiscale (3), trois notions dont on se plaît parfois à souligner le flou<sup>19</sup>, voire à l'entretenir par des erreurs de traduction.

### **1/ L'optimisation fiscale.**

Selon la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, la liberté consiste à pouvoir faire ce que la loi n'interdit pas. Sans méconnaître les contraintes de la loi fiscale, le choix de la voie la moins imposée permet l'optimisation fiscale. Ainsi, l'optimisation fiscale n'est qu'un néologisme faisant plus savant et plus moderne que l'expression traditionnelle d'habileté fiscale<sup>20</sup>.

L'optimisation, la planification ou l'habileté fiscale consistent en l'utilisation d'un procédé légal générant une sous-imposition prévue par la loi fiscale. Elles ne peuvent être considérées comme un défaut, mais plutôt comme un outil permettant de mettre en valeur la clairvoyance du contribuable. Ce comportement diligent n'est pas contestable<sup>21</sup>. En effet, le contribuable gère ses intérêts en bon père de famille<sup>22</sup>, standard bien connu des civilistes, en utilisant les options fiscales qui lui sont ou-

---

<sup>19</sup> Voir notamment le rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un commerce international – Assemblée Nationale Juillet 2013, n° 1243, p. 21.

<sup>20</sup> COZIAN(M), « Fraude fiscale, évasion fiscale, optimisation fiscale », Droit et patrimoine, 02/95. p. 3

<sup>21</sup> Cass.com., 19 avril 1988, pourvoi n° 86-19079, RJF, 2/89, n°250, p.95

<sup>22</sup> " Que penserait-on de celui qui, poursuivant un but économique quelconque, commencerait par se demander comment il doit s'y prendre pour rendre exigible le plus gros impôt possible. N'est-il pas naturel qu'il se pose la question inverse ? Et en le faisant, ne se conduira-t-il pas en bon père de famille dans le sens latin du terme, c'est-à-dire comme un homme diligent et soigneux " ? GOTHOT (W), « La fraude fiscale », in problèmes fiscaux d'aujourd'hui, Coll. Répertoire fiscal, 1962, supplément n°1-2, p.94.

vertes afin de payer le moins d'impôt possible. Non sans discussion, l'habileté fiscale est appréhendée par certains auteurs comme une évasion fiscale légale<sup>23</sup>.

L'évasion fiscale consisterait-elle à revendiquer l'application de la lettre de la loi contrairement à son esprit ? C'est déjà supposer une malfaçon législative que d'envisager une loi dont la lettre n'exprimerait pas l'esprit. Dans la plupart des cas, les juges y suppléent par l'interprétation. La cohérence de leurs décisions forme une jurisprudence, susceptible d'éclairer celle des textes sur lesquels ils ne se sont pas encore prononcés. À défaut, chacun, contribuable ou administration, risque d'appliquer la loi non pas telle qu'elle est, mais telle qu'il voudrait qu'elle soit. Est-ce à dire que l'optimisation fiscale est à l'abri des critiques ? Cela n'est pas toujours le cas. Les États distinguent entre l'optimisation acceptable et l'optimisation agressive. Et les actions destinées à mettre fin à certaines formes d'optimisation fiscale peuvent répondre à un motif d'intérêt général. Encore faut-il que le moyen mis en œuvre soit approprié et non pas disproportionné au regard de l'objectif à atteindre.

Indubitablement liées à la liberté de gestion fiscale, les possibilités d'optimisation sont néanmoins limitées et peuvent faire l'objet de sanctions en présence d'un abus de droit. Par souci de commodité, nous nous référerons au droit français, source du droit des pays membres de l'espace communautaire UEMOA. Ces situations limites relèvent de l'évasion fiscale et s'apparentent, pour les tenants d'une césure en fonction de sa légalité ou non, à des hypothèses d'évasion fiscale illégale relevant d'une intention frauduleuse.

## **2/ L'abus de droit**

S'agissant de l'abus de droit, son approche n'est pas identique en droit Fiscal et en droit Privé. Alors qu'il résulte en droit Privé<sup>24</sup>, d'une construction jurisprudentielle tendant à considérer que le titulaire d'un droit abuse de celui-ci au détriment d'autrui ou d'un cadre juridique établi, l'abus de droit en matière fiscale est plus ciblé

---

<sup>23</sup> L'évasion fiscale revêt deux aspects, l'un illégal, c'est le domaine de la fraude, l'autre légal, c'est là que l'habileté a lieu de se manifester, NAVATTE (B), « La fraude et l'habileté en Droit fiscal », 1951, p. 87.

<sup>24</sup> Voir « Abus (de droit, a) civ », Vocabulaire juridique, CORNU (G), Association Henri CAPITANT, PUF, 10<sup>ème</sup> éd., 2014.

: « c'est l'utilisation d'une règle de droit en vue d'éluider en tout ou en partie l'impôt dont le contribuable serait redevable<sup>25</sup> ». Il s'agit d'un concept éminemment subjectif qui se définit comme un acte juridique qui dissimule sa véritable portée. Ainsi, à la différence de l'évasion fiscale, l'abus de droit est conçu pour adoucir le sort de son bénéficiaire. Et comme l'observe si bien le professeur Cozian, la position du juge de l'impôt évoluant avec le temps, « il y a des choses qui ne se faisaient pas hier et qui se font aujourd'hui, tout comme il y a des choses qui ne se font pas aujourd'hui et se feront peut-être demain »<sup>26</sup>. C'est ainsi que l'abus de droit a pu être qualifié par le Professeur Cozian de « notions fuyante et évolutive » ou encore de " concept mou"<sup>27</sup>.

De plus, conformément à l'article L64 du Livre des Procédures Fiscales, l'administration des impôts peut sanctionner les cas d'abus de droit consistant à la dissimulation juridique et la création juridique artificielle<sup>28</sup>. En dépit du principe selon lequel les conventions sont réputées sincères, l'administration des impôts peut ainsi rétablir le véritable caractère de l'opération litigieuse. Cette faculté est toutefois limitée à certains impôts et, en principe, à certaines opérations comme l'illustre l'arrêt Janfin<sup>29</sup>. Dans ce célèbre arrêt, le Conseil d'État met en cause non pas la nature de l'avoir fiscal mais son utilisation comme moyen de paiement de l'impôt. Alors que l'administration avait redressé le contribuable sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, le Conseil d'État rappelle que l'administration a un pouvoir de répression de l'abus de droit général qui peut s'exercer sans texte.

---

<sup>25</sup> CHAPPERT (A), « *L'abus de droit en matière fiscale* », répertoire du Notariat Défrenois, 1994, art. 35915, p. 1203.

<sup>26</sup> COZIAN (M), « Les risques d'abus de droit dans les opérations de restructuration », Bull. fisc, 2/97, p. 93-94.

<sup>27</sup> Idem.

<sup>28</sup> cf. L'étude de l'abus de droit (articles L64 à L64 B du Livre Procédures Fiscales) dans : Paradis fiscaux et opérations internationales, 4ème édition Francis LEFEBVRE, 2005, n° 600 S.

<sup>29</sup> CE, 27 septembre 2006, n°260050, Sté Janfin, Dr. fisc, 2006, n°41, p.1741. Cf., en sens contraire : CAA paris, 7 juillet 2003, n°01-3752, SARL Janfin, Dr. fisc, 2004, n°9, comm, 292, concl. PRUVOST (D).

Précisément, ledit article envisage l'abus de droit par simulation qui s'apparente à un « mensonge juridique<sup>30</sup> » et qui peut recouvrir trois formes différentes. Il s'agit, d'une part, des actes fictifs qui s'écartent de la réalité juridique. La simulation porte sur l'existence même de l'acte. D'autre part, sont visés les actes déguisés qui ne correspondent pas à l'acte réellement conclu<sup>31</sup>. La simulation porte ici sur la nature juridique de l'acte. Enfin, il peut s'agir d'un abus de droit par interposition de personnes dont la finalité est de dissimuler le redevable réel de l'impôt. Il s'agit d'une tromperie dont le terrain de prédilection est la fiscalité internationale des entreprises.

Au prix d'une interprétation extensive de l'article L64 du Livre des Procédures Fiscales, le Conseil d'État a considéré que sont constitutives d'un abus de droit les opérations consistant en une utilisation dévoyée de la loi fiscale. À défaut d'être fictifs, certains actes sont inopposables lorsqu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ses actes, auraient normalement supportés eu égard à sa situation et à ses activités réelles<sup>32</sup>. Par cet arrêt de principe, les juges du Conseil d'État se sont prononcés en faveur de la répression des abus de droit par fraude à la loi fiscale<sup>33</sup>, qui consistent en l'utilisation d'une disposition légale conformément à sa lettre mais en violation de l'esprit dans lequel elle a été instituée<sup>34</sup>. Le Conseil d'État le confirme

---

<sup>30</sup> FRADIN(J.P) et GEFROY (J.B), « *Traité de droit fiscal de l'entreprise* », 1<sup>ère</sup> éd., PUF, 2003, p.836.

<sup>31</sup> Cf. Notamment : GROSCLAUDE(J) et MARCHESSOU (P), *Procédures fiscales*, 2<sup>ème</sup> éd., Coll. Dalloz, 2001, p.155 s.

<sup>32</sup> CE, Plénière, 10 juin 1981, requête n° 19079, Dr. Fisc, 1981, 2187, concl. Lobry, R.J.F. 1981, n°787.

<sup>33</sup> CE, arrêt du 29 décembre 2006, n°283314 Selon la jurisprudence, la fraude à la loi en matière fiscale, souvent résumée par la recherche d'un but exclusivement fiscal, est constituée toutes les fois que sont réunies cette recherche d'un but exclusivement fiscal et, d'autre part, l'obtention d'un avantage fiscal par une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs.

<sup>34</sup> FONTANA (H), « La liberté d'établissement est-elle susceptible d'un abus de droit ? » RFE, n° 143, p. 37.

dans l'arrêt fondateur de l'abus de droit, l'arrêt Janfin<sup>35</sup>, puisque la définition qu'il donne du principe général de fraude à la loi en matière fiscale est similaire à celle dégagée dans l'arrêt du 10 juin 1981. Ainsi, la notion d'abus de droit n'est pas unitaire : elle recouvre en réalité deux acceptions. En pratique, ces deux acceptions sont alternatives, même si l'expression, « à défaut d'être fictifs », témoigne du caractère subsidiaire de l'abus de droit par fraude à la loi.

Cette évolution jurisprudentielle appelle plusieurs commentaires. Tout d'abord, cette branche de l'abus de droit permet de sanctionner la fraude d'intention<sup>36</sup>, ce qui est source de critiques en raison d'une certaine subjectivité et de l'insécurité juridique générée<sup>37</sup>. En outre, cette évolution peut susciter des problèmes de délimitation en raison du rapprochement opéré par l'abus de droit et l'optimisation fiscale. La ligne de démarcation résiderait dans le but de l'opération en cause. Ainsi, si l'opération a un but autre que fiscal, le contribuable est naturellement en droit de choisir la voie la moins imposée. Par contre, si l'unique objectif de l'opération est d'éviter l'impôt, il s'agit d'une utilisation dévoyée de la loi fiscale constitutive d'un abus de droit par fraude à la loi.

A la lumière de cette distinction subtile, la frontière entre l'optimisation fiscale et l'abus de droit par fraude à la loi paraît particulièrement imprécise. Elle semble dépendre exclusivement des circonstances de fait. En pratique, d'aucuns considèrent que la preuve par le fisc d'un abus de droit par fraude à la loi suppose en fait l'existence d'un véritable montage juridique<sup>38</sup>, ce qui, pour certains, est paradoxal<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> op. cit. p. 17.

<sup>36</sup> LEROUGE (G), « *Traité de la fraude en Droit Fiscal* », L.G.D. J ; 1994, n°16

<sup>37</sup> Cf. DOUET (F), « *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en Droit fiscal interne français* », Paris, LGDJ, Coll. « Bibliothèque de Droit Privé », Tome 280, 1997, p. 383.

<sup>38</sup> MERCIER (J.Y), PLAGNET (B) et FENA- LAGUENCY (E), les impôts en France, 37ème Ed. Éditions Francis LEFEBVRE, 2005-2006.

<sup>39</sup> Le paradoxe est que les affaires dans lesquelles apparaît un véritable « montage » sont précisément celles souvent, où on se trouve à l'extrême limite de l'abus de droit.

### 3/ La fraude fiscale

Quant à la fraude fiscale, ce concept, a priori paraît bien circonscrit. Encore faut-il apporter quelques précisions concernant les deux interprétations possibles de la notion de fraude fiscale. De façon stricte, la fraude fiscale consiste en une violation caractérisée de la loi dans le but d'éluider l'impôt. Comme le souligne le professeur Cozian, « il y a fraude lorsqu'un contribuable, de façon délibérée et éhontée viole les prescriptions de la loi fiscale<sup>40</sup> ». Pour Vidal<sup>41</sup> : trois éléments doivent être réunis afin que la fraude fiscale soit caractérisée. Un élément légal, d'une part, en ce sens que la fraude nécessite la réalisation d'un fait interdit par la loi. Un élément intentionnel, d'autre part, qui signifie que le contribuable doit avoir conscience de violer la loi. Enfin, la présence d'un élément matériel est nécessaire. Il peut s'agir d'une action (création de circuits frauduleux par le biais de sociétés fictives) ou d'une simple omission de déclarer ses revenus.

À juste titre, ces comportements illégaux sont sanctionnés par le législateur en France. Face à de tels agissements, les prérogatives de l'administration s'apparentent à un fusil à deux coups. Le premier réside dans la répression administrative qui permet de sanctionner l'illégalité constatée par des majorations fiscales conformément à l'article 1729 du CGI. Le second prévoit une répression pénale des comportements frauduleux selon l'article 1741 du CGI<sup>42</sup>.

Envisagée de manière souple, la fraude inclurait l'ensemble des opérations constitutives d'un abus de droit. Cette approche est extensive en raison de la dissocia-

---

<sup>40</sup> COZIAN (M), « *Fraude fiscale, évasion fiscale, optimisation fiscale* », Droit et Patrimoine, 02/95, p. 3 et s.

<sup>41</sup> Il y a fraude, chaque fois que le sujet de droit parvient à se soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi à dessein d'un moyen efficace, qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif. VIDAL, « Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français », thèse, Toulouse, 1957, P.P 96 et S cité par KORNPROBST (E), « *La notion de bonne foi : application au droit fiscal français* », Thèse, Paris, LGDJ, 1980, p. 274.

<sup>42</sup> L'article 1741 du CGI est destiné à sanctionner l'omission d'écritures comptables ou la passation d'écritures inexactes ou fictives.

tion opérée entre l'abus de droit et la fraude fiscale depuis l'arrêt OMO<sup>43</sup> du Conseil d'État. Depuis cet arrêt, l'abus de droit ne constitue plus une variété de fraude. A fortiori, suite à l'extension de l'abus de droit à la fraude à la loi, l'article L 64 B du Livre des Procédures Fiscales est plus destiné à endiguer l'évasion que la fraude fiscale. Néanmoins, l'incorporation de l'abus de droit par simulation<sup>44</sup> dans la notion de fraude paraît logique. En effet, la dissimulation juridique révèle une véritable intention frauduleuse qui s'apparente à une fraude fiscale. D'ailleurs, les pénalités fiscales applicables en cas d'abus de droit sont identiques à celles applicables en présence de manœuvres légalement considérées comme frauduleuses et sanctionnées comme telles. Au niveau pénal, les simulateurs peuvent encourir des peines correctionnelles. Selon le professeur Deboissy, « la simulation s'inscrit dans la zone franchement illégale de la fraude fiscale »<sup>45</sup>.

Après avoir circonscrit les notions voisines de l'évasion fiscale, elle-même, à la lumière des multiples nuances doctrinales paraît insaisissable. Loin de nous l'intention de synthétiser les diverses conceptions retenues par la doctrine. Ce qui fut d'ailleurs brillamment réalisé par le professeur Charles Robbez-Masson<sup>46</sup>. Il nous revient simplement d'en dessiner les contours.

---

<sup>43</sup> CE, 7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s-s n° 68662, 16 avril 1969, concl. MEHL, DR. fisc. 1970, n° 51, comm. 1474. Considérant, qu'en vertu de ces dispositions, l'administration estime que certaines opérations aboutissent sous le couvert de contrats ou d'actes juridiques quelconques à faire échec à la loi fiscale et croit pouvoir restituer auxdits contrats et actes leur véritable caractère, elle est dans l'obligation de recueillir l'avis du comité consultatif prévu par l'article 244, alors même que les actes ou contrats en cause ne présentent pas un caractère frauduleux. Que par suite la Société requérante ne soit pas fondée à soutenir en l'absence de manœuvres frauduleuses, le comité consultatif institué par l'article 244 sus analysé n'était pas compétent pour émettre un avis, lequel en conséquence ne lui serait pas opposable.

<sup>44</sup> Ibid.

<sup>45</sup> DEBOISSY(F), « La simulation en Droit Fiscal », Thèse, Bibliothèque de Droit Privé, Tome 276, LGDJ, 1997, p. 5.

<sup>46</sup> ROBBEZ MASSON (C), « La notion d'évasion fiscale en droit interne français », Bibliothèque de Science financière, Tome 29, LGDJ, 1990, p. 73.



## **Paragraphe 2/ Définitions et mécanismes de l'évasion fiscale**

La loi fiscale ne définit pas l'évasion fiscale mais cherche à prévenir certaines de ses manifestations, soit par des obligations d'information accrues mises à la charge des contribuables, soit par des mesures fiscales spécifiques dans certaines situations à risque. A cet effet, nous définirons la notion d'évasion fiscale d'une part, (paragraphe 1) et d'autre part, nous aborderons les manifestations de l'évasion fiscale (paragraphe 2).

### **A/ Définitions de l'évasion fiscale**

D'aucuns ont tout d'abord envisagé cette notion en opérant une subdivision entre la branche légale et illégale<sup>47</sup>. Ainsi, la ligne de démarcation est le passage de l'habileté légitime à l'intention frauduleuse. Dans ce cadre, la césure réside dans la constatation ou non d'un abus de droit conformément à l'article L 64 du Livre des Procédures Fiscales. Par ailleurs, un spécialiste de la notion de fraude fiscale a déterminé trois zones à l'intérieur desquelles l'évasion fiscale vient s'incorporer ; il convient de résumer sa pensée<sup>48</sup>. Entre la fraude illégale et l'évasion qui serait légale, le tracé de la frontière n'est pas net. La difficulté de délimitation s'explique. Entre la fraude et l'évasion, il n'y a pas une frontière mais une zone imprécise. Par touches impressionnistes, le contribuable glisse de l'erreur à l'utilisation des options fiscales, de la simple abstention à la manipulation habile des textes et, pour finir, de l'abus de droit à la fraude ouverte.

Le professeur Charles Robbez-Masson s'écarte de cette conception car il considère que l'évasion s'intercale entre l'habileté et la fraude fiscale. Néanmoins, il prend soin de rappeler que ces notions ne sont pas étanches et que, par conséquent, l'évasion fiscale participe occasionnellement de ces deux concepts. Ainsi, il définit l'évasion fiscale comme une action individuelle, volontaire, non violente, et extra-légale d'un contribuable qui, par la mise en œuvre d'une technique de sur-adaptation alternative fondée sur l'existence du principe de liberté de gestion, choisit de se pla-

---

<sup>47</sup> NAVETTE (B), op. cit. p. 16.

<sup>48</sup> MARTINEZ (J.C), Droit Fiscal contemporain, Tome 1, Litec, 1986, p. 354.

cer indirectement dans une situation fiscale déterminée afin d'obtenir un résultat économique équivalent à celui recherché tout en étant fiscalement plus favorable<sup>49</sup>.

En définitive, l'évasion fiscale constitue un concept mouvant qui participe, le cas échéant, de l'habileté ou de la fraude fiscale au sens large. Le critère commun réside dans le but de l'opération qui est de soumettre l'assiette taxable en cause au régime fiscal le plus favorable<sup>50</sup>.

### **B/ Manifestations de l'évasion fiscale**

Autant le concept d'évasion fiscale est difficile à cerner, autant les répartitions régionales du phénomène sont encore plus compliquées à obtenir. La plus grande partie des avoirs personnels et des ressources des entreprises logés dans les pays à fiscalité clémente, provient certes des pays riches, mais ce sont les pays en développement qui souffrent le plus de l'évasion fiscale. D'une part, parce que ces pays en développement ont plus à perdre proportionnellement de la fuite des capitaux et les flux d'argent non déclarés, et parce que leurs autorités fiscales sans moyens n'ont pas la capacité institutionnelle de lutter sérieusement contre l'évasion fiscale, d'autre part.

Si l'évasion fiscale porte clairement atteinte aux intérêts des pays développés, ce type de pratique pose un problème plus grand encore aux économies des pays en développement. En effet, en l'absence d'une administration fiscale puissante et sophistiquée, à l'instar des administrations des pays occidentaux, il est relativement aisé pour les entreprises nationales, les multinationales et les riches fortunés que sont les élites politiques ou ceux jouissant de positions sociales privilégiées, de voir diminuer leurs charges fiscales. Et ce, avec le concours des banques et des intermédiaires fiscaux qui profitent eux aussi amplement de ce phénomène<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> ROBBEZ MASSON(C), op. Cit. p. 20

<sup>50</sup>« L'évasion fiscale est le fruit ou le résultat des opérations illégales ou non, menées par un contribuable pour soumettre sa matière imposable au régime fiscal qui lui est le plus avantageux, soit à l'intérieur d'un État, soit à l'étranger », CARTOU (L), Droit fiscal international et européen, Dalloz, 1981, p. 228.

<sup>51</sup> BAKER ( R), et NORDIN (J), «How dirty money binds the poor », Financial times, 13 October 2004

Il apparaît donc que nous ne sommes pas tous égaux devant l'impôt. Certains, riches individus ou entreprises, ont les moyens d'y échapper largement sans risquer leur carrière ou leur liberté. Pourtant, tolérer ainsi l'impunité fiscale, c'est faire le choix de la concentration des richesses plutôt que celui des services publics ou de la préservation de l'environnement par exemple. Car la question n'est pas que morale. De plus, le contournement de l'impôt altère les revenus des États et mine leurs capacités à fournir les services réclamés par leurs citoyens. Il représente donc la forme la plus élevée de corruption parce qu'elle prive directement la société de sa ressource publique légitime. Parmi les embusqués des impôts, il y a les institutions et les individus qui jouissent de positions sociales privilégiées mais se voient comme une élite détachée de la société ordinaire et rejettent « toute obligation qu'une citoyenneté » implique dans une société normale. Ce groupe comporte des personnes fortunées aux riches salaires et revenus, les multinationales, plus un ensemble constitué de l'infrastructure qui les accompagne : banquiers professionnels, avocats et comptables, ainsi qu'une infrastructure offshore de paradis fiscaux<sup>52</sup> quasi indépendante de toute autorité politique, judiciaire et régulatrice.

En effet, ces paradis fiscaux sont souvent établis dans des îles enchanteresses, sur des rivages ensoleillés, ou lovés dans des vallées luxuriantes. Mais en réalité, il s'agit d'une expression populaire et trompeuse dans laquelle le mot fiscal est un chiffon rouge agité pour occulter le grand drap blanc du secret bancaire et des autres raisons non fiscales du succès de ces territoires. La principale motivation des utilisateurs des paradis fiscaux répond à des besoins de confidentialité, de liberté, de sécurité ou de neutralité juridique et fiscale. En dépit des images créées par ce terme « paradis fiscal ou offshore », il serait erroné de penser que les centres offshore sont déconnectés et éloignés des principaux États-nations traditionnels. Géographiquement, beaucoup de paradis fiscaux sont situés dans des petites îles, des territoires économiquement dispersés au travers du spectre des fuseaux horaires. En fait, politiquement et économiquement, la majorité de ces paradis fiscaux sont inextricablement liés aux principaux États membres de l'OCDE. Le terme « paradis fiscal » résulte uniquement d'une décision politique trouvant sa source dans les rapports entre un État et une par-

---

<sup>52</sup> CHAVAGNEUX (C) et PALAN (R), « Les paradis fiscaux », la découverte, Coll. Repères.

tie des territoires qui lui sont liés<sup>53</sup>. Au total, les principales caractéristiques des paradis fiscaux sont d'une part, l'absence ou le faible niveau d'imposition des revenus, du capital et des transactions, d'autre part, l'existence d'une législation incitative en matière financière et commerciale<sup>54</sup>, et enfin, une stabilité politique et économique<sup>55</sup>.

Profitant des avantages des paradis fiscaux, les entreprises, par différents subterfuges tels que la refacturation, les prix de transfert et d'autres montages particuliers, entreprises fictives et trusts offshores<sup>56</sup>, profitent de la mobilité transnationale de leurs capitaux pour blanchir leurs bénéfices. Cette économie apatride de l'ombre érode l'assiette fiscale des pays en développement. Pire, les règles fiscales dont beaucoup puisent leur origine dans les principes élaborés par la ligue des Nations dans les années 20, n'ont pas suivi les évolutions liées à la mondialisation et aux changements technologiques. Elles ont récemment révélé des faiblesses que les entreprises multinationales exploitent pour réduire artificiellement leurs impôts.

Les pratiques d'évasion fiscale auxquelles se livrent les multinationales se rapportent principalement aux circonstances dans lesquelles les interactions entre des règles fiscales différentes débouchent sur une double non-imposition ou sur une imposition insuffisante. Elles recouvrent également les dispositifs utilisés pour aboutir à un impôt nul ou faible en transférant des bénéfices hors des pays dans lesquels se déroulent les activités qui génèrent ces bénéfices. En d'autres termes, les mécanismes complexes de l'évasion fiscale pratiquée par les multinationales mettent particulièrement au défi les administrations qui doivent déchiffrer de tentaculaires montages (Prix de transfert, prêts intra-groupes) aux frontières de la légalité et de l'illégalité.

---

<sup>53</sup> PALAN (R), « Offshore and the structural enablement of sovereignty », in HAMPTON (M.P) et ABBOT (J.P), « Offshore finance centers and tax havens: The rise of global capital », 1999, Macmillan, Basingstoke.

<sup>54</sup> Les formalités de constitution des sociétés sont simples et peu onéreuses, pas d'obligation de production de comptes annuels.

<sup>55</sup> L'existence d'une organisation financière et bancaire bien développée, et de moyens de communication modernes.

<sup>56</sup> Pour une explication détaillée des mécanismes de l'évasion fiscale au niveau international : fixation des prix de transfert, capitalisation restreinte, refacturation, fonds fiduciaires ; voir Tax Justice Network, 2005, p.36.

Ces entreprises implantées dans plusieurs pays ont la possibilité de jouer sur les différences de législation de l'un à l'autre.

En soi, une fiscalité nulle ou faible n'est pas un problème, mais elle le devient si elle se double de pratiques qui séparent artificiellement le bénéfice imposable des activités qui le génèrent lesquelles érodent les bases d'imposition et affaiblissent les autorités publiques déjà en difficulté. De telles pratiques, si elles ne sont pas contre-carrées, compromettent l'équité et l'intégrité des systèmes fiscaux. Elles faussent la concurrence puisque les entreprises qui appliquent des stratégies de cette nature au niveau international s'adjugent un avantage compétitif par rapport aux entreprises exerçant l'essentiel de leur activité sur le marché intérieur. Au bout du compte, si d'autres contribuables, y compris des citoyens ordinaires, en arrivent à penser que les multinationales peuvent légalement se soustraire à l'impôt, ces pratiques ont également pour effet de saper la légitimité du système fiscal et de l'État tout entier.

Quel est le montant de l'impôt non payé grâce à l'évasion fiscale ? La réponse la plus franche et la plus exacte est que personne ne le sait. Mais comme de toute évidence, les États ont conscience qu'ils perdent de plus en plus de recettes fiscales, quelques chiffres ont été publiés. En Grande Bretagne par exemple, selon Richard Murphy<sup>57</sup>, l'évasion annuelle serait d'environ 97 milliards de livres, soit 16,6 % des recettes fiscales ou 6 % du PIB<sup>58</sup>. Les services fiscaux des États-Unis estiment que le manque à gagner par an est de l'ordre de 330 milliards de dollars, soit 16 % des impôts fédéraux et 2 % du PIB<sup>59</sup>. En France, l'État perd entre 60 et 80 milliards d'euros par an soit 3 % du PIB<sup>60</sup>.

Pour les pays en développement, l'évasion fiscale est un fardeau. Selon l'économiste Alex Cobham<sup>61</sup>, le montant global des recettes fiscales perdues en raison du

---

<sup>57</sup> PALAN (R), MURPHY (R), CHAVAGNEUX (C) et MOUSLI (M), « *Les paradis fiscaux : entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales* », *L'économie politique*, 2/2009, n° 42. p. 22.

<sup>58</sup> Idem.

<sup>59</sup> Idem.

<sup>60</sup> Idem.

<sup>61</sup> COBHAM (A), « *Tax evasion, Tax avoidance, and development Finance* », Queens Elizabeth House, séries document de travail n° 129, Oxford, 2005.

placement des avoirs personnels dans les paradis fiscaux et les transferts de bénéfices des entreprises multinationales vers l'étranger est d'environ 50 milliards par an. Cette fuite de ressources financières et cette érosion de l'assiette fiscale des pays en développement ne sont pas seulement catastrophiques pour les budgets sociaux nationaux de ces pays pauvres, elles sont également régressives sur le plan international, l'essentiel de ces flux se dirigeant vers le Nord.

De plus, certains pays de l'Union Européenne comme le Luxembourg, ont fait de l'évasion fiscale une industrie. Les faveurs qu'ils accordent de manière discrétionnaire aux grandes entreprises finissent par mettre l'ensemble des nations en concurrence. Nul doute que tous les contribuables personnes physiques et personnes morales participent au phénomène de l'évasion fiscale. Seulement les personnes morales dont les multinationales, par divers stratagèmes et de par leur structure et organisation organisent l'évasion fiscale. Nous essayerons de définir les multinationales et d'essayer de comprendre le phénomène de multinationalisation.

## **SECTION 2/ LES MULTINATIONALES**

La question de la définition des multinationales est posée depuis de longues années sans qu'elle n'ait trouvée de réponse. En effet, il n'existe toujours pas à notre connaissance, dans un des instruments internationaux, de définition juridique unanimement admise. Par ailleurs, il n'est pas aisé d'en donner ou d'en choisir une parmi les propositions formulées en doctrine.

Ainsi, la portée et l'orientation de la définition dépendront du contexte dans lequel elle sera appliquée. Selon certains auteurs, une multinationale est une « firme dont le capital est pris dans un processus d'accumulation internationale sur la base d'un processus productif, lui-même international ; c'est la forme sous laquelle s'organise un sous-ensemble du capital<sup>62</sup> ». Selon d'autres auteurs, c'est une entreprise qui possède au moins une unité de production à l'étranger<sup>63</sup>, ce qui soulève toutefois la question de savoir si cette définition englobe également les unités de prestations de services. D'autres encore considèrent, qu'une multinationale est « une entreprise qui,

---

<sup>62</sup>ANDREFF (W), « les multinationales globales », Ed. La découverte, Paris, 1996, p. 30

<sup>63</sup> MUCCHIELLI (J-L), « *Multinationales et Mondialisation* », Edition du Seuil, Paris, 1998.

grâce à des investissements directs, possède, contrôle et gère des actifs qui génèrent des revenus dans un ou plusieurs pays ».

Dans cette acception plus large, il est question de groupes ou de réseaux, de sociétés et d'autres entités qui sont établis selon le droit national de différents États et qui peuvent prendre des formes juridiques diverses. En d'autres termes, il s'agit d'une société qui produit des effets économiques dans plusieurs pays. Afin de mieux cerner le concept des multinationales, nous allons procéder d'une part à une ébauche de définitions (paragraphe 1) et d'autre part aborder le processus de multinationalisation (paragraphe 2).

### **Paragraphe1/ La définition de l'entreprise multinationale**

Pour mieux comprendre l'entreprise multinationale nous allons d'une part nous intéresser aux éléments matériels (A) et d'autre part, écarter les éléments non retenus par la définition (B).

#### **A/ Les éléments matériels**

Les éléments matériels de l'entreprise multinationale portent d'une part sur les éléments de définition (1), le centre de décision unitaire (2) d'autre part et enfin sur la nature de l'implantation à l'étranger.

#### **1/ Les éléments de définition**

La définition de l'entreprise multinationale se comprend au travers de deux éléments contradictoires : l'unicité et la pluralité de sa structure. S'attachant à la notion d'entreprise qui comprend la réalisation d'une activité économique, il en ressort l'unicité de l'ensemble : unité de décision, de stratégie, d'action, unité de ressources humaines, financières et techniques. Et comme le souligne le professeur Fatouros : « Cette unité évoque la notion d'identité »<sup>64</sup>, où société mère et sociétés filiales forment un ensemble complexe mais unitaire. À contrario, s'attachant à la notion de « société », structure juridique d'accueil de l'entreprise, celle-ci évoque la pluralité. Chaque entité de l'ensemble, filiales et société-mère, disposent d'une per-

---

<sup>64</sup> FATOUROS(A.A): « Problèmes et méthodes d'une réglementation des entreprises multinationales », Clunet, p. 495 et s. 1974.

sonnalité morale propre), est constituée en vertu de droits nationaux distincts. L'aspect contradictoire des deux notions met en évidence la très nette opposition des sciences économiques aux sciences juridiques : une apparence juridique qui organise un ensemble de sociétés indépendantes en droit, titulaires d'une personnalité morale distincte et d'une nationalité propre, mais que l'économie appréhende comme une seule et même entité<sup>65</sup>. Rappelons que l'entreprise, entité économique et sociale, conceptualise l'organisation productive, objet de la société<sup>66</sup>. C'est au droit qu'il incombe de l'encadrer, par une structure juridique d'abord, la société, puis par des règles de contrôle, afin d'organiser les relations qui unissent les différentes personnes qui la composent, et les relations qu'elle entretient avec les autres entités économiques ou politiques. En ce cas, puisque l'appellation de « société multinationale » renvoie à une structure juridique précise, sans qu'elle ne rende compte de l'existence d'une multiplicité de sociétés ayant chacune une finalité économique subordonnée à celle d'un ensemble unitaire ; il semble bien que la terminologie plus large d' « entreprise multinationale », désignant l'objet social commun, plus encore, l'activité économique globale des diverses entités d'un même ensemble multinationalisé, convienne alors mieux.

À ce sujet, l'OCDE fait preuve d'une relative clarté dans la présentation de l'entreprise multinationale, terme qu'elle utilise directement dans ses instruments, contrairement aux Nations Unies. Dans la déclaration et les décisions de l'OCDE sur l'investissement international et les entreprises multinationales, il est fait référence à la notion d'entreprise multinationale, et non à celle de société transnationale ou multinationale. De cette façon, l'OCDE fait le choix d'une terminologie large, fortement emprunte d'économie, sans se soucier, semble-t-il, d'une quelconque forme sociétaire. Dans l'annexe 1 de la déclaration et des décisions de l'OCDE sur

---

<sup>65</sup> En droit européen, le protocole 21 de l'accord de l'EEE précise que « l'on entend par entreprise, toute entité exerçant des activités de nature économique », définition confirmée à de nombreuses reprises par la jurisprudence communautaire, dont notamment, l'arrêt Mannesmann, du 13 juillet 1962, (CJCE. Aff. 19-61 : Rec. 675), qui dispose qu'une « entreprise est constituée par une organisation unitaire d'éléments personnels, matériels et immatériels, rattachés à un sujet de droit autonome et poursuivant de façon durable un but économique ».

<sup>66</sup> SCHMIDT(D) : Les conflits d'intérêt dans les sociétés anonymes, Joly édition, 1999.



l'investissement international et les entreprises multinationales intitulée : « principes directeurs à l'intention des entreprises multinationales »<sup>67</sup>, il est établi qu'une définition précise des entreprises multinationales n'est pas nécessaire pour les besoins des principes directeurs. Il s'agit généralement d'entreprises ou d'autres entités établies dans plusieurs pays et liées de telle façon qu'elles peuvent coordonner leurs activités de diverses manières. Une ou plusieurs de ces entités peuvent être en mesure d'exercer une grande influence sur les activités des autres, mais leur degré d'autonomie au sein de l'entreprise peut être très variable d'une multinationale à l'autre. Leur capital peut être privé, public ou mixte. Les Principes directeurs s'adressent à toutes les entités que comporte l'entreprise multinationale (sociétés mères et/ou entités locales). En fonction de la répartition effective des responsabilités entre elles, on attend des différentes entités qu'elles coopèrent et se prêtent concours pour faciliter l'observation des principes directeurs.

## **2/ Le centre de décision unitaire**

L'entreprise multinationale se manifeste par la présence d'un seul centre de décision qui détermine le comportement et coordonne les activités de production de toutes les entités contrôlées, ainsi que la stratégie commune de l'ensemble. Organisation hiérarchique complexe, la relation principale entre les divers éléments du groupe se caractérise par un lien de subordination, véritable « relation verticale ou pyramidale », par laquelle la société-mère exerce son contrôle ou son emprise sur les diverses entités filialisées ou subordonnées<sup>68</sup>. C'est d'ailleurs dans cette perspective qu'a été abordée l'entreprise multinationale par l'Institut du droit international. Dans une résolution importante<sup>69</sup>, celui-ci déclara que les « entreprises formées d'un centre de décision localisé dans un pays et des centres d'activités dotés ou non de personna-

---

<sup>67</sup> Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, n°89094 4c2 p, OCDE 2008.

<sup>68</sup> Selon les termes de FATOUROS(A.A), « Problèmes et méthodes d'une réglementation des entreprises multinationales », Clunet p. 495 et s. 1974.

<sup>69</sup> Annuaire de l'institut du droit international, session d'Oslo, 1977, vol. 57, t. II, p. 340.

lité juridique propre doivent être considérées comme constituant, en droit, des entreprises multinationales »<sup>70</sup>. La majorité de la doctrine s'accorde sur ce point.

Rappelons que Patrizio Merciai, dans son ouvrage très complet<sup>71</sup>, préfère parler d'action concertée entre les différentes entités d'une entreprise multinationale, sans référence directe aux notions de contrôle ou de domination d'une société sur une autre entité du groupe. Il qualifie ainsi d'entreprise multinationale : « toute entité qui a pour vocation de produire ou de commercialiser des biens ou des services et qui poursuit ce but avec le concours d'établissements, situés sur le territoire de plusieurs États, entre lesquels elle répartit les ressources disponibles, afin qu'ils exécutent les activités concertées à l'échelon de l'ensemble ». La stratégie d'un groupe multinational, aux activités parfois très différentes les unes des autres, découle d'un centre de décision unitaire, plus ou moins décentralisé certes, mais reflétant clairement une relation de domination d'une société sur une autre entité du groupe.

Sur ce point, la CNUCED (Commission des Nations Unies pour le Commerce et le Développement économique) a convenu d'une définition fort complète de l'entreprise multinationale<sup>72</sup>, définition dans laquelle la notion de contrôle ou de domination d'une société sur une autre entité du groupe est clairement établie. Conservant l'appellation traditionnelle de sociétés transactionnelles, la CNUCED définit celle-ci comme étant « des entreprises constituées ou non en sociétés dotées de la personnalité morale comprenant une entreprise mère et des sociétés affiliées. L'entreprise mère est l'entreprise qui exerce le contrôle sur les actifs servant à la production à l'étranger. La société étrangère affiliée est une entreprise constituée ou non en société dotée de la personnalité morale située dans un pays dans laquelle une entreprise résidant dans un autre pays a une participation lui permettant de s'intéresser durablement à la gestion de l'entreprise ». À présent, nous nous intéresserons à la nature de l'implantation des entreprises multinationales à l'étranger.

---

<sup>70</sup> Renseignements et congrès, AEDE, 1980, p.1286 et s.

<sup>71</sup> MERCIAI (P) : Les entreprises multinationales en droit international, Bruylant, Bruxelles, 1993.

<sup>72</sup> Note du Secrétariat de la CNUCED in OMC : Incidences des liens entre commerce et investissement sur la croissance et le développement. WT/ WGTI/W/8/add. 1. 26 septembre 1997.

### **3/ La nature de l'implantation à l'étranger**

La nature de l'implantation à l'étranger recouvre deux aspects : une présence permanente et stable d'une part (a), et la nature de l'activité à l'étranger en elle-même d'autre part (b).

#### **a/ Une présence stable et permanente**

L'élément matériel et important de la définition de l'entreprise multinationale est constitué par la présence stable et permanente de l'entreprise dans plusieurs territoires nationaux. C'est le cas dans l'espace communautaire UEMOA. Au regard des approches doctrinales, il est mis en évidence l'existence de diverses sociétés à personnalité juridique distincte, contrôlées par une société mère et constituées en vertu de plusieurs droits nationaux auxquelles elles se rattachent. En l'espèce, la multinationalité de l'entreprise est exprimée au travers du phénomène du groupe de sociétés, dont la réalisation économique, incombant à chaque entité du groupe, s'opère dans plusieurs États distincts de l'État de nationalité de la société mère. Aussi, doivent être considérées comme des entreprises multinationales : « les sociétés dont le siège social est dans un pays déterminé et qui exercent leurs activités dans un ou plusieurs pays, par l'intermédiaire de succursales ou de filiales qu'elles coordonnent<sup>73</sup> ». Enfin, l'implantation de l'entreprise dans un territoire doit être « claire et sérieuse et doit se manifester au moyen d'entités ayant une personnalité morale distincte et des installations de production et pas seulement de commercialisation »<sup>74</sup>. En ce sens, l'entreprise multinationale est : « une entreprise ou un groupe d'entreprises ayant une localisation et des activités permanentes dans plusieurs États »<sup>75</sup>. En effet, contrairement à ce qui peut se produire dans le cas d'une société isolée, le fait multinational ne correspond pas à un événement ponctuel. Le plus souvent, une société voulant étendre son activité à l'étranger dépasse le stade de la simple implantation à l'étranger, par l'ouverture d'un bureau, d'une agence ou d'une succursale, pour créer

---

<sup>73</sup> Conseil économique et social (France). JO du 21 décembre 1972, n°15.

<sup>74</sup> FATOUROS (A.A) : « Problèmes et méthodes d'une réglementation des entreprises multinationales », Clunet, op. Cit. Infra.

<sup>75</sup> SUR (S) : Relations internationales, Domat politique, Edition 2000 ; Montchrestien.

une filiale ou acquérir une participation conséquente dans une société existante. Il ne peut être question non plus de simples activités financières et spéculatives.

### **b/ La nature de l'activité à l'étranger**

Au-delà de la présence permanente et stable de l'implantation à l'étranger, la nature de l'activité doit consister en une activité de production et non en une simple commercialisation de produits, qui contrairement au contrôle de la production par des capitaux étrangers, n'expose les États à aucun danger de revendication particulière. Aussi, de simples activités d'exportation ne suffisent pas. Au contraire, le processus de multinationalisation doit se réaliser à partir d'investissements opérés à l'étranger, notamment par la constitution hors du pays d'origine de la société-mère, d'entreprises de production qui lui sont liées<sup>76</sup>. À ce sujet, les définitions économiques de l'entreprise multinationale, au demeurant assez générales, marquent une très nette insistance sur l'existence d'une filiale de production à l'étranger, entité qui ne peut se limiter à un comptoir de vente ou une filiale de commercialisation.

Pour Michel Rainelli, la firme multinationale est : « toute entreprise qui a des activités de production dans plusieurs pays ».<sup>77</sup> Cette conception est confirmée par le professeur Henner<sup>78</sup>. Écartant les comptoirs commerciaux de la définition pour concentrer son analyse sur les activités de production, ce dernier définit l'entreprise multinationale comme : « une firme qui possède plus d'une unité de production dans plus d'un pays ». Rappelons à ce sujet que dans la pratique des affaires internationales, la filiale tend à ne représenter qu'une première étape dans le processus de multinationalisation d'une entreprise. Tel est le cas du secteur industriel notamment, secteur qui regroupe la majeure partie des sociétés ayant des activités de production et de distribution de leurs produits, source des principaux contentieux avec les pays hôtes.

---

<sup>76</sup> GOLDMAN (B) et FRANCESKAKIS (Ph.) : « *L'entreprise multinationale face au droit* », Librairie Technique, Paris, 1977.

<sup>77</sup> RAINELLI (M) : « La multinationalisation des firmes », *Economica*, 1979.

<sup>78</sup> HENNER (H.F), « *Commerce international* », 2<sup>ème</sup> édition, 1992 ; Montchrestien, Domat économique.

## **B/ Les éléments de définition non retenus**

Deux éléments importants et pas des moindres constituent des critères non retenus pour la définition de l'entreprise multinationale. Il s'agit de l'origine du capital et de la taille de l'entreprise.

S'agissant de l'origine du capital, lors des travaux sur les entreprises multinationales engagés sous les auspices des Nations-Unies, les revendications des pays en développement et des anciens pays socialistes, dans la mouvance soviétique, conduisent à ne viser que les seules firmes privées occidentales, et à exclure du débat les entreprises originaires des États socialistes et des pays en développement, sous prétexte que leurs activités ne pouvaient revêtir une finalité seulement tournée vers la recherche du profit. Aujourd'hui, le processus de mondialisation de l'économie et les bouleversements politiques aidant, (La chute du mur de Berlin avec ses effets corollaires), l'origine du capital, qu'il soit privé ou public, n'est plus sujet à discussions. D'une façon générale, la doctrine s'accorde sur le fait que les entreprises multinationales peuvent être de droit privé ou de droit public, « mais agissant selon les méthodes de gestion privée qui contrôlent en divers pays des actifs »<sup>79</sup>. Seule la nature de l'investissement constitué doit être prise en compte. Quel que soit l'investisseur, l'investissement doit être de nature privée, c'est-à-dire qu'il doit avoir pour objet la recherche d'un profit, d'un gain quelconque.

En ce qui concerne la taille de l'entreprise, ce critère n'est plus déterminant dans la définition de l'entreprise multinationale. Si la plupart des entreprises multinationales demeurent de fait des firmes aux dimensions impressionnantes, celles-ci n'ont pas la mainmise sur la production à l'étranger. Au contraire, force est de constater que des petites firmes peuvent elles aussi réaliser des investissements à l'étranger. La globalisation aidant, des sociétés de petite ou moyenne taille réalisent des activités de production au-delà de leurs frontières nationales, tout comme les grandes firmes américaines, européennes ou asiatiques.

---

<sup>79</sup> SCHAPIRA (J) et LEBEN (C), « *Le droit international des affaires* », Éditions « Que sais-je » ? PUF ; 1996.

Par ailleurs, la théorie de la grande firme semble fortement empruntée des thèses « Tiers-mondistes » dans lesquelles ses défenseurs, considèrent l'impact de la puissance économique de l'entreprise étrangère comme un danger pour les souverainetés vacillantes des pays en développement. En effet, à l'époque des premiers travaux sur les entreprises multinationales, les revendications des pays en développement comme ceux de l'espace UEMOA, ne visaient principalement que les sociétés à capitaux de très grandes tailles, originaires des pays industrialisés, qui seules pouvaient enfreindre les droits souverains des États dans lesquels elles s'implantaient<sup>80</sup>. Il apparaît donc que le fait multinational touche aussi bien les firmes « géantes » qui firent l'objet de controverses, que des sociétés de moindre importance.

Toutefois, certains auteurs ont ainsi donné des définitions restrictives de l'entreprise multinationale en retenant le critère de la taille de l'entreprise multinationale. Il s'agit du professeur Kindleberger<sup>81</sup> qui fait référence aux firmes importantes, et le professeur Vernon qui impose deux restrictions pour considérer une firme multinationale : l'existence de filiales de production dans au moins six pays, et un chiffre d'affaires qui doit être supérieur à cent millions de dollars par an<sup>82</sup>. Les professeurs Goldman et Francescakis, quant à eux, ont suivi une démarche similaire en retenant certains critères quantitatifs, les uns relevant de la taille de l'entreprise, les autres de l'importance de leurs activités<sup>83</sup>. Cependant, ces derniers reconnaissent tout de même que les critères reposant sur un nombre déterminé d'implantations à l'étranger ou sur le pourcentage des actifs de la société, de son chiffre d'affaires, de

---

<sup>80</sup> CARREAU (D) et JUILLARD (P), « *Droit international économique* », 1998, op. Cit. Infra.

<sup>81</sup> KINDLEBERGER(P), « Les investissements des Etats Unis dans le monde », Paris, Calmann-Lévy, 1971.

<sup>82</sup> VERNON (R) : *Les entreprises multinationales*, Paris, Calmann- Lévy, 1973 et *Sovereignty at bay*, New York, 1971, ouvrage dans lequel il précise qu' « une entreprise multinationale est une société mère qui contrôle un groupe important de sociétés de nationalités diverses », précisant que le facteur dimensionnel est à considérer également : en général, un groupe de sociétés dont le chiffre d'affaires est inférieur à 100 millions de dollars ne mérite guère de retenir l'attention », confirmant par la suite qu' « il est rare que l'on range parmi les entreprises multinationales une société qui ne possède des intérêts que dans un ou deux pays étrangers », point que nous avons infirmé.

<sup>83</sup> GOLDMAN (B) et FRANCESKAKIS (Ph.), « *L'entreprise multinationale face au droit* », op. Cit. Infra.

la main d'œuvre employée et des résultats à l'étranger, n'ont aucune portée juridique, tant ils apparaissent vagues, contradictoires et parfois même arbitraires. À quoi les professeurs Goldman et Francescakis ajoutent que l'étendue des difficultés relatives aux groupes multinationaux, demeure relativement semblable pour chaque État, que l'entreprise possède ou non plus d'une filiale à l'étranger<sup>84</sup>. Pour ce qui nous concerne, tout en reconnaissant que les entreprises multinationales demeurent de fait des sociétés aux tailles imposantes, source des principales oppositions à la conduite de leurs activités, nous ne retiendrons pas ce critère dans sa définition. Car l'objet de notre étude : l'évasion fiscale, n'est pas nécessairement liée à la taille de l'entreprise multinationale.

Enfin, en ce qui concerne le choix du qualificatif « multinational », une première clarification s'impose. Distinguons les firmes multinationales des entreprises dites « internationales », constituées en vertu d'un traité international et relevant directement du droit international public<sup>85</sup>. Les entreprises internationales sont pas rattachées à un ordre juridique national et sont régies par des statuts spéciaux contenus dans le traité qui leur a donné naissance. Dans la plupart des cas, elles reflètent une volonté intergouvernementale de collaboration économique dans un domaine bien précis. Sur ce point, la plupart des auteurs en la matière s'accordent pour distinguer les entreprises internationales des groupes multinationaux ou transnationaux. L'une des rares exceptions fut Sidney. E. Rolfe, qui dans son rapport de base du 22<sup>ème</sup> congrès de la CCI<sup>86</sup>, définit ainsi la société internationale « Société qui consiste en plusieurs filiales opérant dans divers pays, sous le contrôle d'une société centrale qui possède ces filiales en tout ou en partie et qui en général, est à son tour la propriété du public dans lequel ses actions sont largement répandues ». Puis l'auteur précise que dans le « langage commun », les termes « international », « multinational » ou « transnational », sont utilisés indifféremment. Dans une étude plus poussée, l'auteur ajoute que chacun d'entre eux implique une conception différente du degré

---

<sup>84</sup> GOLDMAN (B) et FRANCESCAKIS (Ph.), « *L'entreprise multinationale face au droit* », op. Cit. Infra

<sup>85</sup> GOLDMAN (B), « Le droit des sociétés internationales », Clunet, 1963, p.320.

<sup>86</sup> ROLFE (S.E), « *Les sociétés internationales : Leurs droits et responsabilités* », 22<sup>ème</sup> congrès de la CCI, Rapport de base ; Istanbul, 31 mai - 7 juin 1979.

d'internationalisation du pouvoir, qu'il soit détenu par les actionnaires ou par les dirigeants de la société. Au dernier degré de l'internationalisation se trouve ce qu'il appelle « l'entreprise supranationale » et qu'il définit comme une « entreprise transnationale juridiquement dénationalisée du fait qu'il lui est permis de se faire enregistrer exclusivement auprès d'un organisme international créée par une convention internationale ». Au second degré se trouve l'entreprise multinationale, qui se présente comme une structure dans laquelle les opérations à l'étranger sont à égalité avec les opérations nationales, dirigée par un centre de décision répartissant les ressources de la société sans considération des frontières nationales pour atteindre des objectifs sociaux.

L'ensemble de ces distinctions prête à confusion et ne sont plus adaptées de nos jours. D'ailleurs, s'il existe bien une « maturité internationale » et diverses phases de multinationalisation de l'entreprise<sup>87</sup>, la plupart des groupes multinationaux présentent l'un des aspects organisationnels visés par les différents degrés d'internationalisation élaborés par Sidney. E. Rolfe, sans que l'on puisse faire de distinctions aussi tranchées. Aussi, nous écarterons le qualificatif « international », qui désigne une autre forme juridique d'entreprise et qui suppose une entité directement régie par le droit international public. De la même façon, nous n'utiliserons pas celui de « mondial », qui tout en présentant un aspect polémique et fort peu juridique, dont nous ne pouvons tenir compte, semble omettre le fait que certaines entreprises, disposant des caractéristiques de la multinationalité, n'en possèdent pas moins des activités de production sur un seul continent, voire même dans un petit nombre de pays. Nous nous en tiendrons donc à celui de « multinational », qui reflète davantage la multiplicité de rattachements nationaux.

## **Paragraphe2/ Le processus de multinationalisation**

Selon Charles-Albert Michalet, la multinationalisation d'une entreprise répond à cinq déterminants principaux : d'abord, la recherche d'un accès direct aux matières premières, ensuite le besoin de contourner certaines entraves à l'échange, puis la recherche de débouchés extérieurs suite à l'intensification de la concurrence sur le

---

<sup>87</sup> ROLFE (S.E), « *Les sociétés internationales. Leurs droits et responsabilités* », 22<sup>ème</sup> congrès de la CCI, Rapport de base ; Istanbul, 31 mai - 7 juin 1979.



marché intérieur, et encore, la perte d'un avantage technologique sur le marché national qui peut contraindre les entreprises à le produire à l'étranger à moindre coût, afin de pouvoir continuer à le fabriquer de façon rentable, et enfin la recherche de coûts de travail plus faibles. Toujours, selon Charles-Albert Michalet, une multinationale, est un «groupe le plus souvent à grande taille, qui, à partir d'une base nationale, a implanté à l'étranger plusieurs filiales dans plusieurs pays, avec une stratégie et une organisation conçues à l'échelle mondiale<sup>88</sup> ». Même si nous ne retenons pas ce critère dans la définition d'une entreprise multinationale, cette définition de l'auteur permet de cerner le processus de multinationalisation. Ce processus recouvre deux approches : une approche économique (A) et une approche juridique (B).

### **A/ L'approche économique : les facteurs de la multinationalisation**

Le phénomène de multinationalisation des entreprises renvoie à une idée de processus, constitué de différentes étapes et expliqué dans chaque contexte économique et politique d'une époque déterminée par des faits bien précis. Les analyses économiques fournissent d'emblée des réponses de base au processus de multinationalisation, notamment l'augmentation du profit, l'exploitation d'un savoir-faire monopolistique sur de nouveaux marchés protégés, la mise à profit des imperfections du marché mondial et des disparités nationales, (coûts de production et taux d'intérêt). Ces analyses appartiennent à la science économique, aussi nous n'en ferons que très brièvement état. Dans son étude très complète sur le sujet<sup>89</sup>, Michel Rainelli retient trois types d'approche du fait multinational. Dans une première conception, il affirme que le passage des entreprises de la dimension nationale à la dimension internationale peut être analysé en termes de modèle de gestion. Il parle en ce cas des opportunités offertes par les États d'implantation de la filiale, tout en précisant que la multinationalisation doit aussi se comprendre comme la réponse à une contrainte. Dans une deuxième approche, il maintient l'idée que le processus de multinationalisation de l'entreprise doit être rattaché au mouvement général de l'accumulation du capital. Cela reviendrait à étudier le phénomène d'« internationalisation du capital ». Enfin, dans une troisième approche, Michel Rainelli, reprenant à son compte les analyses

---

<sup>88</sup> MICHALET (C-A), « *Le capitalisme mondial* », Paris, 2ème Ed ; PUF, 1985.

<sup>89</sup> RAINELLI(M), « *La multinationalisation des firmes* », thèse, université de Lyon, Economica, 1979

économiques les plus répandues, explique le fait multinational à partir du marché dans lequel ces entreprises se trouvent insérées. Très proches, les études de l'OCDE s'efforcent, quant à elles, d'expliquer le phénomène de la multinationalisation des entreprises, en faisant appel à la théorie de l'entreprise et à celle de l'organisation industrielle, les deux « procédant de la constatation que les imperfections qui caractérisent le marché des biens et des facteurs ont déclenché l'internationalisation de la production »<sup>90</sup>. Les raisons essentielles de la multinationalisation des entreprises, reposent donc dans la recherche de profit et de croissance, nécessaires au développement du revenu d'une société déterminée. Cela implique leurs stratégies destinées à diversifier leurs activités économiques à l'étranger.

Précisément, l'OCDE classe les motifs d'investissement en cinq groupes<sup>91</sup> : d'une part, le développement, puis le maintien et le renforcement des positions détenues sur le marché, points qui constituent les causes essentielles du fait multinational, d'autre part, les considérations relatives aux « coûts et à la localisation », ensuite les considérations relatives à la protection des approvisionnements de matières premières, (motivation dont l'importance décroît progressivement, mais qui fut l'une des premières causes du fait multinational dans les pays en développement, source des grandes oppositions Nord-Sud formalisées par le Nouvel Ordre Économique), ou encore, la volonté de contourner des obstacles au commerce telles les barrières protectionnistes (Les investissements à visée commerciale, très nombreux des années 1960 au début des années 1980, doivent aussi leur existence aux coûts de frais de transport qui justifient une implantation à l'étranger plutôt que de continuer à pratiquer l'exportation)<sup>92</sup>, enfin, les motivations résultant des mesures d'aides publiques, (les incitations à investir), mais qui ne constituent pas à elles seules des éléments déterminants du processus multinational. Tous ces investissements ont des effets directs sur le commerce international. Dans une économie mondialisée, il devient d'ailleurs

---

<sup>90</sup> OCDE : Rapport du comité d'expert sur les pratiques commerciales restrictives, 1977, Paris.

<sup>91</sup> Sur ce point, se reporter à deux études complètes de l'OCDE : Rapport du comité d'experts sur les pratiques commerciales restrictives, op.cit. Infra., et Investissement international et entreprises multinationales Paris, 1979.

<sup>92</sup> MICHALET(C-A) et DELAPIERRE(M), «*La multinationalisation des entreprises françaises* », Gauthier Vil., Paris, 1973.

de plus en plus difficile de séparer les investissements liés au commerce de ceux qui ne le sont pas<sup>93</sup>. Cela semble justifier, d'une part, le bien-fondé des travaux en cours à l'OMC, tout autant que les compétences de l'organisation à engager les négociations multilatérales.

### **B/ L'approche juridique : l'Investissement International Direct**

Si les facteurs de la multinationalisation des entreprises doivent être expliqués sur le fondement de la science économique, les moyens de la multinationalisation, c'est-à-dire l'investissement international (notion tirée elle aussi des sciences économiques à qui le droit a conféré un contenu normatif), doivent être appréhendés au regard du droit international des investissements, matière juridique apparue au lendemain de la deuxième guerre mondiale avec l'organisation d'institutions internationales. C'est en réalisant un investissement hors de ses frontières d'origine qu'une société va étendre ses activités à l'étranger et constituer de ce fait une entreprise internationale<sup>94</sup>. Une fois l'investissement transfrontalier réalisé, celui-ci va faire naître une double relation juridique : l'une entre deux sociétés de nationalités différentes,

---

<sup>93</sup> Note du Secrétariat de la CNUCED in OMC : Incidences des liens entre commerce et investissement sur la croissance et le développement, 26 Septembre 1997.

<sup>94</sup> Sans aborder ce point avec détails, précisons que l'élément d'internationalité de l'investissement varie selon les différents instruments destinés à régler l'investissement. A titre d'exemple, l'OCDE favorise le critère de la résidence de l'investisseur. Ainsi, l'investissement est international lorsqu'il entraîne un mouvement de capitaux retracé par la balance de paiements et réalisé par un résident en direction de l'étranger ou bien encore par un non résident en direction du territoire national. À contrario, les conventions bilatérales de promotion et de protection des investissements déterminent l'élément d'internationalité en fonction du critère de la nationalité. Est international, l'investissement réalisé par un ressortissant national de l'État contractant sur le territoire de l'autre État contractant. Enfin, si le droit international favorise le critère de la nationalité pour différencier l'investissement international du simple investissement national, il peut arriver cependant qu'un investissement réalisé par un résident dans son pays soit considéré comme un investissement international. C'est le cas d'un investissement réalisé par une société constituée selon le droit d'un État, mais contrôlée par des personnes étrangères. A ce sujet, la convention de Washington portant création du CIRDI, définit dans son article 25 al 2 la notion de « ressortissant d'un autre État contractant » comme pouvant couvrir une personne morale qui « possède la nationalité de l'État contractant mais que les parties sont convenues (...) de considérer comme ressortissant d'un autre État contractant en raison du contrôle exercé sur elle par des intérêts étrangers.

autonomes en droit. L'autre entre l'entreprise multinationale, soumise toute entière aux décisions de la société-mère, et un État souverain, pays hôte ou pays d'origine. L'un et l'autre vont être liés par des intérêts particuliers, parfois contradictoires : l'entreprise multinationale doit assurer la rentabilité et la pérennité de son investissement, tandis que le pays hôte, voulant tirer parti d'une implantation étrangère sur son territoire, sans que celle-ci n'enfreigne ses droits souverains et l'usage de ses ressources et richesses naturelles, va tenter de conformer l'investissement étranger à ses impératifs de développement. Sur cette base, l'État élabore ses propres règles de contrôle afin de réglementer les activités de l'entreprise multinationale établie sur son territoire, d'en contrôler la conformité à sa politique de développement, enfin de prévenir et sanctionner toute action qui lui porterait préjudice. Malgré toutes les mesures mises en œuvre par le pays hôte, l'entreprise multinationale, grâce à son organisation tentaculaire, parvient néanmoins à passer entre les mailles du filet par divers procédés, dont l'évasion fiscale.

En revenant à la définition de l'investissement international, celui-ci suppose une opération de capital transfrontalière qui exerce une influence directe sur la balance des paiements de l'État dont dépend la société qui investit à l'étranger, ainsi que l'État de territorialité de l'investissement. En règle générale, l'investissement transfrontalier consiste en une acquisition de sociétés par des participations en capital, ou en la constitution de filiales ou de succursales destinées à une activité productive, ce qui est souvent le cas dans les pays membres de l'UEMOA. Les multinationales opèrent par le biais des filiales ou des succursales. Mais il faut aussi compter de nos jours sur les nouvelles formes d'investissement, qui se réalisent par l'intermédiaire de relations contractuelles, souvent associées à une participation en capital. Entrent dans cette catégorie notamment : la sous-traitance internationale, les alliances d'entreprise, les contrats de coopération, la vente de technologies, les contrats de service. Techniques d'investissement de plus en plus répandues, elles contribuent souvent, en association avec une opération de capital peu déterminante, à prendre le contrôle d'une société étrangère, afin de la placer dans une situation de dominé au sein d'un groupe multinational.

Mues par l'objectif principal de l'accumulation, les multinationales des pays riches sortent de leurs frontières habituelles, dans la plupart des cas vers les pays en

développement, pour y chercher un capital additionnel<sup>95</sup>. À leur arrivée sur le territoire convoité, les entrepreneurs étrangers, avec le soutien de leur propre gouvernement, s'alignent d'abord sur l'élite locale, qui a déjà servi les intérêts des capitalistes du temps des colonies, et continue à servir de « larbin » au profit de l'exploitation internationale. Ce rapprochement d'une partie de l'élite locale et étrangère quoique minoritaire, devient dans la plupart des cas suffisamment influent pour dominer les politiques socio-économiques et la mobilité internationale du capital, en compromettant les hommes politiques, en contaminant les institutions et en subvertissant des processus, comme ceux qui mènent inexorablement aux fuites illégales de capitaux et à l'évasion fiscale.

Aucun pays, aucune région ou sous-région, n'échappe aux multinationales dans leur élan d'expansion. Ainsi, les pays de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), longtemps opposés ou hostiles à l'implantation d'établissements et de filiales de sociétés internationales étrangères sur leur territoire, se sont finalement ouverts à l'accueil des multinationales sous l'effet conjugué de la crise des années 80 et de l'injonction des bailleurs de fonds.

### **SECTION 3/ LE CADRE INSTITUTIONNEL ET JURIDIQUE DE L'UEMOA**

De vastes empires stables ont existé dans cette sous-région de l'Afrique<sup>96</sup> 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<sup>97</sup>. Parmi ces tentatives de regroupement, on peut citer de façon non exhaustive : l'Union Douanière de l'Afrique de l'Ouest (UDAO) de 1956-

---

<sup>95</sup> LENINE (V), « *L'État et la révolution* », La Fabrique éditions, Paris, 2012, p. 238.

<sup>96</sup> 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'Égypte, lors de l'invasion de la grande métropole noire par les perses ; l'empire du mali fondé, en 1235 par Soundjata KEITA dont le déclin est intervenu vers 1480 et l'empire Songhaï fondé par Soni Ali Ber vers 1325 et tombé en déclin vers 1591.

<sup>97</sup> COEFFE (AR), « *La mondialisation trente ans après* », imprimerie Agora Print, Ouagadougou, décembre 2012, p.16.

1966, l'Union Douanière et Économique de l'Afrique de l'Ouest (UDEAO), Le Conseil de l'Entente créé le 30 mai 1959, l'Union Monétaire Ouest Africaine de 1962, la Communauté Économique de l'Afrique e l'Ouest (CEAO) qui a fonctionné de 1973 à 1994 et la Communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) créée en 1975<sup>98</sup>, 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 un nouveau souffle, conformément au rôle à elle assignée au moment de sa création, cela après une longue période de disette.

Cette sous-région ouest-africaine est, au dire de certains observateurs, un véritable laboratoire d'intégration, tant les organisations de ce type se sont succédées depuis l'indépendance, pendant que d'autres coexistent et poursuivent parfois le même but. En dehors des organisations ci-dessus citées dont les membres sont exclusivement les États ouest-africains, on peut identifier d'autres organisations auxquelles appartiennent ces mêmes États, au point que la sous-région s'illustre comme la région africaine qui abrite une pléthore d'organisations d'intégration<sup>99</sup> au nombre desquelles la CIMA et l'OHADA.

L'UEMOA<sup>100</sup>, qui a succédé à la CEAO, 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 CE-

---

<sup>98</sup> IBRIGA (L.M), « *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.

<sup>99</sup> 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.

<sup>100</sup> L'espace UEMOA, au plan géographique, couvre une superficie de 3509600 km<sup>2</sup> 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](http://www.uemoa.int).

DEAO est restée pendant longtemps, au dire de Naceur BOURENANE<sup>101</sup>. Selon lui, « au niveau de la CEDEAO, le mode de construction des institutions chargées de la promotion de l'intégration s'est fondé 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<sup>102</sup> »

Créée le 10 Janvier 1994 à Dakar au Sénégal, l'UEMOA a pour objectif essentiel l'édification en Afrique de l'ouest, d'un espace économique harmonisé et intégré, au sein duquel est assurée une totale liberté de circulation des personnes, des capitaux, des biens, des services et des facteurs de production, ainsi que la jouissance effective du droit d'exercice et d'établissement pour les professions libérales, de résidence pour les citoyens sur l'ensemble du territoire communautaire : il s'agit de huit États côtiers et sahéliens liés par l'usage d'une monnaie commune, le Franc CFA et bénéficiant de traditions culturelles communes qui composent l'UEMOA à savoir : le Bénin, le Burkina-Faso, la Côte-d'Ivoire, la Guinée Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo<sup>103</sup>. A cet effet, il convient d'examiner les missions confiées à cette organisation et son fonctionnement institutionnel (paragraphe 1), mais aussi le cadre juridique qu'elle a mis en place (paragraphe 2).

### **Paragraphe 1/ Les missions et le fonctionnement de l'UEMOA**

La création de l'UEMOA, juste après la dissolution de la CEAO<sup>104</sup> et dans un espace d'intégration « à géométrie variable »<sup>105</sup>, a suscité des réactions des plus di-

---

<sup>101</sup> BOURENANE (N), « Les fondements théoriques et stratégiques de la construction communautaire, Intégration et coopération en Afrique de l'Ouest », Réal Lavergne actes du Colloque du CRDI 1986 à Dakar, p. 65.

<sup>102</sup> Idem, p.70.

<sup>103</sup> Source : Ins/C, UEMOA, RSM Juin 2016.

<sup>104</sup> La communauté économique de l'Afrique de l'ouest (CEAO) créé en 1973, en remplacement de l'UDEAO, et dissoute le 15 mars 1994 regroupait les mêmes pays que l'UEMOA.

<sup>105</sup> L'UEMOA a été créée par des pays qui sont tous membres de la CEDEAO et poursuit exactement les mêmes objectifs que la CEDEAO. Sur ce point V. L.M. IBRIGA, « Le problème de compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO » in : La libéralisation de l'économie dans le cadre de l'intégration régionale : le cas de l'UEMOA, (P.) MEYER (sous dir.), Publication du CEEI n° 3, Ouagadougou, Imprimeries presses africaines, 2001, p.197 et s. ; A. AKANNI-HONVO, « L'UEMOA et la CE-

verses<sup>106</sup>. Il convient d'examiner les missions assignées à cette organisation (A), mais aussi son fonctionnement (B).

### **A/ Les missions**

Le traité signé à Dakar indique, dès le préambule, la mission principale confiée à l'Union à savoir celle de « favoriser le développement économique et social des Etats membres ». Ainsi, par rapport à son prédécesseur, l'UEMOA s'est fixée d'atteindre la réalisation de cette mission à travers un objectif plus large : celui de créer, entre les Etats membres, un marché commun réalisé à travers les actions suivantes : « d'une part, renforcer la compétitivité des activités économiques et financières des Etats membres dans le cadre d'un marché ouvert et concurrentiel et d'un environnement juridique rationalisé et harmonisé, d'autre part, assurer la convergence des performances et des politiques économiques des Etats membres par l'institution d'une procédure de surveillance multilatérale, 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, et d'instituer une coordination des politiques sectorielles nationales, par la mise en œuvre d'actions communes et éventuellement de politiques communes notamment dans les domaines suivants : environnement, énergie, agriculture, industries, mines...etc., enfin, harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des Etats membres et particulièrement le régime de la fiscalité ».<sup>107</sup>

A l'analyse de cette disposition, il ne fait pas l'ombre d'un doute que les Etats parties ont confié à l'UEMOA un objectif plus large que l'UMOA. Pour le réaliser, l'UEMOA devra harmoniser toutes les législations nécessaires à la réalisation, non seulement de l'union monétaire, mais aussi de l'union économique. Mais encore,

---

DEAO : intégration à géométrie variable ou fusion » in : Les économies en développement à l'heure de la régionalisation, PH. HUGO (dir.), Karthala, 2002, p. 239 et s.

<sup>106</sup> Certains auteurs s'insurgent contre le mimétisme juridique institutionnel de l'UEMOA, d'autres dénoncent la pression extérieure, d'autres encore la concurrence basée sur la langue.

<sup>107</sup> Art. 4 du traité UEMOA.



quand on envisage la liste des questions énumérées par le traité à propos des politiques monétaires, économiques, sectorielles ainsi que celles rattachées à la réalisation du marché commun, c'est quasiment tout le droit économique ainsi que le droit des affaires dans son ensemble qui devraient être harmonisés par son entremise. Dès lors, si l'union ne s'impose pas de limites<sup>108</sup>, il est inévitable qu'elle entre en concurrence avec les autres organisations régionales et sous régionales prenant en charge l'harmonisation du droit.

Il faut bien admettre que jusqu'à présent, l'UEMOA, bien qu'ayant beaucoup légiféré, ne l'a fait que dans des domaines ayant un lien de connexité étroit avec ses objectifs économiques et monétaires et dont on ne peut lui contester le bien-fondé juridique. Il s'agit de la réglementation unique des relations financières extérieures des Etats membres, de la réglementation de la comptabilité des entreprises privées, de la réglementation des ententes, des positions dominantes et des aides publiques aux entreprises.

Toutefois, on observe de temps en temps un débordement de l'activité normative de l'UEMOA hors du strict domaine qu'elle s'est assignée vers d'autres qui semblent plus ou moins loin de ses objectifs. Ainsi, si en interprétant très largement la compétence de l'union, on peut comprendre son intérêt pour le régime de l'agrément du transporteur aérien au sein de l'UEMOA ou pour les règles communes d'attribution des créneaux horaires dans les aéroports de l'union, on le comprend moins pour le régime de sa responsabilité. Outre que de tels débordements peuvent susciter des problèmes de concurrence avec le domaine réservé ou résiduel des souverainetés nationales, il peut également en soulever avec les organisations internationales ou régionales ayant compétence dans les domaines où l'UEMOA aura fait incursion. Pour éviter ces conflits, l'UEMOA devrait se limiter aux compétences définies par le traité de Dakar qui met également en place l'architecture institutionnelle de l'union.

---

<sup>108</sup> Selon J. ISSA-SAYEGH, ces limites seraient « difficiles à tracer, soit faciles à transgresser, selon les besoins de l'Union ou la volonté de ses organes ». J.ISSA-SAYEGH, « *L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique africaine : essai d'un bilan et de perspectives* », op.cit., p.4.

## **B/ Le fonctionnement institutionnel de l'union**

Le traité UEMOA, comme dans toute autre organisation d'intégration, met en place des organes à qui les États membres transfèrent une partie de leurs pouvoirs, en fonction des compétences et attributions décidées par le traité fondateur. L'article 16 identifie les organes de l'union mais mélange les organes de décision et les organes de contrôle. Pour une meilleure approche de ces organes, nous examinerons successivement les organes de décision ou de direction (1), les organes consultatifs (2) ainsi que les institutions spécialisées (3).

### **1/ Les organes de décision**

Les organes de décision sont composés par la conférence des chefs d'États et de Gouvernement (a), le Conseil des Ministres (b) ainsi que la Commission de l'UEMOA (c).

#### **a/ La Conférence des Chefs d'État et de Gouvernement**

La Conférence composée des Chefs d'État et de Gouvernement constitue l'organe suprême de décision de l'Union. A la lumière des textes fondateurs, il apparaît que la conférence se présente comme une structure de concertation où se retrouvent les Chefs d'État et de Gouvernement des États membres<sup>109</sup>. C'est ce que laisse entrevoir l'article 5 de l'UMOA qui l'a institué et auquel renvoie l'article 18 du traité UEMOA. De la combinaison des dispositions du traité UMOA et du traité UEMOA modifié, il y a lieu de conclure que les fonctions dévolues à la conférence peuvent être classées en deux catégories : la fonction politique et la fonction normative.

La conférence des Chefs d'État et de Gouvernement est l'organe éminemment politique de l'Union. À ce titre, elle assure une fonction de « guide et d'orientation générale du schéma communautaire »<sup>110</sup>. Cette fonction politique se

---

<sup>109</sup> Il faut toutefois souligner que le Président de la Commission, le Gouverneur de la BCEAO et le Président de la BOAD peuvent participer aux réunions de la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, aux fins d'exprimer le point de vue de leur institution sur des questions les concernant. Cf. art. 114 d Traitée UEMOA.

<sup>110</sup> A.Y. SARR, « L'intégration juridique dans l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) et dans l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) », PUAM, Aix Marseille, 2008, p.214.

déploie dans trois directions. D'abord une « fonction d'impulsion » en vertu de laquelle elle fixe, en tant qu'organe suprême de l'Union, les orientations majeures de l'activité de l'organisation. C'est dans ce cadre qu'elle veille à l'Etat d'avancement du processus d'intégration pour au besoin, donner les impulsions ou orientations nécessaires. Ensuite, une « fonction d'appel » consistant à trancher toute question n'ayant pu obtenir l'unanimité des voix au sein du conseil, lorsque cela est exigé, et que le Conseil lui soumet le cas. Enfin, une « fonction internationale » qui la conduit à décider de l'adhésion, de l'association ou du retrait d'un État, bref, à s'occuper des questions de « membership ».

Accessoirement à sa fonction principale, la conférence exerce une mission normative. A ce titre, il est prévu que la « Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement prend en tant que de besoin des actes additionnels et des protocoles additionnels au traité »<sup>111</sup>. Ces actes additionnels sont annexés au traité, le complètent sans toutefois modifier. La conférence est secondée dans ses fonctions par le Conseil des Ministres.

#### **b/ Le Conseil des Ministres**

Le conseil des Ministres de l'UEMOA regroupe, en fonction des matières traitées, les ministres des Etats membres de l'Union. En principe, la question à l'ordre du jour détermine le ministre compétent. Par exemple, lorsque des questions politiques ou de souveraineté sont discutées, le Conseil des Ministres sera composé des ministres ayant les affaires étrangères dans leur attribution.

Le Conseil des Ministres est chargé de « veiller à la mise en œuvre des orientations générales définies par la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement »<sup>112</sup>. Il dispose à cet effet d'une compétence normative lui permettant d'arrêter des règlements, directives et décisions ainsi que de formuler des avis et des recommandations dans les conditions prévues par le traité. Le Conseil des Ministres dispose également du pouvoir d'autoriser des mesures de sauvegarde en vue de faire face à des problèmes économiques majeurs au plan interne. En application de

---

<sup>111</sup> Article 19 du Traité UEMOA.

<sup>112</sup> Article 20 du Traité UEMOA.

l'article 47 du traité, le conseil exerce des pouvoirs de décision importants en matière budgétaire qu'elle partage avec la commission. Selon l'article 51 du traité UEMOA, le conseil adopte sur proposition de la commission, à l'unanimité, les règlements financiers spécifiques, notamment les modalités d'élaboration et d'exécution du budget, ainsi que les règles de reddition et de vérification des comptes.

### **c/ La Commission de l'UEMOA**

La Commission de l'UEMOA est l'organe exécutif et de gestion du processus d'intégration économique de l'Union. Elle veille au bon fonctionnement et à l'intérêt général de l'union, « indépendamment des intérêts nationaux des États membres »<sup>113</sup>. Elle est composée de sept commissaires, nommés pour un mandat de quatre ans renouvelable par la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement. Les commissaires, choisis pour leur compétence et leur intégrité doivent, dans l'exercice de leur fonction, faire preuve d'une indépendance totale. Ils ne peuvent solliciter, ni accepter aucune instruction émanant d'un gouvernement ou d'un organisme quel qu'il soit<sup>114</sup>.

La Commission de l'UEMOA dispose pour la réalisation de sa mission, en l'absence d'un pouvoir réglementaire autonome<sup>115</sup>, de compétences institutionnelles très larges prévues par l'article 26 du traité UEMOA. Dans le cadre de la réalisation de la mission confiée à l'union, la commission assure une fonction d'exécution. Après délégation expresse et sous le contrôle du conseil, elle exécute les actes pris par la conférence et par le conseil. En tant que gardienne du traité, elle assure la fonction de contrôle. Elle peut ainsi transmettre à la conférence et au conseil des recommandations et des avis qu'elle juge utile à la préservation et au développement de l'union. Elle peut aussi saisir la cour de justice de l'UEMOA en cas de non-respect par les Etats de leurs obligations et apprécier la légalité des actes des organes

---

<sup>113</sup> E. CAREXHE et L.de BEAULIUE, « *Introduction à l'Union économique ouest africain* », De Boeck & Larcier, Bruxelles, 1997, p.52.

<sup>114</sup> Art. 26 du Traité UEMOA et 26 du Règlement de la Commission de l'UEMOA.

<sup>115</sup> L'article 24 du Traité lui confère par contre un pouvoir normatif subordonné en prévoyant que « 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 ».

de l'union. En outre, elle exerce un contrôle sur l'application des clauses de sauvegarde et veille à l'application de la concurrence.

Dans sa fonction d'information, la commission recueille toutes les informations nécessaires pour la poursuite de sa mission, établit un rapport annuel qui est soumis au comité interparlementaire ainsi qu'aux organes législatifs nationaux et assure la publication du Bulletin officiel de l'union. D'une façon synthétique, il faut dire que la commission de l'UEMOA dispose d'un pouvoir étendu de proposition, qu'elle exerce de sa propre initiative ou à l'ordre du Conseil des Ministres.

L'exercice des compétences de la commission s'opère selon divers procédés. D'abord la commission peut s'informer auprès des Etats et des entreprises et procéder à la vérification dans les limites du respect du droit communautaire. Ensuite, sur la base de l'article 72 du traité, la commission peut prendre une décision motivée sur la violation par un Etat de ses obligations communautaires. Enfin, sur le fondement de l'article 90 du traité, la commission peut prendre des sanctions vis-à-vis d'entreprises en cas de violation de certaines dispositions communautaires. L'exercice de toutes ces compétences confère à la commission une fonction administrative interne. Elle arrête son règlement intérieur des services, nomme aux différents emplois.

## **2/ Les organes consultatifs**

Le traité UEMOA prévoit en son article 16 la mise en place d'organes consultatifs, qui concourent à la réalisation des objectifs de l'union. A s'en tenir aux termes de l'article 40 du traité, on dirait qu'à l'heure actuelle, seule la chambre consulaire régionale constitue l'organe consultatif de l'union (b). A cet organe, il faut ajouter en réalité le parlement (a) de l'union, dont le rôle consultatif est plus prépondérant par rapport à celui de contrôle démocratique.

### **a/ Le parlement de l'UEMOA**

La création du parlement est une « ébauche de démocratisation du processus d'intégration, et donc un pas dans le sens de la résorption du déficit démocratique qui

a toujours caractérisé les arrangements régionaux en Afrique de l'ouest »<sup>116</sup>. Le traité portant création du parlement de l'UEMOA<sup>117</sup> lui octroie des prérogatives plus importantes que celles dévolues au comité interparlementaire qu'il a remplacé. Il dispose en effet d'une triple fonction : initiative, contrôle, consultation. Le parlement est l'organe du contrôle démocratique des organes de l'union<sup>118</sup>. Il participe également au processus décisionnel et aux efforts d'intégration de l'union dans les domaines couverts par le traité. A ce titre, le parlement de l'union est consulté sur les projets d'actes additionnels, de règlements et de directives. En principe, cette consultation est facultative, sauf dans les matières énoncées par l'article 25 du traité portant création du parlement de l'UEMOA.

Aux termes de cette disposition, la consultation du parlement est obligatoire dans les domaines suivants : l'adhésion de nouveaux États membres, les accords d'association avec des États tiers, les budgets de l'union, les politiques sectorielles communes, le droit d'établissement et la libre circulation des personnes, les impôts, taxes et tous prélèvements communautaires. Dans certains domaines, d'autres organes comme la chambre consulaire doivent également être consultés.

#### **b/ La chambre consulaire régionale**

La chambre consulaire régionale regroupe les chambres consulaires nationales, les associations professionnelles et les organisations patronales des Etats membres<sup>119</sup>. Le nombre des représentants est fixé pour chaque Etat membre à trois

---

<sup>116</sup> IBRIGA (L-M), «L'Union économique et monétaire ouest africaine : un modèle de transition pour l'intégration régionale et internationale de l'Afrique de l'ouest » in : Intégration régionale: bilan de 40 années d'expériences (Europe, Afrique, Amérique, Asie, ...), Publication du CEEI n°2, p.54.

<sup>117</sup> Le Traité portant création du Parlement de l'UEMOA du 23 janv. 2003

<sup>118</sup> Art. 35 du Traité modifié et art. 14 du Traité portant création du Parlement.

<sup>119</sup> Art. 40 du Traité UEMOA. Les modalités de fonctionnement de la Chambre sont fixées par l'Acte additionnel n° 04 /2009/CCE/UEMOA portant modification de l'Acte additionnel n° 2/97 du 23 juin fixant les attributions, composition et les principes d'organisation et de fonctionnement de la Chambre consulaire régionale de l'UEMOA.

représentants des institutions consulaires<sup>120</sup>, un représentant des associations professionnelles ou des organisations patronales des industries, un représentant des associations professionnelles ou des organisations patronales des importateurs/ exportateurs, un représentant des associations professionnelles des banques et des établissements financiers et un représentant d'une association professionnelle ou d'une organisation patronale d'un secteur désigné par la chambre nationale de commerce et d'industrie.

La chambre consulaire est chargée de « réaliser l'implication effective du secteur privé dans le processus d'intégration de l'UEMOA »<sup>121</sup>. Elle assure sa mission consultative par la participation à la réflexion sur le processus d'intégration et la mise en œuvre des réformes arrêtées par les organes compétents de l'union d'une part, et par l'appui technique aux chambres consulaires nationales et à ses autres membres, d'autre part. De même, à son initiative ou à celle de la commission, la chambre donne des avis sur toute question relative à la réalisation des objectifs de l'union, notamment sur les législations commerciale, fiscale, douanière et sociale, les négociations commerciales auxquelles participe l'union, la création et le fonctionnement de bourses de valeur ou de commerce, d'observatoires économiques et la politique économique et monétaire.

### **3/ Les institutions spécialisées autonomes**

L'article 41 du traité UEMOA déclare que la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) et la Banque Ouest Africaine de Développement (BOAD) sont des institutions spécialisées autonomes de l'union. Ces structures existaient déjà bien avant la signature du traité de Dakar et constituaient des institutions de base de l'UMOA<sup>122</sup>. Dès lors l'alinéa 2 de l'article 41 précise que « sans préjudice

---

<sup>120</sup> Par « institutions consulaires », l'article 6 de l'Acte additionnel n°4/2009/CCE/ UEMOA indique qu'il faut entendre les chambres de commerce et d'industrie, les chambres d'agriculture ou chambres des métiers

<sup>121</sup> Art. 3 de l'Acte additionnel n° 2/97, déjà cité.

<sup>122</sup> La création d'un Institut d'émission commun fait l'objet du Titre V du Traité de l'UMOA (articles 15 à 21). Les Statuts de la BCEAO sont annexés au Traité. Ils comprennent 70 articles portant, notamment, sur la constitution, le capital, le statut juridique, les opérations et l'administration de la BCEAO, ainsi que sur les dispositions diverses concernant la comptabilité, les exemptions fiscales, le contrôle et l'approbation des comptes, la détermination et la répartition des bénéfices.

des objectifs qui leurs sont assignés par le traité UMOA, ces institutions spécialisées et autonomes concourent en toute indépendance à la réalisation des objectifs du traité instituant l'UEMOA ». Si ces institutions sont déclarées pour autant autonomes, elles participent activement à la mise en place du système juridique communautaire.

## **Paragraphe 2/ Le système juridique et judiciaire de l'UEMOA**

La production normative de l'UEMOA résulte d'une architecture qui emprunte aux autres systèmes communautaires, et plus particulièrement au modèle européen<sup>123</sup>. La structure de l'ordre juridique de l'UEMOA peut être appréhendée à travers son système juridique (A) ainsi que le contrôle de l'application de ses normes par le système judiciaire (B).

### **A/ Le système juridique de l'UEMOA**

Le traité de l'UEMOA en ses articles 42 et suivants se borne à établir une simple nomenclature d'actes pris par les organes de l'union avec leur régime juridique. Ledit traité ne fait aucunement allusion à l'existence d'un ordre juridique de l'UEMOA. Néanmoins, il est indéniable que les normes communautaires UEMOA, qu'elles soient originaires ou dérivées, forment aujourd'hui « un corps de règles relativement homogènes à même de régir l'établissement et le fonctionnement de l'union »<sup>124</sup>. Au regard de ce qui précède, il ne fait l'ombre d'aucun doute que l'UEMOA constitue un ordre juridique autonome. Autonomie confirmée par la cour de justice de l'union dans son avis n°002/2000 du 2 février 2000<sup>125</sup>. Ces précisions faites, il convient dès lors de déterminer les sources du droit de l'UEMOA (1), ainsi que ses différentes caractéristiques (2).

---

<sup>123</sup> Pour une analyse comparative des deux modèles, v. WATTEYNE (A), « *Une intégration économique africaine à l'image de l'intégration économique européenne : le cas de l'UEMOA* », Revue burkinabé de droit, n°39-40, n° spécial, p.83 ; P. VIAU, « Union européenne et Union économique et monétaire ouest africaine : une symétrie raisonnée », Revue du marché commun et de l'Union européenne n° 414, janv. 1998 p.16 et s.

<sup>124</sup> MEYER (P) et IBRIGA (L.M), «La place du droit communautaire UEMOA dans le droit interne des Etats membres », Revue burkinabé de droit, n°38 2000, p.13.

<sup>125</sup> Avis n° 002/2000 du 2 févr. 2000, déjà cité.



## **1/ Les sources du droit communautaires de l'UEMOA**

La production normative de l'UEMOA est l'œuvre convergente et complémentaire de plusieurs organes, et prend des formes différentes selon ces organes. La typologie des sources fait ressortir trois catégories de sources à savoir le droit primaire (a), le droit dérivé (b) et le droit substantiel (c)<sup>126</sup>.

### **a/ Le droit primaire de l'UEMOA**

Le droit primaire de l'UEMOA est constitué par le traité constitutif de Dakar tel que révisé<sup>127</sup>, de ses protocoles additionnels I et II, III et IV, de l'accord d'adhésion de la république de Guinée Bissau et du traité portant création du parlement de l'union<sup>128</sup>. Les textes fondamentaux restent cependant le traité de Dakar (a1), ainsi que les protocoles additionnels (a2).

#### **a1/ Le traité constitutif de l'UEMOA**

Tout processus d'intégration implique la détermination en amont, des objectifs à atteindre dans un texte ayant une force obligatoire certaine pour les Etats et les agents économiques qui coordonnent les politiques économiques nationales. Tout cela « en vue d'assurer la perméabilité progressive et nécessaire pour le passage du stade de l'économie nationale à celui de l'économie intégrée »<sup>129</sup>. C'est dans cette logique que se situe le traité constitutif de Dakar, signé le 10 janvier 1994 et entré en vigueur le 1<sup>er</sup> août de la même année et qui constitue aujourd'hui le socle juridique de l'UEMOA<sup>130</sup>. A l'instar d'autres textes constitutifs d'organisations internatio-

---

<sup>126</sup> A côté de ces deux sources principales, il convient d'ajouter les principes généraux du droit et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'UEMOA.

<sup>127</sup> Le Traité de Dakar a été révisé à deux reprises. Pour une analyse du Traité v. SARR (B), « *Le Traité de l'UEMOA: un pacte constitutionnel fédératif* », Revue internationale de droit africain EDJA, n° 43, 1999, pp.77-95.

<sup>128</sup> Pour le Traité instituant le Parlement de l'UEMOA.

<sup>129</sup> SARR (A.Y), « L'intégration juridique dans l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) et dans l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) », op cit. p.43.

<sup>130</sup> 49 Le Traité de Dakar renvoie pour certaines matières aux dispositions du Traité UMOA. Il est par ailleurs prévu à l'art. 112 du Traité de Dakar qu' « en temps opportun, la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement adoptera un traité fusionnant le Traité UMOA et le présent Traité ». Entretemps,

nales, le traité de l'UEMOA est un texte de droit international, négocié, conclu et ratifié par les Etats membres suivant les procédures classiques de droit des traités. Le traité institue l'union en tant qu'organisation internationale, dotée de personnalité interne et externe. Il assigne à l'union une mission et met en place la structure institutionnelle et juridique pour l'accomplir. Le traité définit également le régime financier et détermine les actions qui devront être menées par l'union. Dans tous ces éléments, le traité peut être complété par des protocoles additionnels.

## **a2/ Les protocoles additionnels**

Pour les besoins de compléter le droit originaire de l'UEMOA, le traité de Dakar prévoit l'édiction des protocoles additionnels. Les articles 38 et 39 du traité disposent que le statut, les compétences ainsi que les règles de procédure et de fonctionnement de la cour des comptes font l'objet du protocole additionnel n°1, lequel fait partie intégrante du traité. Les articles 101 et 102 du traité prévoient quant à eux que les politiques sectorielles sont énoncées et définies dans le protocole additionnel n°2, lequel fait également partie intégrante du traité.

Néanmoins, le traité UEMOA reste muet quant à la nature et au régime juridique des protocoles additionnels, contrairement aux autres actes de l'union. D'abord, les protocoles additionnels ne sont pas prévus par l'article 19 comme faisant partie des attributions de la conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement. Ensuite, les quatre dispositions du traité qui évoquent le recours aux actes additionnels ne font allusion ni à la nature ni au régime juridique de ces actes. Enfin, la confusion est alimentée par l'adoption par la conférence du protocole additionnel n°3 instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA<sup>131</sup>. Comme l'indique avec raison ISSA- SAYEGH(J), ces règles auraient dû être « portées par un acte addition-

---

le Traité UMOA a été modifié conformément aux dispositions des articles 113 à 115 du Traité UEMOA.

<sup>131</sup> Protocole additionnel n° III instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA du 19 déc. 2001, (B.O. de l'UEMOA, n°24, p.3). Ce Protocole a fait l'objet de révision par le Protocole Additionnel n° I /2009/CCEG/UEMOA modifiant le Protocole additionnel n° III instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA signé à Ouagadougou le 17 mars 2009.

nel ou relever d'un autre organe que la conférence des chefs d'État et de Gouvernement »<sup>132</sup>.

Au-delà de ces considérations, il reste vrai que pris dans leur esprit comme à la lettre, les protocoles additionnels peuvent être considérés comme des annexes au traité UEMOA. Ils devraient par conséquent avoir la même nature juridique que le traité. A ce titre, les protocoles additionnels ne peuvent être modifiés ou leur nombre augmenté qu'en respectant la procédure de révision de l'article 106 du traité<sup>133</sup>. Cette procédure n'a pas été suivie par la conférence des Chefs d'État et de Gouvernement lors de l'adoption du protocole additionnel n°3 et du protocole n°4 modifiant et complétant le protocole n°2 relatifs aux politiques sectorielles de l'UEMOA<sup>134</sup>. Outre le droit primaire, le droit communautaire de l'Union est constitué par le droit dérivé.

### **b/ Le droit dérivé de l'UEMOA**

Le droit dérivé de l'UEMOA recouvre l'ensemble des actes adoptés par les institutions de l'union en vue de réaliser les objectifs du traité. Selon les modalités d'adoption et d'insertion dans les ordres juridiques des Etats membres, il y a lieu de classer les actes de droit dérivé de l'union en droit dérivé unilatéral (b1) et en droit conventionnel (b2).

#### **b1/ le droit dérivé unilatéral**

Le droit dérivé unilatéral de l'UEMOA est constitué par l'ensemble des actes pris par les organes dans la mise en œuvre du traité. Il s'agit en l'occurrence des actes additionnels, des règlements, des directives et des décisions. A côté de ces instruments obligatoires se trouvent d'autres actes non obligatoires tels que les avis et les recommandations.

---

<sup>132</sup> ISSA-SAYEGH (J), « L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique africaine : essai d'un bilan et de perspectives », op.cit., p. 6.

<sup>133</sup> Idem.

<sup>134</sup> Protocole du 23 janv. 2003. Il est arrivé que les organes de l'Union se trompent ou hésitent sur la nature de l'instrument juridique à adopter. V. à propos l'Avis de la Cour de justice de l'UEMOA n°001/97 du 20 mai 1997, ohadata J-02-61.

S'agissant des actes additionnels, ils sont prévus par l'article 19 du traité et se trouvent au sommet de la hiérarchie des actes de droit dérivé de l'UEMOA<sup>135</sup>. Les actes additionnels tirent cette importance du fait qu'ils sont pris par l'instance suprême de l'union. Ils ont également le pouvoir juridique de compléter le traité constitutif, dont ils font partie intégrante, sans pour autant pouvoir le modifier. De ce fait, ils sont annexés au traité et leur respect s'impose tant aux organes de l'union qu'aux autorités des États membres.

En pratique, une confusion s'est installée entre les actes additionnels et les protocoles additionnels. S'il est évident que l'institution d'un régime tarifaire préférentiel par la conférence relève bien d'un acte additionnel, il l'est moins pour les actes d'ordre purement administratif tels que la nomination d'un membre de la commission ou l'acceptation de sa démission<sup>136</sup>.

En ce qui concerne les règlements, ce sont des actes normatifs, adoptés à la majorité par le conseil des Ministres ou par la commission agissant sur délégation du conseil. Les règlements ont une portée générale. Ils sont obligatoires dans tous leurs éléments et sont directement applicables dans tout Etat membre de l'union<sup>137</sup>. Autrement dit, le règlement s'applique simultanément sur l'ensemble du territoire communautaire. En raison de sa nature et de sa fonction, le règlement produit des effets immédiats et est comme tel apte à conférer aux particuliers des droits que les juridictions nationales ont l'obligation de protéger et de faire appliquer. Les modes de réception internes sont donc exclus. L'article 42 du traité UEMOA distingue le règle-

---

<sup>135</sup> Dans le Traité UMOA, l'article 5 disposait que « les décisions de la Conférence, dénommées Actes de la Conférence, sont prises à l'unanimité ». Le Traité UEMOA a remplacé cette expression par celle d'actes additionnels. Sur cette notion cf. YOUNGBARE (R), « La nature de l'acte additionnel dans le système juridique de l'UEMOA à la lumière de l'affaire YAI », *Revue de droit des pays africains*, vol.118, p.340- 362

<sup>136</sup>.ISSA-SAYEGH (J), « *La production normative de l'UEMOA. Essai d'un bilan et de perspectives* », op.cit., p.6. Outre cette confusion entre Protocole additionnel et Acte additionnel, il existe une discussion sur le point de savoir si les Actes additionnels relèvent du droit primaire ou du droit dérivé, Sur cette question, V. BATCHASSI (Y) et YOUNGBARE (R), « *Les actes additionnels de l'UEMOA : Analyse juridique* », Cahiers de CEEI n°1, juin 1999, 33p.

<sup>137</sup>Article 43 du Traité UEMOA.

ment de base des règlements d'exécution. Ces derniers ont pour objet l'exécution des actes que le Conseil des Ministres édicte. Nous reviendrons plus amplement sur le règlement n° 008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008.

Quant aux directives, ce sont des actes de portée obligatoire et abstraite qui lient tous les Etats membres quant au but à atteindre. En fonction des impératifs de leur ordre national, les Etats membres ont le choix du moyen le plus adapté pour y parvenir. A cet effet, les Etats peuvent, selon les règles de leur droit interne, procéder par voie législative, réglementaire ou même par instructions administratives. A ce titre, les directives constituent un moyen souple pour harmoniser les législations des Etats membres. Elles peuvent être utilisées, soit pour combler un vide juridique total, soit pour compléter un règlement. En principe, les directives de l'UEMOA ne sont pas directement applicables mais il est permis de penser que la cour de justice de l'UEMOA sera amenée à admettre, comme son homologue européen, qu'un particulier puisse dans certaines conditions se prévaloir d'un tel acte.

Les décisions sont des actes de portée individuelle. Elles sont obligatoires dans tous leurs éléments pour les destinataires qu'elles désignent. La pratique distingue les décisions de base adoptées directement sur fondement d'une disposition du traité et les décisions d'exécution adoptées pour l'exécution des décisions de base, les secondes ne pouvant pas déroger aux premières. Mais qu'elles soient de base ou d'exécution, les décisions se caractérisent par l'absence de portée générale et à ce titre constituent des actes typiques par lesquels les institutions communautaires règlent des cas particuliers.

Enfin, les avis et recommandations des organes sont des actes non obligatoires de l'union. Ces actes n'ont par conséquent pas de force exécutoire. Une recommandation est une invitation et non une injonction faite aux Etats à agir dans un sens déterminé. Par conséquent, elle ne garantit, sur le plan interne, aucune harmonie ou convergence des législations ni quant aux moyens adoptés ni quant aux résultats recommandés et ou à atteindre. En principe, les recommandations et les avis n'ont pas de caractère normatif et échappent à tout contrôle juridictionnel.

## **b2/ Le droit dérivé conventionnel**

L'UEMOA, jouissant d'une personnalité juridique propre a conclu, dans le cadre de la réalisation de ses objectifs, plusieurs conventions avec les Etats tiers, les Etats membres, les institutions et organisations internationales, régionales et sous régionales. L'ensemble de ces conventions constitue le droit conventionnel dérivé de l'union, en ce qu'elles sont autorisées par le traité et qu'elles participent au fonctionnement de l'union<sup>138</sup>.

## **2/ Les caractéristiques du droit communautaire de l'UEMOA**

Si l'existence de l'ordre juridique communautaire de l'UEMOA ne fait l'objet d'aucune controverse, la question des rapports qu'il entretient avec les ordres juridiques des Etats membres peut toujours se poser. Pour y répondre, l'article 6 du Traité UEMOA dispose que « les actes arrêtés par les organes de l'Union pour la réalisation des objectifs du Traité sont appliqués dans chaque Etat membre nonobstant toute législation nationale contraire, antérieure ou postérieure ». L'article 42 quant à lui dénombre les actes juridiques de l'Union et l'article 43 précise leur régime juridique. Il ressort de l'interprétation combinée de ces différentes dispositions que les normes de l'UEMOA sont directement applicables (a) et qu'elles prévalent sur le droit interne des Etats membres (b).

### **a/ Applicabilité directe des normes de l'UEMOA**

Selon MEYER (P) et IBRIGA (L.M)<sup>139</sup>, le fondement de l'applicabilité directe des normes communautaires de l'UEMOA est à rechercher dans le Traité et plus particulièrement à l'article 4. En se fixant comme objectif la construction d' « un environnement juridique rationalisé et harmonisé »<sup>140</sup> et surtout en décidant de « créer entre les Etats, un marché commun basé sur la libre circulation des personnes, des biens et des capitaux, et le droit d'établissement des personnes exerçant une acti-

---

<sup>138</sup> Précisons par ailleurs que le nouveau Traité de l'UEMOA s'articule autour de l'acquis communautaire de l'UMOA, sa devancière et que certains éléments du dispositif conventionnel de l'UMOA, conformes à l'esprit et à la lettre du Traité UEMOA restent toujours en vigueur.

<sup>139</sup> MEYER (P) et IBRIGA (L.M), « La place du droit communautaire UEMOA dans le droit interne des Etats membres », op. cit, p.13.

<sup>140</sup> Art 4 a) in fine du traité UEMOA.

tivité indépendante ou salariée, ainsi que sur un tarif extérieur commun et une politique commerciale commune »<sup>141</sup>, les Etats membres ont entendu reconnaître le principe de l'applicabilité directe, puisque la « logique inhérente au marché commun destine ses règles à s'adresser directement aux particuliers »<sup>142</sup>.

Plus formellement, l'applicabilité directe trouve à s'affirmer dans le droit communautaire de l'UEMOA, eu égard à la nature supranationale de l'institution. A cet effet, l'article 43 du Traité met en évidence les différents degrés d'effet juridique que doivent produire les actes des organes de l'Union. Par cette disposition, le Traité de l'UEMOA consacre expressément le principe d'applicabilité directe et immédiate des actes de l'Union. C'est dire que le droit de l'Union, hormis les directives, s'insère automatiquement dans l'ordre interne des Etats membres et peut, après les formalités prescrites à l'article 45 du Traité, être revendiqué par les particuliers. Les normes de l'Union priment également sur le droit des Etats membres.

#### **b/ Primauté des normes de l'UEMOA**

La primauté du droit communautaire semble devenue une exigence fondamentale dans un ordre d'intégration. A ce propos, le Traité UEMOA est très clair en son l'article 6 qui dispose que « les actes arrêtés par les organes de l'Union (...) sont appliqués dans chaque Etat membres nonobstant toute législation nationale contraire antérieure ou postérieure ». Par cette affirmation formelle, le Traité fait du principe de primauté, « une composante essentielle de l'ordre public communautaire, principe devant garantir l'efficacité des règles communautaires et assurer la cohérence comme la cohésion de l'ordre juridique »<sup>143</sup>. Il pourrait en être déduit que cette primauté affirmée vaut pour le droit de l'Union dans son intégralité, quels que soient la nature et le rang de la norme communautaire et ceux de la norme de droit national qui lui est

---

<sup>141</sup> Art 4 c) du traité UEMOA.

<sup>142</sup> KOVAR (R), « *Les rapports entre le droit communautaire et les droits nationaux* » in Trente ans de droit communautaire, CE, Bruxelles, 1984, p.147.

<sup>143</sup> MEYER (P) et IBRIGA (L.M), « La place du droit communautaire UEMOA dans le droit interne des Etats membres », op. cit. p.13.

opposée. La Cour de justice l'a confirmé dans son avis du 18 mars 2003<sup>144</sup>. Elle décide que « la primauté bénéficie à toutes les normes communautaires, primaires comme dérivées, immédiatement applicables ou non, et s'exerce à l'encontre de toutes les normes nationales administratives, législatives, juridictionnelles et même constitutionnelles parce que l'ordre juridique communautaire l'emporte dans son intégralité sur les ordres juridiques nationaux ». En définitive, il ne doit jamais y avoir de conflit entre une norme communautaire et une loi nationale parce qu'en ratifiant le Traité, les Etats ont entendu reconnaître aux normes communautaires un effet abrogatoire automatique pour toutes les dispositions nationales contraires. Afin de veiller sur l'application de ces normes communautaires, le Traité a institué une juridiction communautaire.

## **B/ Le système judiciaire de l'UEMOA**

Le traité de l'UEMOA met en place deux organes de contrôle juridictionnel<sup>145</sup> à savoir la cour des comptes (1) et la cour de justice (2) dont l'organisation, la compétence et le fonctionnement sont règlementés par le protocole additionnel n°1 relatif aux organes de contrôle de l'UEMOA.

### **1/ La cour des comptes de l'UEMOA**

La cour des comptes de l'UEMOA assure le contrôle de l'ensemble des organes de l'union, notamment « la régularité et l'efficacité de l'utilisation de leurs ressources »<sup>146</sup>. Elle est composée de trois conseillers. Les conseillers de la cour sont nommés pour un mandat de six ans, renouvelable une seule fois, par la conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement<sup>147</sup>. La cour s'assure que les comptes des organes soumis à son contrôle sont régulièrement tenus et établis conformément aux

---

<sup>144</sup> Cour de justice de l'UEMOA, Avis 001/2003 du 18 mars 2003, Recueil de jurisprudence de la cour n°1, 2004. p.67

<sup>145</sup> A part le contrôle juridictionnel, le Traité UEMOA prévoit également un « contrôle démocratique » exercé par le Parlement de l'Union. Cf. le Traité du 29 janv. 2003 portant création du Parlement de l'Union économique et monétaire ouest africaine, part. en son art. 14.

<sup>146</sup> Article 23 du Protocole additionnel n° I, déjà cité.

<sup>147</sup> Cf. Acte additionnel n° 09/96, du 10 mai 1996, fixant les modalités de désignation des conseillers à la Cour des comptes de l'Union économique et monétaire ouest africaine.



dispositions du traité, ainsi qu'aux normes, règles et principes comptables généralement admis<sup>148</sup>. La cour s'assure en particulier que les comptes sont réguliers et sincères et qu'ils traduisent l'image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'UEMOA.

Dans ses attributions, la cour des comptes de l'UEMOA contrôle trois différents justiciables. D'abord les organes de l'UEMOA. Dans ce cadre, la cour contrôle les comptes annuels des organes de l'union, les comptes d'emplois des ressources extérieures des partenaires techniques et financiers de l'union, les comptes 'emploi des organismes subventionnés par l'union, les comptes d'emploi des projets réalisés par l'union dans les Etats membres. Ensuite, les comptes des Etats membres de l'UEMOA, à la demande de ces derniers, en ce qui concerne le contrôle juridictionnel des comptes et dans le cadre de la surveillance multilatérale des politiques budgétaires. Enfin, les comptes annuels du Conseil régional de l'épargne publique et des marchés financiers<sup>149</sup>. A cet égard, la cour des comptes possède au moins de justiciables que son homologue de la cour de justice.

## **2/ La cour de justice de l'UEMOA**

Institué par l'article 38 alinéa 1 du traité de Dakar, la cour de justice de l'UEMOA est organisée par le protocole n°1 relatif aux organes de contrôle de l'union et l'Acte additionnel n° 10/96 du 10 mai 1996 portant statut de la cour de justice. Ces textes de base ont été complétés par le règlement n°1/96 du 5 juillet 1996 portant règlement de procédures de la cour de justice et par le règlement n°2/96 du 20 décembre 1996 portant statut du greffier.

Ces textes déterminent la composition (a) ainsi que les compétences (b) de la cour de justice communautaire.

---

<sup>148</sup>Art. 4 du Règlement n° 01/2000/CM/ UEMOA portant modalités du contrôle de la Cour des comptes.

<sup>149</sup> Organe de l'UMOA institué par la Convention du 3 juil. 1996 portant création du Conseil régional de l'épargne publique et des marchés financiers.

### **a/ Composition de la cour de justice de l'UEMOA**

La cour de justice est composée de membres nommés pour un mandat de six ans, renouvelable, par la conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement. Les membres de la cour de justice sont choisis parmi les personnalités offrant toutes les garanties d'indépendance et de compétence juridique nécessaires à l'exercice des plus hautes fonctions juridictionnelles<sup>150</sup>. Les membres de la cour jouissent d'un statut propre à leur garantir une indépendance (prestation de serment, octroi de privilèges et immunité, secret de délibérations, interdiction de tout cumul avec des fonctions politiques, administratives ou juridictionnelles).

Contrairement aux autres institutions de l'union, le président de la cour de justice est désigné par ses pairs pour un mandat de trois ans<sup>151</sup>. Juridiction permanente, la cour de justice jouit de larges compétences d'attribution.

### **b/ Compétence de la cour de justice de l'UEMOA**

La cour de justice de l'UEMOA est chargée d' « assurer le respect du droit quant à l'interprétation et à l'application du traité de l'union et de ses actes d'application »<sup>152</sup>. Dans le cadre de cette mission, elle assume deux fonctions essentielles : l'une consultative, l'autre contentieuse.

#### **b1/ Compétences consultatives de la cour de justice de l'UEMOA**

Sur fondement de l'article 27 de l'acte additionnel n°10/96 du 10 mai 1996 portant statut de la cour de justice, le Conseil des Ministres, la commission ou tout Etat membre peut recueillir l'avis de la cour sur la compatibilité d'un accord international ou en voie de négociation avec les dispositions du traité de l'union<sup>153</sup>. De même, la cour peut être saisie par les mêmes institutions et la conférence en vue

---

<sup>150</sup> Art. 5 al. 1 de l'Acte additionnel n° 10/96, déjà cité.

<sup>151</sup> Art. 2 al. 2 du Protocole additionnel n° I. Cette disposition ne prévoit pas si le mandat du Président est renouvelable ou non. Dans le silence des textes, IBRIGA (L.M) pense qu'on devrait « pencher pour l'affirmative ». Cf. IBRIGA (L.M), « *L'UEMOA : Une nouvelle approche de l'intégration économique régionale en Afrique de l'ouest* », op.cit., p.51, note 137.

<sup>152</sup> Art. 1er du Protocole n° I, déjà cité.

<sup>153</sup> Il convient de rappeler que conformément à l'art. 42 du Traité UEMOA les avis de la Cour n'ont pas de force obligatoire.

d'émettre un avis sur toute difficulté rencontrée dans l'application ou l'interprétation des actes relevant de droit communautaire.

## **b2/ Les compétences judiciaires de la cour de justice de l'UEMOA**

La cour de justice de l'UEMOA n'est dotée que de compétence d'attribution définies à l'article 38 du traité UEMOA et les articles 7 à 17 du protocole additionnel n°1. De façon schématique, les compétences judiciaires de la cour de justice de l'UEMOA peuvent être regroupées en « contentieux de déclaration », en « contentieux d'annulation » et en « contentieux de pleine juridiction »<sup>154</sup>.

Le contentieux de la déclaration qu'elle a à connaître comprend deux branches. La première constituée par le recours en manquement des Etats est uniquement ouvert aux Etats membres et à la commission. La seconde, représentée par le renvoi jurisprudentiel en interprétation ne peut être déclenchée que par une juridiction nationale ou une autorité à fonction juridictionnelle. Quant au contentieux de l'annulation ouvert aux particuliers, il se développe dans trois directions : d'abord l'aménagement d'un recours objectif en annulation des actes du conseil et de la commission dans le délai de deux mois ; ensuite avec la possibilité de soulever, lors d'un litige, l'exception d'illégalité ; enfin avec un recours préjudiciel en appréciation de la validité d'un acte émanant des instances de l'union. A titre accessoire, la cour de justice est compétente pour connaître, dans le cadre du contentieux de pleine juridiction, des litiges de celle-ci dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que ceux opposant l'union à ses agents. Enfin, comme juridiction internationale ou instance arbitrale, elle connaît des différends entre Etats membres relatifs au traité de l'union se ces différends lui sont soumis en vertu d'un compromis. Faut-il déduire que la mise en place du traité UEMOA et par ricochet le règlement n°08/CM/2008 du 26 septembre 2008 permet de lutter efficacement contre l'évasion fiscale dans les pays de l'UEMOA ? Tout l'intérêt du sujet se trouve dans la réponse à cette question.

---

<sup>154</sup> Pour des détails sur les compétences judiciaires de la Cour, v. SARR (A.Y), L'intégration juridique dans l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) et dans l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA), op.cit., p.245 et s.

#### **Section 4/ Intérêt du sujet**

A juste titre, avant la mise en place du traité UEMOA, les pays membres de l'espace UEMOA, naguère étaient tournés vers des courants de pensée socialiste et pratiquaient des politiques d'accueil restrictives vis-à-vis des investissements directs étrangers. Sous la contrainte des institutions de bretton woods (La Banque mondiale et le Fonds monétaire international), ces Etats marquent une convergence vers des politiques libérales. Au cours des années quatre-vingt-dix, avec la globalisation de l'économie avec ses effets corollaires que sont le démantèlement des obstacles à la libre circulation des biens et des capitaux, la mobilité vertigineuse de la matière imposable, le développement massif des activités transfrontalières, les pays membres de l'espace UEMOA, ont d'une part favorisé un accès intérieur aux flux financiers internationaux et d'autre part, offert des incitants fiscaux aux multinationales pour attirer les investissements étrangers. Ainsi, la libéralisation financière a favorisé la prolifération des mécanismes permettant aux multinationales d'échapper à leurs responsabilités fiscales envers les États.

Dans les manifestations variées de l'antifiscalisme, la fraude fiscale occupe une place particulière. Il en va ainsi dans la mesure où d'une part, elle procède d'un acte purement individuel et où d'autre part elle n'a d'autre finalité pour la personne qui la pratique que d'échapper en totalité ou en partie au sacrifice fiscal qui lui est demandé. Cet élément intentionnel est déterminant dans la définition de la fraude. Cependant, il est des cas où le contribuable parvient à minorer volontairement son revenu taxable sans violer la loi en se bornant à utiliser au mieux, soit en profitant de certains vides juridiques, soit en se servant des possibilités multiples de montages qui lui sont offerts au plan international. On parle dans ce cas de figure d'évasion fiscale, non de fraude. Sans doute peut-on considérer que la fraude et l'évasion fiscale ont néanmoins en commun de représenter un manquement à l'éthique sociale. Les causes de ce manquement ne sont d'ailleurs pas mieux connues que leur importance réelle. Elles sont certainement extrêmement multiples, et c'est pourquoi il serait hasardeux de se risquer à affirmer que tel ou tel facteur est prédominant parmi la longue liste de ceux qui sont traditionnellement avancés comme par exemple l'inadaptation du système fiscal, l'idéologie, l'anti-étatisme, les mentalités, le goût du risque, la conjoncture économique, l'appât du gain. Elles prennent aujourd'hui des formes parfois iné-

dites. Ainsi de nouveaux produits financiers sont apparus qu'il est difficile de qualifier. Les structures juridiques sont plus complexes et plus opaques, l'internationalisation des échanges engendre une délocalisation croissante de la matière fiscale<sup>155</sup>, et ouvrent également de nouveaux chemins à la fraude et à l'escroquerie.

Plus qu'une simple résistance à l'impôt, les stratégies ou comportements d'évitement constituent le germe d'un refus qui tend à s'étendre par capillarité en faisant l'économie du fracas des révoltes fiscales. La perte de légitimité de l'impôt qui en résulte est liée au premier chef à ce que sa fonction budgétaire pas plus que sa fonction d'instrument de justice sociale ne semble remplie, mais aussi au sentiment d'inégalité et d'injustice que finissent par ressentir les contribuables qui ne pratiquent pas l'évasion fiscale. Un tel état d'esprit finit par favoriser et même justifier pour certains des pratiques d'évitement de l'impôt qui ne trouvent plus alors aucun frein, ni éthique, ni social. Cette transformation, voire cette perte du sens de l'impôt, est par ailleurs amplifiée par la mondialisation et le fait que de plus en plus d'acteurs économiques, des entreprises ne vivent plus le même temps, le même espace, les mêmes normes que les acteurs politiques administratifs nationaux en charge des politiques fiscales. Car si l'espace économique transcende les frontières, l'espace fiscal, administratif et juridique demeure encore largement enfermé au sein des espaces nationaux ou communautaires.

De nos jours, la situation économique des pays membres de l'espace UEMOA n'est guère reluisante et ne reflète pas les efforts consentis pour sortir du sous-développement. Pendant longtemps, l'aide publique au développement est apparue dans l'imaginaire des acteurs économiques comme une solution salvatrice. Or, il apparaît que cette aide est non seulement négligeable face aux défis de développement auxquels sont confrontées les populations des pays membres de l'espace communautaire UEMOA, mais qui plus est, les maintient dans une situation de dépendance.

---

<sup>155</sup> DOMINATI (Ph), « Rapport sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales », Sénat, 2012.

L'objet de cette étude est de répertorier les armes de nature fiscales employées par les deux protagonistes, les multinationales et les États membres de l'espace UE-MOA. On peut être surpris par la terminologie conflictuelle, mais en fait, c'est bien du concept traditionnel de guerre économique que nous traitons, et de l'un de ses aspects les plus raffinés : l'évasion fiscale. Ce conflit, né de l'affrontement entre des entreprises, forces dynamiques, et des législations nationales, forces statiques, moins aptes au changement, est inextricablement mêlé aux autres aspects de la dynamique économique et politique mondiale. Il est difficile de savoir, au travers de la réalité complexe, si l'arme fiscale est considérée comme ayant une finalité ou comme l'un des moyens d'atteindre des objectifs de croissance et de profit. Le degré d'utilisation de l'arme fiscale variera suivant les valeurs et les conceptions des dirigeants des firmes, et si certains considèrent l'optimisation et l'évasion fiscale comme des techniques à usage restreint, de faible efficacité, d'autres au contraire lui laissent une place de premier plan.

Les firmes multinationales, fortes de leur puissance économique et financière, se conforment en apparence à la règle du bon citoyen, mais estiment que leur prestation envers le gouvernement ou les gouvernements est plus que suffisante. Elles n'entendent donc pas se subordonner complètement aux souverainetés fiscales, et fourbissent à cet effet des armes aussi efficaces que diverses. De leur côté, les États ont bien l'intention de cerner la matière imposable des filiales et disposent de l'arsenal législatif, de la doctrine administrative et de la jurisprudence. Dès lors, les parties sont en présence d'agissements entourés de la discrétion et du mystère qui accompagnent toujours l'évasion fiscale et qui rendent difficile une mise au point claire et précise de l'utilisation des paradis fiscaux et l'établissement d'un inventaire exhaustif des techniques d'évasion fiscale.

Les gouvernements des pays hôtes considèrent souvent la filiale d'une multinationale, comme comparable en tous points à une firme nationale. En fait, il n'en est rien, car cette firme est incomparablement plus forte qu'une entreprise nationale, elle est gérée à l'échelle mondiale par la maison mère, elle dispose de sources de financement meilleures et plus diversifiées dont l'accès est interdit à ses concurrents. On ne peut donc appréhender son résultat qu'à titre comparatif, mais l'on ne pourra pas imposer les autres unités de production ou de finance du groupe ou obtenir des

informations sur leur compte. L'instance internationale qui permettrait de contrôler une multinationale, au même titre qu'un État contrôle des entreprises nationales, ne pourra être créée que lorsque les États consentiront à céder une parcelle de leur souveraineté fiscale.

C'est pour cette raison que les instances nationales, par leur division, font le jeu des multinationales dont les moyens d'action sont disproportionnés, dans la mesure où le cadre de la législation nationale n'a pas été conçu pour résister à la diversité et à l'ingéniosité de stratégies émanant d'organismes internationaux raisonnant à cette échelle. Déjà fragiles, ces jeunes États indépendants ont hérité d'une souveraineté chancelante, parce que la domination des multinationales et la délocalisation des sociétés sous l'effet des politiques d'ajustement structurel ont achevé de les réduire à néant.

A l'heure actuelle, un fond documentaire important traite des problèmes soulevés par la fraude fiscale. Si ces thèmes sont bien connus, on ne peut en dire de même au sujet de l'évasion fiscale. Elle est parfois évoquée ou traitée partiellement, mais il semble qu'il n'existe aucun ouvrage paru où l'évasion fiscale soit analysée conjointement avec ses causes les plus manifestes, ses auteurs les plus néfastes et les plus impunis que sont les multinationales dans cette sous-région ouest africaine.

La pratique des multinationales offre un intérêt de toute première importance eu égard au développement et à l'amplification du phénomène. Indépendamment de toute question d'éthique, il conviendra d'examiner de façon objective cette matière, et de mettre en lumière les répercussions économiques qui peuvent en résulter. Comment expliquer que malgré tous les bienfaits du libéralisme économique, selon les ardents défenseurs de cette théorie, pour sortir les pays membres de l'espace UE-MOA de la paupérisation, ces derniers restent englués dans la pauvreté en subissant de plein fouet le fardeau de l'évasion fiscale ?

Le but de cette étude est de répondre à un besoin de connaissance et de clarté. Les multinationales créent l'actualité et celle-ci est souvent brûlante dans la mesure où les impacts nationaux et régionaux de leurs agissements sont sensibles, il nous faut de l'effet, remonter à la cause. Pour ce faire, il ne suffit pas d'étudier les effets et les conséquences de l'évasion fiscale, il faut la disséquer et analyser ce phénomène dans son contexte. Dès lors, l'étude proposée est interdisciplinaire dans sa nature et

dans sa portée. Il s'agit de dépasser le cloisonnement des différents domaines du droit et de préciser quelles sont les interdépendances qui peuvent exister entre des motivations et des agissements d'ordre économique et des résultats de nature juridique. C'est dans les mécanismes des firmes qu'il faut rechercher les causes de la grande évasion fiscale.

Pour traiter de ce problème, nous procéderons à un examen des textes et études fiscales qui sont actuellement disponibles. Car il importe d'examiner les motivations, puis les agissements des parties impliquées, de façon à ce que les techniques d'évasion utilisées soient mises en évidence dans le contexte réel des multinationales. Une fois cette analyse menée, nous serons à même d'étudier de quelle manière les Etats membres de l'espace UEMOA peuvent tirer profit des instruments internationaux dans la lutte contre l'évasion fiscale. Ceci nous amènera à axer notre propos autour de deux axes principaux à savoir :

Les causes du phénomène de l'évasion fiscale des multinationales dans l'espace UEMOA (Première partie).

Les moyens de lutte dont disposent les États face à l'évasion fiscale des multinationales dans l'espace UEMOA (Deuxième partie).

L'adoption d'un tel plan nous a semblé justifiée dans la mesure où il y a antériorité des pratiques des multinationales par rapport à la réaction des Etats. Les incidences juridiques nationales et internationales ne sont que des conséquences de cette attitude, des réactions de défense viennent à posteriori. Il est évident que l'étude proposée peut se révéler un outil de travail précieux pour les experts fiscaux, les administrations fiscales des pays membres de la sous-région ouest africaine et le législateur communautaire UEMOA.



**PREMIERE PARTIE/ LES CAUSES DE L'ÉVASION  
FISCALE DES MULTINATIONALES DANS L'ESPACE  
UEMOA**

Dans le contexte mondialisé et interconnecté d'aujourd'hui, plusieurs approches ont été développées pour expliquer et relater les causes de l'évasion fiscale. Plus qu'une simple résistance à l'impôt, c'est le signe d'une mutation profonde du modèle économique et politique qui s'est installé. Avec la mondialisation, de plus en plus d'acteurs économiques vivent dans des environnements très différents de l'environnement limité au territoire national qui est celui de la plupart des petites et moyennes entreprises et qui est aussi celui des responsables politiques et administratifs nationaux en charge des questions fiscales.

Ce nouveau contexte fait que l'assiette fiscale est de nos jours plus que jamais menacée par une érosion de la base d'imposition liée tant par la mondialisation de l'économie que par les nouveaux moyens de communication. Or, cette nouvelle technologie porte en germe le passage vers une civilisation nouvelle dans laquelle la place de la fiscalité n'apparaît pas à l'évidence. Il est dans un processus de déterritorialisation quasiment invisible de la matière imposable qui remet fondamentalement en cause les cadres fiscaux, juridiques et administratifs habituels qui les menace directement et en fait apparaître la faiblesse et la fragilité.

Les causes des comportements qui visent à se soustraire de ses obligations fiscales sont aussi anciennes que le prélèvement fiscal, et elles sont multiples. C'est pourquoi, il serait prétentieux de se risquer à affirmer que tel ou tel facteur est prédominant parmi la longue liste de ceux qui sont traditionnellement avancés comme par exemple : l'idéologie, l'antiétatisme, le goût du risque, la conjoncture économique, la pression fiscale, l'appât du gain. La fiscalité est ainsi agressée et minée de l'extérieur comme de l'intérieur. D'une manière générale, les causes de l'évasion fiscale dans l'espace UEMOA peuvent être regroupées en deux catégories : Les causes endogènes et les causes exogènes.

Dans l'UEMOA, les administrations fiscales, à l'image des administrations des pays moins avancés, connaissent des problèmes d'ordre organisationnel et fonctionnel. Outre cela, il y a le contexte dans lequel évolue les administrations fiscales : d'un côté le contexte de mondialisation des échanges marquée par l'ouverture des frontières, la dématérialisation des échanges et les facilités de transport et de concurrence fiscale est venu limiter la souveraineté fiscale, conduisant les États, soit à harmoniser leurs régimes fiscaux, soit à offrir des incitants fiscaux aux multination-

nales. Les États sont pris en tenaille entre une administration fiscale inefficace et une attractivité fiscale qui favorise la concurrence fiscale entre les États (Titre 1).

Les causes exogènes sont liées d'une part, aux différences des règles d'imposition. Ces disparités fournissent aux multinationales des opportunités d'arbitrage qui leur permettent de minimiser le taux d'imposition auquel elles font face. Il s'agit des transferts indirects de bénéfices. Cette dernière est considérée comme l'une des méthodes les plus utilisées par les entreprises multinationales pour transférer leurs bénéfices dans des pays dont la fiscalité est plus avantageuse. Le but recherché par les multinationales n'est autre que l'érosion de la base d'imposition. D'autre part, les multinationales jouent des asymétries du droit fiscal des différents pays pour obtenir une double exonération d'impôt pour une même dépense. Il s'agit de l'usage abusif des conventions fiscales (Titre 2).

## TITRE 1/ LES CAUSES ENDOGÈNES DE L'ÉVASION FISCALE DANS L'ESPACE UEMOA

Malgré les efforts engagés depuis une quinzaine d'années dans les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, des marges de progrès importantes subsistent encore dans de nombreux pays sur plusieurs points. Il s'agit d'une carence évidente en matière de gestion des ressources humaines, la vétusté des moyens matériels, le manque ou l'inexistence des moyens de communication, une gestion manuelle des impôts, une législation complexe et des procédures complexes et difficiles à mettre en œuvre. À cela s'ajoute un incivisme fiscal marqué par la perte de légitimité et la défaillance des États.

Par ailleurs, la mise en place des réformes est fréquemment entravée par la faiblesse de l'engagement des responsables politiques et des dirigeants des administrations fiscales. L'instabilité politique, voire les changements fréquents des ministres et / ou de directeur des impôts aggrave les difficultés. De ce fait, les administrations fiscales des pays de l'espace UEMOA ne disposent pas de moyens nécessaires dans la mobilisation des ressources pour le développement économique de leurs pays respectifs.

De plus, la forte mobilité transfrontalière permet aux multinationales de choisir le régime fiscal qui leur convient le mieux selon le niveau de taxation et tout autre avantage offert en la matière<sup>156</sup>. Ainsi, ce nouveau modèle de développement pousse les pays en développement comme ceux de l'espace UEMOA à offrir des incitants fiscaux pour attirer des investissements étrangers.

Or, les décisions d'investissement des multinationales dépendent généralement de leur capacité à obtenir de la part des gouvernements, pris dans une logique compétitive, des concessions en matière de taxes et de réglementations fiscales. Ce qui met à mal les principaux postulats sur lesquels repose le modèle du commerce in-

---

<sup>156</sup> BOSKIN (M.J) et GALE (W.G), 1987, « *New results on the effects of tax policy on the international location of investment* » In Feldstein, *The effect of taxation on capital accumulation*, 1987.

ternational<sup>157</sup>. C'est pourquoi les bénéfices théoriques que les pays membres de l'espace communautaire UEMOA auraient dû tirer de leur intégration au commerce mondial ne se sont pas matérialisés. Dans la pratique, la fuite des capitaux combinée au rapatriement rapide des bénéfices, à d'importantes subventions publiques pour attirer l'investissement et à une évasion fiscale systématique, ont en réalité fortement érodé les bénéfices potentiels qu'auraient pu générer les transferts financiers des multinationales vers ces pays supposés destinataires.

L'essor de l'évasion fiscale a coïncidé avec la tendance de plus en plus forte à attirer les investissements chez soi, à proposer des accords préférentiels, un code communautaire d'investissement, un tarif extérieur commun. Mais les mesures fiscales prises par les pays membres de l'UEMOA ne sauraient suffire à asseoir la confiance des multinationales, d'autant plus que certains États membres de cet espace communautaire ont opté dès leur accession à l'indépendance pour une politique mélangeant incitations et restrictions.

Nous aborderons d'une part, les difficultés auxquelles sont confrontés les pays de l'UEMOA à mobiliser des ressources fiscales du fait de la faiblesse de leurs administrations fiscales (chapitre 1) et d'autre part, les dispositifs fiscaux d'attractivité mis en œuvre par ces pays pour attirer des investissements et qui in fine favorisent la concurrence fiscale (chapitre 2).

---

<sup>157</sup> GRAY (J), « False dawn: the delusions of global capitalism », London: Granta, 1998.

## **CHAPITRE 1/ LES FAIBLESSES DES ADMINISTRATIONS FISCALES DES PAYS MEMBRES DE L'ESPACE UEMOA**

Depuis quelques décennies, les administrations fiscales des pays africains en général, et des Etats de l'UEMOA en particulier, ont connu de constantes mutations organisationnelles. Au lendemain des indépendances, les différents organigrammes des services centraux et ceux des services extérieurs sont quasiment identiques. Ils s'articulent autour des différents types d'impôts et taxes en vigueur. Leur distinction est purement territoriale. Les premiers sont des services nationaux à compétence illimitée sur l'ensemble du territoire, et les seconds sont établis dans différentes structures administratives et organisés hiérarchiquement en inspections d'impôts cédu-laires ou en bureaux de taxes indirectes et directes.

Cette organisation est source de nombreux dysfonctionnements y compris le fractionnement des missions fiscales et le cloisonnement des services. Pour y remédier, la séparation des services centraux et des services opérationnels d'une part, et l'intégration de la fonction de recouvrement deviennent des tendances dominantes des réformes des administrations fiscales des pays membres de l'espace communautaire UEMOA au cours des décennies 1990 et 2000. Ces nouvelles mesures sont censées clarifier les compétences de chaque service, limiter les risques de chevauchement ou de conflit de compétence, concourir à une meilleure mobilisation des ressources.

En dépit d'avancées notables, les dysfonctionnements qui caractérisent la plupart des administrations fiscales des pays de l'UEMOA sont malheureusement encore d'actualité. A l'évidence, les administrations fiscales de ces pays sont peu modernisées. Les handicaps tiennent aux lacunes qui portent sur le cadre institutionnel d'une part (section 1) et d'autre part sur l'incivisme fiscal caractérisé par la mauvaise relation administration – contribuable (section 2).

## **Section 1 / De l'insuffisance structurelle**

Le diagnostic des modes d'organisation et de fonctionnement des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA révèle de nombreuses insuffisances. Ces lacunes portent tant sur le cadre institutionnel (paragraphe 1), que sur la vétusté des moyens matériels et les pratiques procédurales (paragraphe 2).

### **Paragraphe 1 / L'organisation inadaptée des administrations fiscales de l'espace UEMOA**

Dans son ouvrage intitulé : « L'Afrique au Sud du Sahara : mobiliser des ressources fiscales pour le développement »<sup>158</sup> ? nota que « la faible capacité de l'administration des impôts dans les pays d'Afrique subsahariens est à l'origine de sa contreperformance en matière de mobilisation des ressources fiscales pénalisant ainsi tout le processus de développement socioéconomique de ces pays ». Cela veut dire clairement que tant qu'il existe des dysfonctionnements organisationnels dans les administrations fiscales, la mobilisation des ressources fiscales en prendra un coup.

Ainsi, parmi les raisons qui favorisent l'évasion fiscale des multinationales dans les pays membres de l'espace UEMOA, nous noterons la faible capacité de leurs administrations fiscales respectives. Ces administrations fiscales sont en proie à divers maux : une corruption parfois généralisée, des agents du fisc sous-payés et insuffisamment formés des structures administratives dépassées, une mauvaise gestion du risque et des objectifs stratégiques peu cohérents.

Nous aborderons successivement la dichotomie entre les services centraux et les services opérationnels (A), doublée d'une gestion inadaptée des ressources humaines. (B).

---

<sup>158</sup> CHAMBAS (G), « L'Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser les ressources fiscales pour le développement », édition Economica, 2009, p. 182.

## **A/La mauvaise répartition des tâches doublée d'une gestion inadaptée des ressources humaines**

L'organisation des services centraux par fonctions fiscales favorise l'émergence des services cloisonnés au détriment d'une approche globale, graduée et adéquate de traitement des risques d'indiscipline et d'évasion fiscales. En plébiscitant la gestion catégorielle des contribuables comme mode d'organisation des services opérationnels, les administrations fiscales ont rendu l'organisation actuelle des services centraux à la fois inopérante et inadaptée.

La création dans les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, des cellules chargées du suivi des réformes, de l'élaboration, de la coordination et de l'évaluation des plans stratégiques dans les services centraux ne suffit pas à faire ce saut qualitatif. Les caractéristiques d'une approche fondée sur la gestion des risques comme l'indiscipline fiscale et par conséquent l'évasion fiscale sont bien connues. Ce sont une base bien articulée de planification stratégique; une optique axée sur les causes et pas les symptômes de l'évasion fiscale. Un traitement diversifié des principaux risques et une évaluation objective des résultats obtenus.

L'organisation des services centraux par fonction fiscale favorise plutôt le cloisonnement des services à savoir le recouvrement, le service d'assiette, le service de contrôle, au détriment d'une approche transversale de traitement des risques d'évasion fiscale. Elle se préoccupe plus des manifestations de l'évasion fiscale que de ses causes, notamment en privilégiant de manière systématique les mesures coercitives à des approches plus consensuelles comme l'éducation ou la pédagogie. Des stratégies plus équilibrées de lutte contre l'évasion fiscale ne peuvent être envisagées que dans une approche globale et diversifiée, difficilement applicable dans le contexte actuel. A cet effet, nous aborderons d'une part, l'intégration insuffisante de l'outil prévisionnel (1), et d'autre part, l'absence d'un interlocuteur fiscal unique (2).



## **1/ L'organisation des services centraux par fonctions fiscales : Intégration insuffisante de l'outil prévisionnel**

La maîtrise insuffisante du tissu fiscal du fait de l'économie souterraine par exemple, et l'absence de données économiques fiables font perdre toute objectivité aux objectifs actuels des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA. Or, les notions de risques d'évasion fiscale et d'objectif sont intimement liées.

En effet, certains événements peuvent impacter négativement le service rendu, les ressources tant humaines que matérielles, l'image, et au final les performances d'une administration. Prévoir ces événements pour être en mesure d'agir de façon optimale et atteindre les objectifs fixés doit être le but recherché par toute administration. A ce jour, et dans la totalité des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, l'évaluation des performances repose sur des outils de prévision peu sophistiqués et une approche globalement empirique. Les prévisions annuelles sont en effet calculées sur la base de la moyenne des réalisations des trois dernières années en tenant compte le cas échéant de l'impact des mesures fiscales nouvelles. La reconduction quasi-mécanique des objectifs d'un exercice à l'autre ne tient pas suffisamment compte de la réalité économique et des véritables potentialités. La disponibilité d'outils pertinents de prévisions permettant de doter les administrations fiscales d'une véritable capacité d'analyse du tissu économique et de détermination du gap fiscal (différence entre les recettes potentielles et les recettes effectives), est à ce titre indispensable.

Car c'est sur la base de ces prévisions objectives que des systèmes de contractualisation entre l'état et des administrations fiscales peuvent être réalisés, faisant passer les administrations fiscales d'une culture de moyens à une culture de résultats.

## **2/ L'organisation des services centraux par fonctions fiscales : Absence d'un interlocuteur fiscal unique**

Le difficile positionnement des services centraux par rapport aux services opérationnels dans le contexte d'interlocuteur fiscal unique est une cause essentielle de la faiblesse de l'action administrative.

En théorie, la répartition des rôles est claire. Les services centraux jouent leur rôle de pilotage, d'évaluation et d'orientation stratégique des services opérationnels qui eux s'occupent de la gestion quotidienne des opérations. En pratique, la faible automatisation des procédures et l'absence d'une culture de « reporting » servent les services centraux de la nécessaire information dont ils auraient besoin pour jouer efficacement leur rôle. De plus, l'exclusivité de compétence dont jouissent les services opérationnels sur leur fichier, inhérente au principe de la gestion catégorielle des contribuables, est généralement entendue comme un appel à une « responsabilité sans partage ».

En conséquence, naît insidieusement une ambiance conflictuelle entre les services opérationnels et les services centraux qui nuisent considérablement aux performances des administrations fiscales. Au final, l'organisation actuelle des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, manque de cohérence suffisante pour s'adapter aux exigences d'une administration fiscale efficace, capable de répondre aux besoins de recettes fiscales exprimés par les programmes de développement. Enfin, la confusion des rôles entre les services centraux et les services opérationnels ne constitue pas la seule cause de la faible capacité des administrations fiscales des Etats membres de l'espace UEMOA, la mauvaise gestion des ressources humaines en est une autre.

## **B/La mauvaise gestion des ressources humaines**

La gestion des ressources humaines reste et demeure un problème crucial au sein des administrations fiscales des pays d’Afrique en général et dans les pays de l’UEMOA en particulier<sup>159</sup>. Ce problème est capital dans le fonctionnement et le dynamisme d’une structure administrative bien définie.

Par conséquent, une mauvaise gestion des ressources humaines d’un service peut entraîner inéluctablement le mauvais fonctionnement de ce service. Ainsi, les administrations fiscales des pays membres de l’espace UEMOA ont largement négligé la gestion du personnel. Au total, aucun pays membre de cet espace n’a développé un plan de gestion du personnel pour adapter les effectifs aux besoins réels de l’administration fiscale. La formation professionnelle est insuffisante malgré le concours de la France via des formations dispensées soit sur place, soit à l’école Nationale des impôts à Clermont-Ferrand).

En outre, la faiblesse des rémunérations et l’existence de systèmes d’incitation aux effets pervers qui privilégient les vérificateurs au détriment des autres services ne favorisent pas le respect de l’éthique et contribuent à amplifier la corruption. Enfin, peu de place est laissée au contrôle interne et à l’évaluation des performances des services dont le principal, voire le seul critère d’évaluation, fait référence au montant des recettes collectées.

En somme, comme se penchait le séminaire organisé par le CREDAF du 03 au 07 juillet 2013 au TOGO axé sur la problématique de gestion des ressources humaines dans les administrations fiscales, il a été mentionné dans le document de synthèse que quatre éléments essentiels caractérisent ce phénomène dont il est intéressant de les connaître. Il s’agit du recrutement du personnel, de la formation professionnelle, de l’évaluation du personnel et enfin de l’organisation et attributions des services.

---

<sup>159</sup> MOISSERON (J-Y), « Pression, structure fiscale et niveau de prélèvement », DIAZ, Paris, 1999, p.211.

Nous aborderons successivement les trois premiers points, car le dernier point a été étudié plus haut. A savoir d'une part un recrutement inapproprié (1), d'autre part, une formation non fiable et inexistante (2) et enfin, une évaluation inadéquate (3).

### **1/ Un recrutement inapproprié du personnel des administrations fiscales**

Un personnel recruté sur des bases discutables ne peut être porteur d'espoir dans la mobilisation des ressources fiscales. Dans la plupart des pays africains en général, et ceux de l'espace UEMOA en particulier, le monnayage s'impose de plus en plus comme l'un des modes d'accès aux grandes écoles de formation des impôts. Le commentaire de l'animateur du site connexion ivoirienne<sup>160</sup>, est à cet égard révélateur. Il pense en effet que « les établissements publics dont l'accès était autrefois un rituel, tant ils étaient sélectifs sont aujourd'hui les champs clos d'une escroquerie sans nom. C'est un secret bien connu en Côte-d'Ivoire que les concours d'entrée dans nos grandes écoles sont devenus payants. S'il n'y a pas encore de facture pro forma avec en tête, la liste des prix est bien affichée dans la conscience collective de nos concitoyens ». Malheureusement la Côte-d'Ivoire n'est pas un cas isolé, et l'administration fiscale n'est pas le seul service administratif gangrené par la corruption. On se rappelle aussi cette contestation pour violation des textes, des résultats du concours pour la formation des élèves inspecteurs des douanes béninoises dans une école marocaine<sup>161</sup>. En effet, un collectif des candidats malheureux à ce concours a saisi d'un recours administratif le ministre béninois de la fonction publique, motif pris de ce que les dispositions du décret n° 94-224 du 12 juillet 1994 portant critère d'attribution des bourses de stage avaient été instrumentalisées par le directeur des douanes pour favoriser des personnes précises.

Ces cas emblématiques ne sont hélas pas uniques et peuvent être rapportés à l'échelle de presque tous les pays membres de l'espace UEMOA. Il va s'en dire, que les personnes qui empruntent ces voies détournées pour accéder à l'administration

---

<sup>160</sup> [www.Connexionivoirienne.net](http://www.Connexionivoirienne.net), 19 juin 2008.

<sup>161</sup> [www.gouv.bj/presse/lanation/](http://www.gouv.bj/presse/lanation/), édition du mercredi 22 Juin 2005.

ont perdu tout sens de la dignité et sont incapables de réussir par eux-mêmes. Une fois dans l'administration, il leur sera difficile de rompre avec leur passé pour se départir des pratiques qui leur ont permis de devenir fonctionnaires. Ils seront par ailleurs plus enclins, à vouloir récupérer par la corruption les fonds investis pour leur admission dans l'administration fiscale en dépit, contre ou en marge des efforts déployés pour la mobilisation des ressources fiscales et dans une certaine mesure, la lutte contre l'évasion fiscale.

De plus cette corruption rampante, qui a fait son lit dans les administrations fiscales et pas que, est une donnée essentielle dont on doit tenir compte dans les faiblesses des administrations fiscales. Cette ivraie a fait perdre à certains responsables, même à un niveau relativement élevé dans la hiérarchie administrative, l'esprit patriotique et le sens de l'intérêt général. A ce titre, une réforme dont celle de la lutte contre l'évasion fiscale peut échouer juste parce que les personnes chargées de l'implémenter n'y ont pas trouvé leur intérêt personnel immédiat. A cela s'ajoute les salaires insuffisants, l'inflation ou les soubresauts politiques internes ont engendré ici et là une sorte d'inertie administrative qui fait que beaucoup de gens n'ont plus le cœur à l'ouvrage.

Enfin, le paradoxe de tous les services publics et notamment les administrations fiscales sont macrocéphales. 90 % des agents sont des cadres de la hiérarchie A et les 10 % sont des agents d'exécution qui ne savent même pas à quelle hiérarchie doivent-ils s'attacher en matière de commandement managérial. En un mot, c'est de l'anarchie à tous les niveaux.

## **2/ Un plan de formation non fiable et un plan de carrière du personnel inexistant**

L'un des maux névralgiques qui pénalisent les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA est le faible niveau ou le manque de formation professionnelle des ressources humaines à tous les niveaux de la hiérarchie. La formation professionnelle initiale ou celle continue n'est inscrite dans aucun programme formel et bien établi.

Chaque année, la coopération française accorde une ou deux places à chaque administration fiscale des pays membres de l'espace UEMOA, pour la formation des

inspecteurs des impôts à l'école Nationale des Impôts de Clermont-Ferrand or, si l'on fait le ratio de formation par rapport aux besoins exprimés du personnel formable, c'est peut-être de l'ordre de 0,3 %. Le manque de plan de carrière, de motivation du personnel et d'un plan stratégique de formation à l'échelon national couvert par des moyens financiers et techniques sont l'une des causes de la mauvaise gestion et de la non rentabilité des ressources humaines qui caractérisent les administrations fiscales des Etats de l'espace UEMOA.

En outre, le plan de carrière permettant de suivre l'évolution de chaque agent dans sa vie professionnelle n'existe pratiquement pas. Les cadres ou agents sont nommés à des postes de décision sur des bases irrationnelles (Parenté, affinité, régionalisme ethnocentrisme). Des réalités tristes qui fragilisent d'avantage les administrations fiscales de ces pays. A notre sens, aucun directeur des impôts, n'a la liberté de choix des cadres valeureux et compétents pour occuper tel ou tel poste en dépit du contrat de performance, sans se référer à la hiérarchie supérieure. Ce qui dénature le choix judicieux du directeur.

La formation professionnelle devrait constituer un investissement pour les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, en assurant l'acquisition, le maintien et le développement des qualités professionnelles des agents. Elles permettraient l'obtention des fondamentaux lors de la formation initiale ou en cours de carrière, en cas d'adaptation au poste de travail ou d'évaluation prévisible des métiers. Elle favoriserait également le développement des compétences et des qualifications. La formation professionnelle serait aussi un élément facilitateur dans le processus de changement. Malheureusement, le problème de formation professionnelle constitue un goulot d'étranglement pour les administrations fiscales respectives de ces pays. Cette situation doit interpeler tous les Etats membres de l'espace UEMOA, s'ils espèrent un jour mettre en place une administration fiscale au service du développement.

### **3/ Une évaluation professionnelle inadéquate du personnel**

Evaluer est souvent assimilé, dans l'absolu, à une action à vocation coercitive et peut, de ce fait, être volontairement extrait de la gestion des ressources humaines or tout comme la formation professionnelle, l'évaluation constitue un excellent moyen d'accompagnement des agents dans le cadre de leur activité. Elle est en soi un exercice professionnel qui vise plusieurs objectifs. D'une part, apprécier la valeur professionnelle d'un collaborateur en faisant le bilan des activités de l'année écoulée. Ensuite, faire part des attentes particulières en fixant des objectifs précis ; enfin, faire le point sur les perspectives d'évolution professionnelle et les besoins de formation, en mettant en exergue la reconnaissance ou non des mérites.

La vocation première de l'évaluation professionnelle est managériale. Elle est un moment d'échanges privilégiés. Elle va ainsi permettre de mieux connaître ses collaborateurs, d'aborder leurs qualités, mais aussi les points de vigilance en vue de progresser collectivement. Elle constitue un exercice professionnel qui, dès lors, mérite d'être déployé dans un cadre spécifiquement aménagé. Elle obéit à des principes bien établis qui doit être partagés par le plus grand nombre. Fort malheureusement, tous les principes et règles qui sous-tendent la mise en place d'un système d'évaluation efficace des ressources humaines dans les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA sont voués à l'échec et ne répondent pas aux besoins de qualification ni du service, ni du personnel vers les objectifs de performance.

Si la gestion des ressources humaines des administrations fiscales des Etats de l'UEMOA constitue l'épine dorsale de sa faible capacité, il n'en demeure moins les moyens matériels et informatiques nécessaires au bon fonctionnement des services fiscaux.

## **Paragraphe 2/ La vétusté des moyens matériels et la gestion archaïque de l'impôt**

L'une des causes de la faible capacité des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA est d'une part, la vétusté des moyens matériels et mobiliers de bureau et d'autre part, la gestion manuelle de l'impôt due au manque ou à l'insuffisance de moyens informatiques au sein des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA.

Les administrations fiscales des pays développés comme la France, le Canada, la Belgique, malgré tous les moyens tant humains que matériels dont ils disposent ne parviennent pas à lutter efficacement contre l'évasion fiscale aussi bien des personnes physiques que morales. Imaginons les pays de l'UEMOA sans moyens matériels leurs administrations fiscales sont de véritables passoires.

Nous aborderons successivement la précarité des moyens matériels (A), la gestion manuelle des impôts et un déficit chronique des moyens de communication (B).

### **A/La précarité des moyens matériels des administrations fiscales**

Au sein des différentes administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, les moyens matériels nécessaires au bon fonctionnement des services fiscaux font défaut. En raison d'une organisation déficiente, les moyens matériels sont souvent mal utilisés (mauvaise répartition, équipements ne correspondant pas aux besoins. Ainsi, les administrations fiscales des Etats membres de l'espace UEMOA voient leur fonctionnement entravé par le manque de moyens. A ce sujet, de nombreux constats sont effectués.

D'une part, certains bâtiments administratifs sont dans un état de décrépitude très avancés. Ces bâtiments sont tellement délabrés que la conservation des documents ne peut être assurée Et que les fonctionnaires sont contraints de déplacer ces derniers pour éviter les méfaits d'une toiture perméable. D'autre part, le matériel de



bureau fait aussi souvent défaut : Manque de sièges, de meubles de classement. La pénurie de photocopieuses en état de marche de moyens de calcul est également générale. De plus, le mauvais approvisionnement, surtout hors des grands centres, en registres, imprimés, papiers, constitue un handicap certain. Ainsi, l'inspection de l'enregistrement d'un des pays membres ne disposait plus de registre permettant de suivre les émissions et les recouvrements.

En attendant de recevoir un nouveau registre, l'agent passait les écritures sur des feuilles libres destinées à être recopiées ultérieurement. Enfin, et tout aussi grave est le manque de moyens de déplacements ou de crédits pour indemniser les frais de mission des fonctionnaires. Que penser d'un contrôle fiscal ou le fonctionnaire est pris en charge par le véhicule du contribuable ? La réponse de cette question n'est autre que l'anarchie dans laquelle se trouvent les administrations fiscales des pays de l'UEMOA, et donc la faiblesse à assurer les charges qui lui incombent.

En somme, ce qu'il faut retenir essentiellement est que les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA n'ont jamais vraiment eu les moyens de leur propre politique de performance. Elles devraient en principe avoir à leur disposition tous les moyens matériels et financiers nécessaires et suffisants pour mener à bien leurs missions.

## **B/ La gestion manuelle des impôts et taxes et un déficit chronique de moyens de communication**

De nos jours, certaines administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA continuent à gérer de façon manuelle les impôts (1) et de plus, souffrent d'un déficit chronique de moyens de communication (2).

### **1/ La gestion manuelle des impôts et taxes**

En dehors des grandes villes ou des villes à statut particulier, toutes les structures de gestions gèrent manuellement les impôts et taxes. Les dossiers des usagers y compris les pièces de procédures (rôles, avis d'imposition, répertoire des contri-

buables, etc.), liées à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement de l'impôt sont établis à la main. Les services déconcentrés de la Direction Générale des Impôts sont confrontés au manque criard de moyens informatiques pour pouvoir travailler avec efficacité. Comment peut-on espérer que l'administration fiscale soit performante dans un tel contexte? Surtout de nos jours avec la globalisation et la mondialisation et surtout le développement de la technologie.

En revanche, dans les structures à forte compétence, l'offre informatique existe, mais elle est insuffisante. L'informatisation des opérations n'est pas généralisée ou seulement limitée à l'enregistrement des données fiscales, mais ne constitue pas un véritable outil de gestion. Certaines fonctionnalités essentielles sont indisponibles ou méconnues des utilisateurs. Pour remédier à cette situation plusieurs administrations fiscales ont choisi d'acquérir des progiciels disponibles sur le marché « COTS »<sup>162</sup>, en les adaptant à leurs besoins particuliers. Après le développement de progiciels pour la gestion d'un impôt spécifique dans les années 1990, la plupart des progiciels disponibles prévoient désormais une gestion intégrée de l'ensemble des impôts. Les modules de base sont l'immatriculation, le traitement des déclarations et paiements, la relance des défallants et le recouvrement, la gestion du contentieux et les statistiques. Toutefois, les domaines dans lesquels des progrès importants sont attendus concernent la gestion du risque, y compris l'appui au contrôle fiscal.

## **2/ Un déficit chronique de moyens de communication**

Par communication, il faut entendre l'art de communiquer, d'établir avec autrui une relation, de transmettre quelque chose à quelqu'un. Elle peut aussi désigner l'ensemble des moyens et techniques permettant la diffusion d'un message auprès d'une audience plus ou moins vaste ; ou l'action d'informer et de promouvoir son activité auprès d'autrui d'entretenir son image par tous procédés médiatiques.

---

<sup>162</sup> Commercial off- the-Shelf

Comment se présente le système de communication dans les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA ? Les pays de l'UEMOA souffrent d'une insuffisance des moyens de communication (a) et les liaisons internet et le système d'intranet sont limités (b).

### **a/ Insuffisance des moyens de communication**

Au sein des administrations fiscales des Etats de l'UEMOA, la direction de communication est souvent mal lotie, occupant une place négligeable dans l'organigramme de la direction des Impôts des pays respectifs. Souvent affublée de titre redondant de direction de communication et de la promotion du civisme, cette direction est dépourvue de tous moyens de bord dans le cadre du pilotage de ce service. La direction de communication est souvent considérée comme un garage pour les agents qui y travaillent. Ces agents considèrent leur affectation dans cette direction comme une sanction. Au lieu d'être une direction au cœur de la stratégie de communication au sein des administrations fiscales des pays membres de l'UEMOA, cette direction ne joue qu'un rôle de figuration dans son fonctionnement pour plusieurs raisons. La première est que les agents affectés dans cette direction sont en nombre insuffisant. La deuxième raison est que les agents qui s'y trouvent n'ont pas de tâches précises, et passent la plupart du temps à tourner le pouce. Ils n'ont pas d'objectif clairement défini, et ne produisent aucun rapport sur leurs activités. Enfin, ces agents affectés dans cette direction, prenant leur mutation comme une sanction, n'ont aucune motivation à travailler et développer le système de communication.

Enfin, la direction générale des impôts n'ayant clairement défini aucune politique de communication stratégique et opérationnelle, la direction de communication des pays membres de l'espace UEMOA, vit dans une situation de léthargie. A cela s'ajoute l'absence ou l'insuffisance d'accès internet.

## **b/ Limite des dispositifs d'internet et inexistance d'intranet**

Communément appelé “toile mondiale”, l'internet ou autoroute de l'information est faiblement utilisé au sein des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA. En dehors de la direction générale, et de certains services centraux, l'internet n'est nullement à la portée des agents et cadres des administrations, fiscales respectives. Pire dans certains pays de l'espace UEMOA, seuls les chefs de service sont connectés à internet. Il est vrai que toutes les administrations fiscales ne connaissent pas cette situation.

Par ailleurs, les services concernés n'ont aucun moyen de recoupement en ligne devant leur permettre d'analyser, d'asseoir ou de liquider tel ou tel impôt d'un contribuable sur le plan national ou international. Les agents qui travaillent dans ces services ont très peu de connaissances nécessaires pour effectuer des recherches sur le net. Cette situation compromet l'efficacité des agents du fisc dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale.

De plus, l'intranet en tant que réseau informatique interne que peuvent utiliser les travailleurs ou employés ou autres personnes habilitées d'un même service, d'une même direction, d'une société ou d'un groupe de sociétés dans le cadre des échanges d'informations liées à leurs activités professionnelles ou autres, n'est jusqu'ici pas à la portée de tous les administrations fiscales des pays de l'UEMOA. Cette situation est alarmante du fait de la mondialisation et aussi de la dimension internationale du droit fiscal.

Enfin, en l'absence de moyens de communication fiables, il serait difficile aux administrations fiscales des Etats de l'UEMOA de lutter contre l'évasion fiscale. Car l'un des moyens efficace de lutter contre ce phénomène passe par la coopération internationale. Il est urgent de se doter d'outils performants de communication, car de nos jours, les informations circulent à grande vitesse.

## Section 2/ A l'incivisme fiscal

Valeur républicaine, le civisme fiscal se définit comme l'accomplissement volontaire de ses obligations fiscales, déclarative et de paiement par le contribuable. En latin le mot « civis » est une expression qui désigne précisément le lien social qui, par-dessus tous les rapports particuliers et tous les groupements partiels, rattache tous les membres de la nation à un corps unique de société politique<sup>163</sup>. Ce qui exige alors de ses membres un comportement citoyen.

Le civisme fiscal conduit à se soumettre spontanément aux obligations fiscales. 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 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.

Ce comportement est devenu courant dans les sociétés démocratiques industrialisées et l'on pourrait alors penser que le consentement à l'impôt est une attitude désormais ancrée dans les mœurs. Cependant, cette attitude ne va pas de soi. Comme le note Barilari (A), « Le premier visage de l'impôt reste pour l'individu, quel que soit le contexte, celui de la restriction et de la contrainte »<sup>164</sup>. Mais l'auteur ajoute « Dans la mesure où il sert à financer des dépenses d'intérêt général, dont la prise en charge par le marché est impossible ou inopportun, l'impôt retrouve une légitimité. Permettant l'existence d'un Etat qui assure la sécurité des biens et des personnes et

---

<sup>163</sup> CARRE DE MALBERG(R), «*Contribution à la théorie générale de l'Etat* », Paris, 1982 PUF, p. 144.

<sup>164</sup> Barilari (A), « *le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable* » bibliothèque du citoyen, Presses de Sciences – PO, Paris, 2000. p. 27.

qui protège l'exercice de leurs droits, il garantit les conditions d'exercice de la liberté »<sup>165</sup>.

Dans une démocratie, le consentement à l'impôt est donc un enjeu majeur de l'action des pouvoirs publics : éduquer, expliquer, convaincre, prouver que l'impôt génère un retour pour le bien commun, or dans les pays de l'espace UEMOA, ce travail d'éducation et de sensibilisation des divers acteurs économiques n'est pas assuré par les administrations fiscales. D'où la tentation ou la volonté des contribuables de développer des méthodes d'évitement. Ces méthodes ne sont rien d'autres que le corollaire de l'incivisme fiscal. Afin de mieux comprendre le phénomène de l'incivisme fiscal, nous allons aborder dans un premier temps les causes (paragraphe 1) et d'autre part la complexité des lois fiscales (paragraphe 2)

### **Paragraphe 1/ Les causes de l'incivisme fiscal**

Le ressenti de l'impôt influe fortement sur le civisme fiscal. Le sentiment d'injustice, la complexité et le manque de lisibilité du système fiscal sont les raisons les plus fréquemment évoquées pour expliquer l'incivisme fiscal. La perception de l'utilisation des finances publiques constitue encore un élément clé pour évoquer l'incivisme fiscal.

Au-delà de ces raisons, deux causes essentielles favorisent l'incivisme fiscal dans les Etats de l'espace UEMOA. Il s'agit d'une part de la perte de crédibilité des Etats (A) et d'autre part, des défaillances des Etats dans leur engagements contractuels (B).

---

<sup>165</sup> Idem.

## A/La perte de crédibilité des Etats de l'espace UEMOA

L'une des contraintes majeures à la mobilisation de l'impôt et dans une certaine mesure de la lutte contre l'évasion fiscale réside dans le manque de crédibilité des Etats. Les premières années après les indépendances avaient été porteuses d'espoirs dans un développement rapide<sup>166</sup>. La mobilisation des ressources était alors confortée par une certaine crédibilité des Etats. Mais dès les années soixante-dix, cette crédibilité a été affaiblie par des constats d'échecs des politiques mises en œuvre<sup>167</sup>, par le développement de la corruption, la pérennisation de pouvoirs autocratiques et l'influence des groupes d'intérêt, en un mot par un certain délitement des Etats.

Certaines causes d'incivisme fiscal vont bien au-delà de problématiques purement administratives. Ainsi, « l'attitude » vis-à-vis du gouvernement considéré 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 retrouve pleinement dans le domaine fiscal.

Les difficultés dans la mise en œuvre des politiques d'ajustement structurel, ressenties souvent comme inspirées voire imposées de l'extérieur<sup>168</sup>, l'inefficacité des Etats, la lenteur des évolutions démocratiques, des troubles civils ont affecté la crédibilité de la plupart des Etats d'Afrique dont ceux de l'espace UEMOA. Cette crédibilité a été remise en question à tel point que pour certains auteurs comme Jean François Bayard<sup>169</sup>, la fraude ou l'évasion fiscale constituerait « La seule réponse pertinente à l'arbitraire et à l'incurie des Etats ». Enfin, la succession de nombreuses

---

<sup>166</sup> ZAGRE (P), « Les politiques économiques du Burkina Faso : Une tradition d'ajustement structurel », Paris, Karthala, 1994, p. 232.

<sup>167</sup> BERG (E), « Le développement accéléré en Afrique au sud du Sahara, Programme indicative d'action », Washington, Bang Moy 1981.

<sup>168</sup> AKESBI (N), « *L'impôt, l'Etat et l'ajustement* », Maroc, Actes, 1993, p. 469

<sup>169</sup> BAYARD (J-F), « L'Etat en Afrique, La politique du ventre », Paris, 1989, p. 439.

réformes fiscales, même nécessaires à engendrer une lassitude à la fois des particuliers, des administrations et surtout des opérateurs économiques. Cette lassitude a été aggravée par les incohérences de certaines réformes. De même, les calendriers des réformes sont apparus souvent inadaptés à des pays confrontés à une grande instabilité économique et à de fortes contraintes politiques.

La restauration de la crédibilité des Etats requiert à l'évidence la paix civile, un régime politique représentatif des populations et le recul de la corruption. Sans que cela puisse être disjoint des conditions précédentes, la crédibilité des Etats de l'UEMOA nécessite aussi une meilleure efficacité des Etats respectifs, fournisseurs de services publics. Le consentement à l'impôt serait considérablement facilité et légitimé par un emploi efficace des ressources publiques et le respect des engagements pris. La perte de crédibilité des Etats n'est pas la seule cause de l'incivisme fiscal, les défaillances des Etats en est une autre et pas des moindres.

## **B/Les défaillances des États dans leurs engagements contractuels**

Le respect par les Etats de l'espace communautaire UEMOA de leurs engagements contractuels, financiers notamment constitue une des conditions d'une mobilisation efficace de l'impôt. L'expérience dans ces pays montre que l'accumulation d'arriérés publics particulièrement importants dans les pays de la zone francs avant 1994 et même de nos jours, notamment vis-à-vis des entreprises, incite à pratiquer des compensations sauvages et à ne pas s'acquitter des impôts dus. L'accumulation d'arriérés de salaires produit aussi des effets négatifs en réduisant la solvabilité des salariés du secteur public et en incitant à la corruption.

A cela viennent s'ajouter d'autres causes d'incivisme plus "administratives". Ainsi, une législation et des procédures fiscales complexes peuvent inciter à l'incivisme notamment sous forme de non enregistrement dès lors que ce qui est attendu des contribuables est hors de portée, trop coûteux ou tout simplement inapplicable. Mais nous reviendrons largement sur cet aspect un peu plus loin. De plus, l'incapacité des administrations fiscales de détecter et sanctionner l'incivisme dans



des conditions transparentes et en s'appuyant sur des règles de droit, favorise fortement l'incivisme fiscal.

Enfin, le développement d'une économie non enregistrée, informelle, processus qui dans certains cas provient en partie d'un excès de pression fiscale et administrative sur le secteur moderne, a sapé en profondeur les capacités de mobilisation fiscale. L'existence d'un secteur de non-droit ou la règle fiscale est appliquée de manière partielle, voire n'est pas appliquée, exerce un puissant effet de démonstration sur les autres contribuables, qui sont ainsi incités à l'incivisme. La perte de crédibilité des Etats de l'UEMOA et leurs défaillances à respecter leurs obligations contractuelles ne sont malheureusement pas les seules causes de leur incapacité à mobiliser des ressources et lutter contre l'évasion fiscale ; une loi complexe accroît les coûts d'application et incite les contribuables à ne pas respecter leurs obligations. S'il est vrai que cette réalité n'est pas propre aux Etats de l'UEMOA, cette complexité vient aggraver les difficultés des administrations fiscales et contribuent fortement à leur faible capacité de mobilisation.

## **Paragraphe 2/ La complexité des règles fiscales**

La doctrine est unanime, s'il est un point qui caractérise indubitablement la loi fiscale, c'est sa complexité<sup>170</sup>. C'est exactement ce que dit Philippe Losappio dans toute sa première phrase introductive de sa thèse : « Si l'on pouvait d'un mot, porter un jugement sur la fiscalité française, nous dirons que c'est certainement l'incertitude qui caractérise notre système fiscal »<sup>171</sup>. Cette caractéristique est d'une permanence et d'une dénonciation tellement récurrente que l'on a pu dire qu'il est

---

<sup>170</sup> MARCHESSOU (PH), « L'interprétation des textes fiscaux », *Economica*, 1980, p. 255 ; MARTINEZ (J-C), « L'économie, la fiscalité, l'imposture : in interventionnisme économique de la puissance publique », *Etudes en l'honneur du Doyen PEQUIGNOT (G)*, 1984, p. 4735.

<sup>171</sup> LOSAPPIO (PH), « Essai sur les difficultés d'application du Droit fiscal français : La vraisemblance et l'équité », *LGDJ*, 1994, p. 1.

désormais une banalité que de le relever<sup>172</sup>. Mais le système fiscal n'est pas le seul en cause. A notre avis tous les systèmes fiscaux sont complexes. Il va s'en dire que les systèmes fiscaux de l'UEMOA n'échappent pas à cette particularité, car ils tirent leur source principalement du système français.

Il est vrai que la connaissance de la loi fiscale n'est pas une entreprise aisée. Il est donc primordial, lorsque l'on traite de l'adage *nemo legem ignorare censetur*, de dire que l'observation de cet adage par les contribuables ne va pas de soi. L'on ne parvient à une relative connaissance de la loi fiscale qu'au prix d'effort et de difficultés considérables. Le contribuable doit faire face à des obstacles difficiles à surmonter comme la prolifération et l'instabilité des règles en la matière.

Pour nous, la complexité des règles fiscales découle de deux séries de facteurs. En effet, l'accessibilité incertaine des lois fiscales (A) participe à l'opacité de ces dernières (B).

## **A/ Les difficultés d'accessibilité aux règles fiscales**

On dit d'une chose qu'elle est accessible, lorsque son abord ne présente pas d'obstacle. On peut difficilement soutenir que tel est le cas de la réglementation fiscale. De prime abord, le principe « nul n'est censé ignorer la loi ». Appliqué à la matière fiscale, fait croire que les règles fiscales, une fois adoptées et publiées, sont à la portée du commun des contribuables. Il suffirait qu'une disposition fiscale fut adoptée et publiée pour que le contribuable soit informé de son existence, en prenne connaissance et sache l'appliquer aisément.

Mais tel n'est pas le cas en droit fiscal. Le droit fiscal est une matière qui se caractérise par une grande instabilité de ses dispositions. Lorsqu'il réalise une opération ou effectue un acte, le contribuable n'est pas toujours certain que la disposition fiscale sur laquelle il s'est fondé sera en définitive celle qui lui sera appliquée. Cette

---

<sup>172</sup> COZIAN (M), « Propos désobligeants sur une tarte à la crème. L'autonomie et le réalisme du droit fiscal », DF 1999, n°13, p. 530.

instabilité de la règle fiscale produit des effets, aussi bien dans le passé que pour l'avenir.

Au-delà de ses difficultés inhérentes à la règle fiscale, viennent s'ajouter dans la plupart des pays de l'UEMOA, l'inexistence du code général des Impôts à jour et disponible pour l'ensemble des contribuables. Dans certains pays, il existe des recueils datant des années 1990. Ce recueil n'a pas été mis à jour. Les textes fiscaux souffraient de nombreuses lacunes : absence d'instructions, de bulletins officiels, et de doctrine administrative écrite et disponible. De telles lacunes, à ne pas en douter, favorisent l'arbitraire, compliquent la compréhension des règles fiscales, constituent une source d'opacité et au final contribuent à l'évasion fiscale.

Outre le code des impôts, la doctrine fiscale est nourrie par les décisions de l'administration concernant les modalités d'application (circulaires, instructions) et par résultat du contentieux formant jurisprudence. Une des difficultés souvent constatée est l'absence fréquente de diffusions des circulaires administratives à travers par exemple des bulletins officiels. Dans nombre cas, les textes d'application sont adoptés tardivement ou de manière incomplète ce qui laisse libre champ à l'incertitude. De plus, la transposition de façon mécanique de la règle fiscale française est peu réaliste, car elle ne tient pas nécessairement compte des réalités économiques des pays de l'UEMOA.

L'objectif pour les pays de l'espace communautaire UEMOA n'est pas d'avoir une fiscalité irréprochable, mais de pouvoir non seulement avoir des règles fiscales actualisées, mais aussi de les mettre en application en tenant compte des composantes de la population (Particuliers, entreprises, multinationales) et des besoins réels des pays.

## B/ L'opacité des règles fiscales

La connaissance de la loi fiscale ne peut être effective que si elle est intelligible aux destinataires. Il ne suffit pas que la règle fiscale soit accessible aux contribuables, encore faut-il que ceux-ci la comprennent<sup>173</sup>. En d'autres termes, il ne suffit pas que le droit prenne son envol en direction de la société, encore faut-il que celle-ci le reçoive ; auquel cas il apparaît un véritable décalage entre la loi et sa compréhension par la société. C'est donc la compréhension de la règle fiscale par les contribuables qui conditionne sa connaissance et l'adhésion des destinataires.

Or, il n'est pas facile pour le commun des contribuables d'aborder la règle fiscale. Les voies qui mènent à la connaissance de cette dernière sont difficilement pénétrables. C'est un fait constamment dénoncé<sup>174</sup>. La loi fiscale est obscure, donc opaque. Même si dans le cas de notre travail qui porte sur les multinationales, il faut nuancer car ces dernières disposent de spécialistes capables de comprendre la règle fiscale. Toutefois, divers obstacles participant à cet état de fait. La prolixité du législateur fiscal animé par la soif de tout prévoir, de tout régler, a conduit à une prolifération considérable de la règle fiscale qui réduit le principe "Nul n'est censé ignorer la loi fiscale" en véritable fiction.

Face à ce foisonnement de règles, la première difficulté du contribuable sera de déceler, parmi la multitude de mesures à sa disposition, celle qui est précisément applicable au cas qui l'intéresse. Une règle de droit fiscal ne produit d'effets juridiques à l'égard d'un contribuable qu'à condition que ce dernier entre dans le champ d'application défini par cette règle. Il existe donc divers facteurs d'opacité des règles fiscales que sont la prolifération (1) et l'imprécision (2). Ces deux facteurs loin de favoriser la compréhension des règles fiscales, contribuent à son contournement.

---

<sup>173</sup> CARBONNIER (J), « *Droit et passion du droit* », Forum / Flammarion, 1996, p.101.

<sup>174</sup> LOSAPPIO (Ph), « *Essai sur les difficultés d'application du Droit fiscal français : La vraisemblance et l'équité* », LGDJ, 1994, p.1.

## 1/ La prolifération des règles fiscales

La loi fiscale prolifère, c'est un phénomène qui porte plusieurs noms<sup>175</sup>. Nul ne sait véritablement le nombre de dispositions fiscales soumises à la connaissance du contribuable. Néanmoins, la prolifération en la matière est unanimement critiquée. La prolifération se constate à travers les lois de finances, les journaux officiels sans que toutes les règles fiscales n'y figurent. Au-delà du volume des lois de finances, la grande difficulté résulte de l'hétérogénéité des mesures contenues, qui rendent l'accès malaisé aux dispositions exclusivement fiscales. Ainsi, le contribuable le plus respectueux de la légalité se trouve donc conduit à ignorer la règle fiscale car l'enchaînement harmonieux de dispositions complémentaires réglant l'ensemble d'une seule question déterminée, qui fait la cohérence d'une législation, disparaît avec toutes les lois connexes.

La prolifération de la règle fiscale est aggravée par la multiplicité des centres de décisions. Cela conduit à une superposition de structures, chacune étant désireuse d'avoir une gestion propre, des agents «autonomes». Cela alourdit d'autant le système dans son fonctionnement et dans ses coûts. Cette réalité est flagrante aussi bien dans les pays développés comme la France, mais surtout dans les pays en développement comme ceux de l'UEMOA, ne disposant pas de moyens efficaces.

Les contribuables, dans leur ensemble, seraient épargnés malgré l'impossibilité dans laquelle ils se trouvent de connaître absolument toute la réglementation fiscale existante. En effet, le souci d'en considérer n'entre dans l'horizon du contribuable que lorsque naît la nécessité de la connaître dans le but de réclamer un droit ou d'éviter un désagrément. Dès lors, « peu importe l'énormité de son volume, la loi ne nous atteint que par flash »<sup>176</sup>. Il n'en demeure pas moins que l'activité normative en droit fiscal est intense, du fait de l'omnipotence de la matière. La neutralité fiscale, qui était l'objectif traditionnel de la règle fiscale à savoir procurer les ressources financières suffisantes pour les dépenses publiques, a fait place à

---

<sup>175</sup> SAVATIER (R), « *L'inflation législative et l'indigestion du corps social* » D. 1977, chron. V, p. 43.

<sup>176</sup> CARBONNIER (J), « *Essais sur les lois* », op. Cit, p. 273.

l'interventionnisme fiscal<sup>177</sup>. Ainsi, la règle fiscale moderne poursuit parfois des objectifs qui sont de purs idéaux tels la morale<sup>178</sup>, et dont certains apparaissent de tout temps contradictoires telle la justice, par la loi fiscale et la simplicité de la loi fiscale.

En réalité, vouloir « instaurer une fiscalité à la fois plus juste et plus simple est nécessairement quelque chose de fallacieux »<sup>179</sup> En définitive, la loi fiscale apparaît au contribuable comme une masse dans laquelle il est englué, une masse insaisissable qui l'écrase de tout son poids. Au lieu de se sentir en sécurité du fait des lois, le contribuable éprouve plutôt ce sentiment d'accablement<sup>180</sup>. Censée être un instrument de sécurité, la règle fiscale devient source d'angoisse pour le contribuable<sup>181</sup>.

A la prolifération des règles fiscales, s'ajoute l'imprécision de règles fiscales. Les raisons de ce phénomène sont variables. Ce peut être le fait d'une mauvaise rédaction de la loi fiscale. Selon le professeur LE GALL, « Parfois, à coup sûr, l'administration fiscale, avec l'aval du législateur, cherche à étendre ou restreindre l'application de dispositions ou de dispositifs fiscaux par des analyses ou des interprétations peu orthodoxes, et l'on se trouve à nouveau en présence d'une dérive vers l'autonomie fiscale. Parfois aussi, les concepts utilisés semblent mal compris ou mal maîtrisés par les bureaux ou des parlementaires dont les compétences et les exigences strictement juridiques ne sont pas prédominantes »<sup>182</sup>. Cela aboutit à délivrer aux contribuables des dispositions imprécises dont l'application et la connaissance sont incertaines et du coup favorisent, entre autre l'évasion fiscale. Cette imprécision de la règle se rencontre aussi bien pour les règles du fonds que pour les règles de

---

<sup>177</sup> ORSONI(G), « L'interventionnisme fiscal », PUF, 1995.

<sup>178</sup> LOSAPPIO (ph), « Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français la vraisemblance et l'équité », LGDJ, 1994, p.59 et 200.

<sup>179</sup> LAMARQUE (J), « *Droit fiscal, généra* », CD, 1994/95, P. 148 voir aussi, VEDEL (G), « *Deux sœurs ennemies : équité, simplicité* », Le Figaro, 8-9 nov. 1975.

<sup>180</sup> SAVATIER (R), « L'inflation législative et l'indigestion du corps social », D 1977, chron V. p. 43.

<sup>181</sup> CARBONNIER (J), « La part du droit dans l'angoisse contemporaine », 6 éd., LGDJ, 1988, p.181 et s.

<sup>182</sup> LE GALL (J.P), « Du bon ou du mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française » DF 2001, p. 514 s.

procédure. Dans le cas de notre étude, nous nous intéresserons aux imprécisions relatives aux règles de procédures.

## **2/ L'imprécision des règles de procédures : La notion d'erreur non substantielle.**

Diverses dispositions en matière de procédure fiscale sont définies. D'où des difficultés d'application et des incertitudes pour leur connaissance. Tel est notamment le cas de la notion d' « erreur non substantielle » prévue dans l'article L 80 CA du LPF en matière de rectification des erreurs commises par l'administration dans la procédure d'imposition<sup>183</sup>. L'article L 80 CA issu de l'article 102 de la loi de finances pour 1990, a été adopté dans le but de remédier à la situation qui conduisait à l'annulation des redressements fiscaux en raison d'erreurs purement formelles, alors que le bien-fondé de l'imposition n'était pas contesté et que les erreurs ne portaient aucune atteinte aux droits de la défense<sup>184</sup>.

Aux termes de ce texte, « la juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France ». Ce texte ne concerne que les erreurs commises dans la procédure d'imposition, entendue dans son acception la plus large,

---

<sup>183</sup> PHILIP (P), « La rectification des erreurs commises par l'administration dans la procédure d'imposition et le respect des droits du contribuable », DF 1996 n° 30 p. 1016 s ; DELIGNIERES (B), « Sanctions des vices de procédure », Jur-cl proced. Fisc Vol. 3, fasc. 486.

<sup>184</sup> L'expression « droits de la défense » est effectivement celle qui était proposée dans le texte gouvernemental qui a subi des modifications de forme au cours des débats parlementaires. Un nouveau texte a été adopté en commission mixte paritaire dans les termes de l'actuel article L 80 CA en introduisant légalement la notion « prétorienne d'erreur substantielle » qui est plus large que celle d'irrégularités ayant pour effet de porter atteinte aux droits de la défense (O. FOUQUET, concl. Sous CE 8 Fév. 1991, no 61093 et 69712, DF 1991, n0 10, c.490.

comprenant non seulement les procédures de redressement, mais également les opérations préalables de vérification.

Le texte ne définit pas la notion d'erreur non substantielle énoncée à l'alinéa 1er de l'article L. 80 CA. Il ne précise pas davantage si, pour justifier la décharge des pénalités, les erreurs non substantielles doivent avoir une incidence sur la régularité de la procédure. Deux positions sont possibles sur ce point<sup>185</sup>.

En effet, la définition retenue pour le conseil d'Etat, et entérinée par le Conseil constitutionnel, correspond à « l'erreur qui a eu pour effet de porter atteinte aux intérêts de la partie qu'elle concerne » Parce qu'elle méconnaît une formalité réputée substantielle. Il existe un nombre plus ou moins grand de formalités destinées pour la plupart à assurer aux contribuables des garanties en rapport avec leur situation au regard des procédures suivies à leur encontre. L'inobservation de toutes ces formalités n'entraîne pas une sanction automatique du juge de l'impôt. Dès lors, si le non-respect d'une formalité est censurée par le juge par la nullité de la procédure et la décharge de l'imposition contestée, c'est que la formalité non observée avait un caractère substantiel, même si ce terme n'est pas expressément mentionné dans la décision<sup>186</sup>. A l'imprécision de la notion s'ajoute la presque inutilité de l'article L 80

---

<sup>185</sup> Soit le juge peut prendre en compte toutes les erreurs non substantielles, même si elles sont dépourvues d'effet : «Cet alinéa vise les erreurs et donc pas seulement celles qui constituent des irrégularités au sens propre du terme... Le 1er alinéa signifie simplement que le juge peut prononcer, dans ces hypothèses, la décharge des pénalités à l'exception des intérêts de retard. Autrement dit, dans ces hypothèses, le juge peut désormais faire plus qu'auparavant... La novation est profondément libérale.)

Elle pose seulement au juge un délicat problème de discernement. Dans quels cas sera-t-il convenable de faire preuve de générosité, étant entendu que le dilemme n'apparaîtra pas dans les rédactions puisque la seule motivation nécessaire sur ce point – le texte même le souligne – sera la simple existence de l'erreur (CHAHID-NOURAI, concl. Sous CE 4 mars 1991, n° 65834, M Cobacecave, DF 1991, n° 18, c. 962) ; Soit le juge ne doit prendre en compte que les erreurs qui ont eu une influence sur le déroulement de la procédure : « Le choix est donc entre une conception matérielle et une conception juridique de la procédure d'imposition au sens de l'article L 80 CA. La conception matérielle englobe tous les actes accomplis par l'administration au cours de la procédure d'imposition, qu'ils aient ou non une influence sur le déroulement régulier de la procédure. La conception juridique ne prend en considération que les actes nécessaires au déroulement régulier de la procédure ».

<sup>186</sup> Ainsi, pour la remise de la Charte des droits et obligations du contribuable remise à l'intéressé avant le début des opérations, le Conseil d'Etat juge que le non-respect des dispositions de la Charte ne vicie la procédure d'imposition que si les dispositions méconnues ont un caractère substantiel. Tel n'est pas le cas de la signature de l'avis de vérification par le supérieur hiérarchique de l'agent au lieu de ce dernier (CE 10 nov. 2000, n° 204805, RJF 2/00, 194). De même, la condition d'oralité du dialogue n'a pas ce caractère (CE 11 janv. 2002, n°224074, RJF.5/02, 464).A en revanche un caractère substantiel, la méconnaissance par l'agent de l'obligation que lui fait la charte d'engager un dialogue contradictoire avec le contribuable qui fait l'objet d'un ESFP, avant de lui envoyer une demande de justifications (CE, 10 janv. 2001, n° 211967, RJF 4/01, 436, chron. MAIA, « La charte des droits et obligations du contribuable vérifié », P. 295. De même,



CA lui-même. En effet, tel qu'il a été adopté par le Parlement ce texte ne fait que confirmer la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'Etat sur la notion d'erreur substantielle<sup>187</sup>. De plus, on considère que la seule disposition éventuellement<sup>188</sup>, utile<sup>189</sup> de cet article est son alinéa 1er qui permet au juge de prononcer la décharge des pénalités lorsqu'une erreur substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, possibilité qui n'était pas ouverte sous l'empire de la jurisprudence antérieure. Ce même aliéna emporte interdiction pour le juge de prononcer dans un tel cas la décharge des impositions et des intérêts de retard. Ce qu'il ne faisait d'ailleurs pas.

Par ailleurs, l'article L 80 CA peut être interprété à partir de la simple lecture du texte à première vue comme limitant le pouvoir du juge d'accorder décharge dans deux cas seulement : si l'erreur commise dans la procédure d'imposition est non substantielle, le juge peut prononcer décharge des pénalités ; si l'erreur est expressément sanctionnée par le législateur ou porte atteinte aux droits de la défense, le juge accorde décharge des droits et pénalités.

Mais la jurisprudence fait apparaître que l'énumération des cas de décharge prévus au second alinéa de l'article L. 80 CA n'a rien ajouté à l'état du droit préexistant. Puisque toute irrégularité dont la nature ou la gravité amène à considérer qu'elle a un caractère substantiel est d'ores et déjà susceptible d'entraîner l'annulation de l'imposition par le juge. D'où l'idée que « le deuxième alinéa de l'article serait alors superfétatoire »<sup>190</sup>. Le conseil d'Etat a en effet jugé que les dispositions de l'article L 80 CA n'ont eu ni pour objet ni pour effet d'écarter l'obligation qui incombe au juge

---

l'instruction du 6 sept. 1988 selon laquelle le comptable public doit informer le dirigeant que le non- paiement des arriérés ou des taxes courantes l'amènera à mettre en oeuvre les dispositions des articles L. 266 et L. 267 du LPF, n'est pas une simple Recommandation destinée à rappeler l'existence d'un texte légal, mais une obligation précise imposée par l'administration à ses comptables publics. Cette disposition revêt un caractère général et substantiel (CAA Paris, 13 sept. 1996, n° 95415, M. Lautard, DF 1997, n° 18, c/507 cass. Com. 18 mai 1999, n° 97-13733, M. Pierre, DF 1999, n°52, c. 949.

<sup>187</sup> CE 8 fév. 1991, 61025, 69712 et 61093, DF 1991, n° 10, concl. O.FOUQUET et concl. ARRIGHI de CASANOVA, BGFE 1991, 25, 12. GAJF, n° 48-22.

<sup>188</sup> «Eventuellement», car elle offre une simple faculté au juge dont l'appréciation demeure à tout égard souveraine (CE, 16 févr. 1994, n°125417, SARL, Arley, RJF 4/94,454, concl.ARRIGE(J) de CASANOVA, p.218 ; DF 1994, n°18, c.858 ; CE 5 oct. 1998, n°170693, SARL. Productions, RJF 12/98, 1453.

<sup>189</sup> ARRIGHI de CASANOVA, concl. Sous CE sect. 8 févr. 1991, n° 61025, DF 1991, c. 490.

<sup>190</sup>DELIGNIERES (B), « *Sanctions des vices de procédure* », jur. cl procédé fisc précité. n°10.

de prononcer la décharge de l'ensemble des droits lorsque l'imposition a été entachée d'irrégularités ou d'erreurs présentant un caractère substantiel, même si ces erreurs ou irrégularités n'ont pas porté atteinte aux droits de la défense. Il s'ensuit que dans le cas d'erreurs ou d'irrégularités de caractère substantiel affectant une imposition, le juge a le plus souvent le choix soit d'appliquer la règle prétorienne émanant de la jurisprudence traditionnelle, sans avoir à se référer à l'article L 80 CA, soit se référer expressément à ce texte dans les cas qu'il prévoit. Il a une propension à retenir la première proposition. Cela explique que la jurisprudence concernant cet article soit peu fournie et confirme que son introduction dans la législation était superflue.

Par ailleurs, l'incertitude qui caractérise ce texte du fait de son imprécision s'est propagée dans son application en créant une divergence de jurisprudence, jugée regrettable<sup>191</sup>, entre les deux ordres de juridiction. Ainsi, alors que pour le juge judiciaire l'absence de mention des textes applicables sur une notification de redressements constitue une irrégularité portant atteinte aux droits de la défense<sup>192</sup>, pour le juge administratif, la circonstance que la notification ne mentionne pas les articles de la loi sur lesquels sont fondés les redressements, demeure en soi sans influence sur la procédure d'imposition dès lors que la portée du redressement est clairement indiquée.

De même, le juge judiciaire estime que l'administration est tenue de donner suite à la demande du contribuable de saisir la commission départementale, même si elle estime que le litige ne porte pas sur un point de sa compétence et considère, dans ce cas, que le refus de saisine entraîne l'irrégularité de la procédure<sup>193</sup>. Le juge administratif estime, pour sa part, que si l'administration n'a pas saisi sur la demande du

---

<sup>191</sup> BOURRACHOT (F), concl sous, CAA Lyon 9 oct. 2003, DF 2004, n° 29, c. 637, p. 1195 s. Spéc p. 1196. V ; infra, les revirements de jurisprudence, Partie 1, Titre 2, Chap. 2, Sect. 2, Sous sect. 2. Par 2, B.

<sup>192</sup> Cass, com. 28 janv. 1992 n° 9010465, DF 1992 n°40, c. 1830 ; Cass. Com. 13 déc. 1994, n°9312797, DF 1994, n° 18, c. 831 ; TGI Tours, 25 juin 1992, DF 1993, DF 1993, n° 39, c. 1820. CE, 6 déc. 1995, n° 90914 et 126826, DF 1996, n°7, c. 203, concl. G. BACHELIER : CAA, Lyon 9 oct. 2003, n° 981697, SA Annonay Distribution, concl. F. BOURRACHOT, précité.

<sup>193</sup> Cass. Com. 9 févr. 1993, n° 9022158, DF 1993, n° 20, c. 1050 ; Cass. Com. 12 mars 1996, n° 52 p. et n° 522 D, RJF 6/96, 835 ; DF 1996, n° 30, c. 990.

contribuable, une commission incompétente, cette situation n'entraîne pas l'irrégularité de la procédure<sup>194</sup>, car la position contraire revient à rendre obligatoire une formalité par définition inutile<sup>195</sup>.

Il apparaît que la connaissance de la règle fiscale est incertaine du fait de son imprécision. Cette incertitude dans la connaissance de la loi fiscale est accentuée par les divergences de jurisprudence qui en découlent. Ainsi à l'incertitude dans la connaissance de la règle du fait de son imprécision, s'ajoute celle résultant de la divergence de jurisprudence. Alors qu'elle est en principe censée combler les lacunes de la loi.

Dans les conséquences de son application : une erreur substantielle entraîne décharge de l'imposition ; ce dégrèvement dépendra selon que l'administration est en droit ou non de régulariser l'erreur commise<sup>196</sup>. Si l'irrégularité intervient au cours des opérations de contrôle, la régularisation n'est plus possible après achèvement de la vérification sauf en cas d'exception légale (art. L. 50 et L. 51 LPF).

La règle fiscale apparaît donc inéluctablement complexe pour le contribuable. Abondante, opaque, changeante avec de nombreux cas d'interprétation qu'elle pose, sa connaissance est un processus, toute une culture que le contribuable isolé, ne peut acquérir. D'autres règles fiscales sont source de difficultés résultant des imprécisions législatives<sup>197</sup>. On en vient à croire que la règle fiscale contient des pièges<sup>198</sup>.

---

<sup>194</sup> CE 2 juill. 1990, n° 44340 et 61009, DF 1990, n° 42, c. 1919 ; CE 29 jan. 1993, n° 79476, RJF 3/93, 414 ; CAA Paris 2 déc. 1999, n° 973326, SARL Ste nationale de communication DF 200, n° 38, C. 690, concl. V. HAIM.),

<sup>195</sup> ARRIGHI (J) de CASANOVA, concl. Sous CE 8 jan. 1997, n° 147760, DF 1997, n° 17, c. 461.

<sup>196</sup> La décharge d'imposition en cas d'erreurs ou d'irrégularités de caractère substantiel ne s'oppose pas à ce que l'administration fasse usage de son droit de procéder à une substitution de base légale portant sur la procédure d'imposition (CE 13 déc. 1993, n° 137013, Masse RJF 241/185.

<sup>197</sup> Voir par exemple sur la législation en matière des fonds communs de placement (Fonds turbos"). Henry de FEYDEAU, « Fonds turbos : où est la responsabilité ? », DF 1997, P. 916 LE GALL, « Du bon ou du mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française », DF 2001, précité. Ou l'auteur choisit, du flou que peut provoquer en droit fiscal sur l'usage de deux concepts : d'une part, les droits financiers et de vote et d'autre part les droits immobiliers.

Le Conseil des impôts reconnaît par exemple que l'application du mécanisme d'exonération en matière des entreprises nouvelles « n'est pas toujours d'une clarté suffisante. Il peut être difficile pour un chef d'entreprise de savoir s'il relève ou non du régime d'exonération surtout sans l'aide de conseillers fiscaux avertis. Le nombre significatif de questions parlementaires visant à préciser la notion d'activité nouvelle montre qu'un certain flou subsiste dans l'esprit des créateurs d'entreprise»<sup>199</sup>. Or, « l'insécurité, c'est l'imprévisibilité, l'instabilité, c'est le droit flou et fluide, c'est la surprise, voire le piège »<sup>200</sup> Cela rend incertain la connaissance de la règle fiscale et illusoire l'application du principe « Nul n'est censé ignorer la loi ». En réalité, plus qu'un piège, la règle fiscale se caractérise tout simplement par le côté inextricable de ses dispositions.

Au-delà de la faiblesse des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA de mobiliser les ressources nécessaires au développement de leurs pays respectifs, ces États, comme un phénomène de mode, ont mis en place des dispositifs fiscaux attractifs pour attirer les investissements directs étrangers. Ces incitants fiscaux ont connu des fortunes diverses car tous les pays de l'espace UEMOA ne présentent pas les mêmes atouts et n'ont pas le même niveau de développement. Du coup, les multinationales jouent des différences de ces pays en favorisant la concurrence fiscale.

---

<sup>198</sup> BAYARD (G), «L'exonération des entreprises nouvelles: un piège » DF 1995, p.172; COZIAN (M), « Un traquenard »: les sociétés civiles à objet commercial, in les grands principes de la fiscalité des entreprises, 4<sup>ème</sup> éd. 1999, Doc. 21, p.278.

<sup>199</sup> Conseil des impôts, 13<sup>ème</sup> rapport 1994, p.53.

<sup>200</sup> PACTEAU (B), « *La sécurité juridique, un principe qui nous manque ?* », AJDA 1995 p.151.

## **CHAPITRE 2/ L'ATTRACTIVITE FISCALE DES PAYS MEMBRES DE L'ESPACE UEMOA : UN PHENOMENE DE MODE**

D'une façon générale, tous les pays en développement utilisent à des degrés divers l'outil fiscal pour attirer des capitaux privés sur leur territoire et promouvoir un développement économique harmonieux. Il s'agit des incitations fiscales. Ces incitations quoique essentielles se sont banalisées et transformées en un phénomène de mode. Par ailleurs, ces avantages fiscaux s'expliquaient par le fait que : « dans un monde où l'interdépendance s'accroît, les activités commerciales et productives sont assujetties à des normes internationales. Le projet technique évolue à une vitesse foudroyante, les économies en développement comme ceux de l'UEMOA deviennent de plus en plus vulnérables et ont du mal à s'intégrer dans l'économie mondiale. Les investissements étrangers peuvent donc jouer le rôle de locomotive pour le décollage de l'économie des pays en développement à condition que ces derniers puissent les attirer<sup>201</sup> »

Mais il faut rappeler que dans l'orthodoxie financière classique, le rôle de l'impôt est de procurer des recettes à l'État. Il ne doit pas perturber le jeu normal du marché ni d'influencer directement ou indirectement le comportement des agents économiques. C'est d'ailleurs, tout le sens de la théorie de l'impôt neutre<sup>202</sup>. Mais les nécessités du développement exigent une approche plus volontariste de l'impôt. Cette nouvelle approche permet aux pouvoirs publics de susciter des réactions et traduit de ce fait l'autre rôle de l'outil fiscal pour le développement économique et social.

---

<sup>201</sup> ZAFAR (N), « Codes et politiques des investissements dans les pays en voie de développement : Observations générales et recherches comparées », Thèse de doctorat, Paris II, 1996, page 234 et s.

<sup>202</sup> Chez les libéraux la théorie fiscale repose sur le principe essentiel de la neutralité économique de l'impôt, il ne doit pas troubler le fonctionnement naturel de l'économie car pour les libéraux le fonctionnement naturel de l'économie est le fonctionnement le plus efficace de l'économie. Le système fiscal ne doit pas être une atteinte à la croissance.

Cette dimension économique de l'impôt est dans une certaine mesure à l'origine de la déperdition financière de l'impôt dans ces pays de l'espace communautaire avec tout ce que cela comporte comme conséquences. Cependant, même s'il est admis que « Les États ont la possibilité de favoriser certains objectifs de politique économique extérieure au moyen de dispositifs fiscaux spécifiques, de nature juridique variable : tantôt ces dispositifs sont arrêtés de manière unilatérale sans avoir fait l'objet de négociations quelconque avec d'autres juridictions fiscales ; tantôt, au contraire, ces règles spécifiques sont insérées dans une convention fiscale <sup>203</sup> ».

Toutefois, il conviendrait d'observer que cet attrait du capital privé a traversé des époques et subit des influences idéologiques et politiques néfastes à son efficacité puisque l'attitude de certains pays membres de l'espace UEMOA n'a pas toujours été cohérente à l'égard de l'investissement privé. D'ailleurs, beaucoup ont mené des politiques qui pour reprendre l'expression de P. URI « exaltent l'investissement et en même temps suspectent le capital<sup>204</sup> ». Ce fut le cas, du Bénin, et du Mali. Cette attitude a terni l'image de ces pays auprès des milieux d'affaires étrangers, même si la tendance lourde reste incontestablement la complaisance envers les investisseurs étrangers.

Pour favoriser l'essor des économies nationales et relancer la croissance, les différents Etats de l'espace UEMOA ont renforcé leurs dispositifs d'incitations fiscales à travers des codes d'investissements et d'autres dispositifs analogues. Il a été ainsi accordé aux investisseurs entre autres avantages, des mesures fiscales très alléchantes et par dérogation aux règles établies. En l'absence de toute harmonisation en la matière, ces pays qui vont vers les investisseurs en rangs dispersés ne sont-ils pas vulnérables par cette mésentente ? Cette situation crée donc une concurrence entre Etats, qui pourtant appartiennent à une même entité économique sous régionale œuvrant essentiellement pour leur intégration. Nous aborderons d'une part les dispositifs d'incitations fiscales élaborés par les pays de l'espace communautaire UEMOA (section 1), et d'autre part, la concurrence fiscale née de cet attrait fiscal (section 2).

---

<sup>203</sup> CASTAGNEDE (B), « *Aspects de la fiscalité internationale* », Université Paris Dauphine, UER, Sciences des organisations, p.10

<sup>204</sup> URI (P), « *Développement sans dépendance* », Editions, Calmann-Lévy, 1974, p.92.

## **Section1/ Les dispositifs d'incitations fiscales dans les pays de l'UEMOA**

L'ensemble des pays membres de l'UEMOA ont chacun pour leur part adopté des dispositifs spécifiques encourageant l'essor des investissements directs, qu'ils soient locaux ou étrangers. Cependant, l'élément central de l'ensemble de ces dispositifs reste d'une part, les déterminants de l'attractivité (paragraphe 1) et d'autre part le code des investissements, parfois complétés par certains codes particuliers visant à promouvoir des secteurs d'activité économiques bien donnés (Paragraphe 2). Mais avant de rentrer dans le vif du sujet, nous ferons un petit rappel historique (paragraphe préliminaire).

### **Paragraphe préliminaire/ Rappel historique**

Avant les années 80, la plupart des pays membres de l'espace UEMOA, étaient tournés vers les courants de pensée socialiste. Ils redoutaient les investisseurs étrangers puisqu'ils portaient atteinte à leur souveraineté nationale et constituaient une sérieuse menace pour leurs firmes locales.

Les gouvernements ne voulaient pas laisser les opérateurs étrangers accaparer tout l'appareil industriel au risque d'être dessaisis du contrôle de l'économie nationale et de peur de voir les dirigeants des multinationales influencer les décisions politiques et mettre en cause le processus de nationalisation des firmes locales.

### **A/ Déplacement des enjeux**

Pour assurer le décollage de leurs économies, les gouvernements des pays membres de l'Espace UEMOA avaient besoin de devises pour acheter des biens d'équipements. Or, toutes les tentatives d'industrialisation ont presque échoué puisque d'une part, l'épargne nationale étaient insuffisante pour satisfaire les besoins d'investissements ; d'autre part, les exportations des pays en développement essen-

tiellement des matières premières et produits agricoles, ne pouvaient à elles seules drainer la quantité de devises nécessaires.

Les États n'avaient donc pas les capacités à conduire une politique industrielle efficace, d'où l'existence dans ces États du phénomène d'éléphants blancs (Il désigne une réalisation, un ouvrage de grande ampleur et de prestige, la plupart du temps initiée dans le domaine public, et qui s'avère plus onéreuse qu'utile dont, finalement, l'existence devient un poids financièrement). Il fallut se résigner à emprunter sur le marché international, mais les espérances furent de courtes durées.

L'effondrement des cours des matières premières survenu durant les années quatre-vingt (80) plaça brusquement plusieurs de ces pays tels que la Côte d'Ivoire et le Niger par exemple dans une situation financière délicate et dangereuse. Certains États notamment le Bénin, ne pouvaient plus honorer leurs dettes et ont dû recourir aux Programmes d'Ajustements Structurels (P.A.S.), pour obtenir des délais, des crédits et résorber les déficits.

Le bilan des expériences de plusieurs pays de l'UEMOA sur leurs tentatives d'industrialisation devenait dramatique du fait de la mauvaise gestion, et de la corruption. Ainsi, sous l'injonction du FMI et de la Banque Mondiale, ces pays se tournaient vers des opérateurs privés pour apporter une dynamique nouvelle plus intéressante. En cas d'échec, ils ne laissaient pas à la charge du pays un endettement qui plombait l'avenir. Et la crainte d'ingérence des opérateurs privés dans leurs économies nationales s'estompa, quand on réalisa que sous les contraintes des Programme d'ajustement structurel, toute la politique économique était placée sous la tutelle des créanciers. Les résultats n'étaient pas à la hauteur des attentes. C'est alors que l'on mesura que les investisseurs étrangers n'étaient pas aussi patients de se répandre sur le territoire qu'on ne l'avait redouté et qu'ils étaient même difficile de les convaincre d'y investir<sup>205</sup>. Des politiques d'attractivité étaient nécessaires à mettre en place pour espérer l'implantation des firmes étrangères.

---

<sup>205</sup> ALBAGLI, (C), et TOUMI, (S), « *Attractivité pour quoi faire ?* », Colloque de Douala 28-30 Novembre 2005, Institut CEDIMES



La situation s'est complètement inversée et on assiste même aujourd'hui à une concurrence intergouvernementale en matière d'attraction des investissements directs étrangers qui a plongé les États dans une guerre de surenchère et nivellement vers le bas (non-respect des normes environnementales et celles du droit social, la baisse des taux d'imposition, et surtout la multiplication des mutations... etc.

La mondialisation a déplacé les enjeux. Le paradigme s'inversa en faveur des échanges internationaux et des Investissements Directs Etrangers (IDE). Les pays participent massivement à cette globalisation non seulement pour ne pas être marginalisés, mais également pour bénéficier des bienfaits de cette mondialisation.

## **B/ Prise de conscience des retombées positives**

S'agissant des effets macroéconomiques, nous pouvons citer la capacité des multinationales à drainer les capitaux extérieurs qui permettront, à terme, l'augmentation du niveau de production et des revenus, ou encore l'impact positif sur la balance des paiements du pays hôte. Les pays de l'espace UEMOA, dans leur grande majorité, rencontrent deux types de problèmes : d'une part, l'insuffisance d'épargne nationale face aux besoins d'investissements, et d'autre part, un déficit commercial d'où les recettes générées par les exportations n'arrivent pas à couvrir les dépenses en devises dues aux importations.

L'une des fonctions de l'IDE est de pallier au manque d'épargne nationale puisque les multinationales ont un accès plus facile aux marchés financiers et dans de meilleures conditions.<sup>206</sup>

En ce qui concerne les effets micro économiques, les IDE agissent sur l'organisation économique et industrielle du pays en créant par exemple un environnement concurrentiel limitant ainsi les pouvoirs des monopoles et oligopoles qu'on retrouve souvent dans ce pays. De plus, les pays membre de l'UEMOA souhaitent at-

---

<sup>206</sup> BLOSTRÖM, (M) and KOKKO (A), «*The Economics of foreign Direct Investment incentives*», in de l'ouvrage collectif de Herrmann (H) and Lipsey (R ), «*Foreign Direct Investment in the real and financial sector of industrial countries* », Springer, 2003, p.43.

tirer les multinationales afin de bénéficier d'externalités technologiques. Ce transfert de technologies ne se limite pas seulement aux machines, et autres équipements, mais inclut également la formation du personnel local les initiant aux techniques modernes de production ainsi qu'aux nouvelles méthodes de gestion. Les investisseurs étrangers sont de plus en plus conscients de l'investissement dans le capital humain.

Cette prise de conscience des retombées positives de l'investissement étranger sur le développement économique et social des pays de l'UEMOA pose un défi de taille aux gouvernements qui consiste à trouver le moyen d'attirer les implantations étrangères. Cet objectif nécessite impérativement le renforcement de l'attractivité des territoires. L'émergence du phénomène de mondialisation a obligé les États de passer d'une attitude de suspicion et de contrôle des investissements étrangers à leur attraction.<sup>207</sup>

L'évolution des attitudes vis-à-vis de l'investissement direct répond donc à la pression exercée non seulement par les multinationales mais aussi par les bailleurs de fonds et institutions de Bretton Woods aux choix de politique économique des États. Un bon climat d'investissement offre aux entreprises, qu'il s'agisse de micro-entrepreneurs ou de multinationales, la possibilité et l'envie d'investir d'une manière productive, de créer des emplois et de développer leurs activités. Il est donc fondamental pour ces pays de stimuler la croissance pour faire reculer la pauvreté.

Après ce bref rappel historique qui permet de recentrer le débat et de mieux cerner la situation de ces États avant l'arrivée des IDE, nous abordons les déterminants de l'attractivité (paragraphe 1) et les incitations fiscales contenues dans les codes d'investissement et relatives à des secteurs donnés (Paragraphe 2).

---

<sup>207</sup> Les politiques visant l'attraction des investissements directs étrangers ont connu ces vingt dernières années un essor et un développement très marqué, il faut savoir que c'est l'Irlande qui a joué un rôle précurseur pour la mise en place des politiques d'attraction au cours des années 60. Confrontées à un chômage très élevé et à une quasi absence de tissu industriel local, les autorités irlandaises ont fait le pari que l'accueil des entreprises manufacturières anglaises et américaines de main d'œuvre permettrait d'enclencher une dynamique de développement industriel et de résorber le chômage. L'Irlande a ensuite été progressivement initiée par les autres pays européens au cours des années 1970 et 1980, le mouvement s'est plus récemment étendu au reste du monde.

## Paragraphe 1/ Les déterminants de l'attractivité

L'attractivité est une notion composite à la fois relative, complexe et multi-dimensionnelle. Ce n'est pas une notion statique. À sa manière Fabrice Hatem distingue trois définitions possibles d'un bon climat d'investissement ou d'une « forte attractivité d'un territoire ».<sup>208</sup>

Au niveau macro, c'est l'existence sur le territoire d'une offre compétitive de ressources élémentaires et d'un climat favorable d'affaires. Au niveau sectoriel, c'est la capacité d'offrir un environnement attractif pour l'accueil d'un type d'activité particulier fondée sur les spécificités du territoire concerné, c'est-à-dire la présence sur le territoire d'un certain nombre de « Pôles de compétitivités » (contraction de ressources et d'entreprises spécialisées reliées entre elles par des liens de coopération, où des investisseurs appartenant à des activités similaires ou complémentaires peuvent être incités à s'implanter par effet d'agglomération). Cette définition conduit à recenser les « Pôles de compétitivité » existants et à décrire dans le détail leurs composantes et leur fonctionnement. Enfin, au niveau micro, c'est la capacité à proposer en réponse à chaque projet d'investissement individuel, un « bouquet » d'offre de facteurs répondant de manière compétitive aux spécifications exigées par les entreprises. Cette approche conduit à reconstituer de manière détaillée le processus de décision de la firme pour un projet donné à travers l'utilisation de « Business-Plans » permettant la mise en comparaison de différents sites d'accueils potentiels, représentatifs des territoires en compétition pour l'accueil du projet.

Ces diverses approches de l'attractivité montrent bien que cette notion est fonction de plusieurs dominants. De ce point de vue, l'attractivité est d'abord liée à la stabilité du cadre général d'accueil (A), mais aussi aux différentes réformes mises en place par les États membres de l'UEMOA (B).

---

<sup>208</sup> Hatem (F), « Investissement International et politiques d'attractivité », *Economica*, 2004, p.3

## **A/La stabilité du cadre général**

Il n'est point besoin d'insister sur le fait que l'investisseur privé n'aime pas composer avec les incertitudes. Il a aussi besoin d'avoir un environnement stable lui permettant d'évaluer sa rentabilité. Deux éléments à mon sens, peuvent concourir à cette stabilité. Les uns tirent leur source du cadre national (1), et les autres au travers des accords internationaux (2).

### **1/ Le cadre national de stabilité**

Le cadre national de stabilité concerne la stabilité politique et économique du pays d'accueil mais aussi l'environnement juridique. On n'insistera pas assez sur la nécessité d'une stabilité politique. En effet, il n'est de secret pour personne que l'investisseur privé évitera de s'installer dans un pays qui connaît une instabilité politique.

Par ailleurs, il convient d'observer que la seule stabilité du régime est prise en compte indépendamment de son caractère démocratique ou non. Voilà une bien curieuse conception de la stabilité politique. La stabilité économique est aussi importante, car les multinationales ou en général les entreprises étrangères ne s'installent que dans les pays qui ont une bonne santé économique (équilibre budgétaire, stabilité du taux de change, équilibre de la balance de paiement, faible taux d'endettement...) et une croissance accrue. En tout état de cause, les politiques économiques axées sur la stabilité sont indispensables à la création et à la consolidation d'un environnement satisfaisant pour l'investisseur.

La stabilité du cadre légal importe beaucoup à tout investisseur. Car, il n'ira pas s'installer dans un pays connaissant des modifications de façon incessante des règles de jeu. Sans oublier la protection des droits de propriété.

## **2/ Le cadre international de stabilité**

La conclusion des accords internationaux relatifs à la promotion et à la protection des investissements étrangers constitue un élément important du cadre d'accueil. C'est une garantie supplémentaire de protection et une assurance de stabilité de la règle du jeu. L'adhésion à des conventions comme celles relatives à l'organisation mondiale du commerce et de Washington sur l'arbitrage sont tout aussi importantes.

### **B/Un cadre d'accueil favorable au secteur privé**

Pour être attrayant, les États hôtes doivent offrir un cadre d'accueil propice au secteur privé. Ce travail peut viser à corriger les idées reçues à l'évocation du nom du pays. Ces stéréotypes peuvent être faux, négatifs ou même dépassés. De ce point de vue, il conviendrait de prendre en compte un certain nombre de déterminants. Ces déterminants sont relatifs à l'environnement des activités économiques. Il s'agit là d'une préoccupation essentielle des investisseurs privés car ces déterminants touchent aux composantes essentielles de l'environnement des affaires à savoir : la liberté de transfert de capitaux, la flexibilité du marché de travail, la sécurité du cadre de vie des expatriés, la fiscalité, l'efficacité du système juridique et le respect des procédures administratives.

### **Paragraphe 2/ Les incitations fiscales contenues dans les codes d'investissements et relevant d'autres secteurs particuliers**

Une incitation fiscale est une réduction temporaire ou permanente, partielle ou totale de la charge fiscale accordée à des agents économiques à un secteur économique ou social ou à toute activité habituellement taxée. L'objectif étant généralement d'altérer le comportement des agents ou de fournir une aide sociale à des ca-

tégories données de la population<sup>209</sup>. Il existe de nombreuses formes d'incitations<sup>210</sup>, parmi lesquelles nous pouvons citer entre autre notamment :

Le congé fiscal : c'est une forme répandue de dérogation fiscale, utilisée surtout dans les pays en développement pour attirer l'investissement étranger. Sous ce régime les entreprises éligibles, sont exonérées à l'impôt sur le bénéfice pour une durée déterminée (3 à 5 ans). Cette mesure est attractive pour les pouvoirs publics, car elle est facile à appliquer.

Réduction de l'impôt sur le profit des sociétés : Cette incitation consiste à appliquer des taux préférentiels par rapport au taux en vigueur pour encourager et attirer l'investissement (surtout étranger) vers des secteurs ou des régions spécifiques.

Report des pertes sur les exercices postérieurs : pour réduire le taux de taxation effectif, un mécanisme peut être utilisé, il s'agit de permettre aux entreprises de reporter leurs pertes pour une année donnée sur les exercices comptables des années subséquentes pour un nombre fixé d'exercices comptables (généralement 3 à 5). Cette mesure profite surtout aux investissements qui ne deviennent rentables qu'après un certain nombre d'années.

Provision pour investissement : cette mesure vise à encourager les investissements en permettant aux entreprises de déduire de leurs revenus imposables, un certain pourcentage qui sera alloué ultérieurement à l'investissement.

Crédit d'impôt pour investissement : cette mesure consiste en une réduction directe du montant des taxes qu'une entreprise doit payer. Ce pourcentage est calculé en fonction des montants des investissements réalisés par l'entreprise ou selon d'autres critères d'éligibilité visés par la mesure. Contrairement aux prévisions, cette mesure réduit le montant des taxes et non la base imposable.

---

<sup>209</sup> TAAMOUTI (M), professeur à l'INSEA dans le cahier du plan n° 12, mars-avril 2007.

<sup>210</sup> CNUCED, «Tax Incentives and Foreign Direct Investment : A Global Survey», 2000

Rédaction des taxes sur des dividendes et revenus transférés à l'étranger : une des mesures visant à attirer les investissements étrangers consiste à exonérer de l'impôt les dividendes transférés à l'étranger par les investisseurs étrangers.

Déductions de charges du revenu imposable : pour encourager certains types de comportements de l'entreprise, certains pays autorisent une déduction plus grande que le montant réel pour certaines charges telles que la formation continue des employés, les dépenses en recherche et développement, les dépenses en publicité pour les exportations etc.

Protection tarifaire : une des mesures que le gouvernement peut utiliser pour encourager certains types d'investissements, est d'offrir des réductions tarifaires sur les intrants importés ou de taxer lourdement les produits finis concurrents. Ce genre d'incitation était courant dans le passé, mais de moins en moins utilisé ces dernières années pour son inefficacité et les fortes distorsions qu'il produit.

Réductions des charges sociales patronales : pour les entreprises débutantes, les charges sociales supportées peuvent constituer un fardeau difficile à supporter. Pour encourager l'embauche, le gouvernement peut réduire les charges sociales de l'entreprise ou accorder des déductions fiscales ou des crédits d'impôt en fonction du nombre d'employés embauchés.

Crédit d'impôt pour valeur ajoutée : pour encourager la création de valeur et éviter l'exportation de produits à faible valeur ajoutée, le gouvernement peut accorder des crédits d'impôt en fonction de la valeur ajoutée ou en fonction du contenu local du produit.

Réduction d'impôt pour revenus en devises : pour encourager les entreprises nationales à exporter et générer ainsi les devises nécessaires au pays pour couvrir ses importations. Certains PVD accordent des avantages fiscaux (réduction d'impôt en général) en fonction du montant de devises générées.

Parmi ces procédés d'incitations fiscales, les formes les plus utilisées dans les pays de l'UEMOA concernent essentiellement : le congé fiscal, la réduction de l'impôt sur le profit des sociétés, le report des pertes sur les exercices postérieurs, la provision pour investissement, le crédit d'impôt pour investissement, la réduction des

taxes sur les dividendes et revenus transférés à l'étranger, la réduction des charges sociales patronales.

L'adoption des codes des investissements ou tout autre dispositif analogue par les pays membres de l'UEMOA est intervenue tout juste au lendemain des indépendances. Il s'agissait alors pour les jeunes États de jouer sur le levier fiscal comme un véritable outil de développement afin d'atteindre des objectifs économiques. C'est ainsi qu'à travers cette forme d'interventionnisme fiscal, il sera ainsi accordé des larges avantages fiscaux à tout investisseur voulant créer une activité économique dans chaque État. Hormis les entreprises exclusivement commerciales relevant des différents codes de commerce, les investissements de toute nature étaient théoriquement éligibles soit aux codes des investissements (A), soit aux codes sectoriels spécifiques (B).

## **A/Des codes d'investissements aux avantages multiples**

Les codes d'investissements constituent des dispositifs d'incitations fiscales de portée générale. Ils prévoient, outre les avantages fiscaux, d'autres garanties notamment la liberté d'entreprendre, le libre transfert des capitaux, la garantie des droits acquis ainsi que l'égalité de traitement entre les investisseurs nationaux et étrangers.

Quant aux différents avantages fiscaux accordés dans les codes des investissements, ils sont multiples et variés. Il faut noter que ces avantages fiscaux octroyés aux investisseurs sont souvent fonction soit de la taille de l'investissement, nous nous intéresserons aux multinationales (1), soit de la zone d'implantation (2).

### **1/ Les avantages accordés aux multinationales**

En principe, c'est le régime par excellence qui cherche à attirer des capitaux étrangers sous forme d'investissements directs étrangers. Ce régime diffère beaucoup d'un pays à un autre en fonction du montant investi, et dans certains cas en fonction



du secteur d'investissement. Les avantages accordés par pays sont souvent très importants et peuvent se résumer comme suit :

**Bénin**<sup>211</sup> outre le régime des grandes entreprises (régime B) dont le montant total d'investissement doit être compris entre cinq cent (500) millions et trois (3) milliards de Franc CFA<sup>212</sup> avec une création d'au moins vingt emplois, on parle également d'un régime de stabilisation fiscale (régime C) qui concerne les investissements supérieurs à trois milliards de Franc CFA. Si le régime « B » bénéficie des mêmes avantages que le régime « A », quant au régime « C » en plus des mêmes avantages que les deux autres, il bénéficie d'une stabilisation fiscale. Ainsi les investisseurs éligibles au régime « C » verront le maintien du taux initial et le mode de détermination de l'assiette des impôts autres que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pendant toute la durée de l'agrément, même en cas de révision à la hausse. Par contre, ils bénéficient d'une renégociation en cas de baisse de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Il existe en plus de ces régimes, un régime « D » appelé régime d'investissement lourd. Il concerne les investissements compris entre cinquante et cent milliards de Franc CFA<sup>213</sup>, toujours dans le secteur de la production et de la transformation industrielle. L'entreprise agréée à ce régime bénéficie, lors de la phase de réalisation d'une exonération pendant (5) cinq ans des droits et taxes d'entrée à l'exception de certaines taxes et certains prélèvements communautaires, elle bénéficie aussi d'une exonération de la patente et des contributions foncières pour les propriétés bâties et non bâties pendant 5 ans. En phase d'exploitation l'entreprise bénéficie pendant une période de 12 à 15 ans selon sa zone d'implantation d'une exonération des droits et taxes d'entrée, de l'IBIC de la patente et de la contribution foncière sur les propriétés bâties et non bâties. Pour tout investissement supérieur à cent milliards, l'investisseur devra entrer en négociation directe avec le gouvernement, des avantages accordés pourraient être plus importants.

---

<sup>211</sup> Cf. articles 40 et s. du code des investissements du Bénin.

<sup>212</sup> Soit environ 4573470 €.

<sup>213</sup> Soit environ 152.000.000 €.

**Burkina Faso**<sup>214</sup> : ce sont les régimes « C » et « E » qui constituent le régime des grandes entreprises. Le régime « C » concerne les secteurs de la production de la conservation et de la transformation avec un montant investi supérieur à cinq cent millions Franc CFA et au moins une cinquantaine d'emplois créés. Quant au régime « E », il s'agit des prestations de services avec au moins 30 emplois créés pour un montant investi supérieur à cinq cent millions Franc CFA. En phase de réalisation, les avantages sont identiques à ceux prévus pour le régime des petites et moyennes entreprises. En phase d'exploitation, les entreprises éligibles au régime « C » bénéficient pour une période de six ans d'une exonération totale de l'IBIC, de la patente de l'IRVM, de la TPA, de la taxe des biens de mainmorte et de l'IMFPIC, et d'une réduction de 50 % de ces mêmes impôts pendant 3 ans après la période d'exonération totale. Toujours en phase d'exploitation, les entreprises éligibles au régime « E » du code des investissements bénéficient d'une exonération totale pendant une période de 6 ans de l'IBIC, de la patente, de l'IRVM, de la TPA, de la taxe des biens de mainmorte et de l'IMFPIC. Rappelons que les grandes entreprises peuvent aussi bénéficier des avantages liés au régime des entreprises d'exportation.

**Côte-d'Ivoire**<sup>215</sup>, le régime des grandes entreprises se rapporte essentiellement au régime d'agrément qui porte essentiellement sur tous les secteurs d'activités à l'exclusion du BTP, commerce, transport et services bancaires et financiers. Sont ainsi éligibles à ce régime les investissements compris entre cinq cent millions et deux milliards de Franc CFA et les investissements supérieurs à deux milliards Franc CFA<sup>216</sup>. Les avantages varient donc en fonction du montant investi. Dans le premier cas, c'est-à-dire lorsque le montant investi est compris entre cinq cent millions de FCFA et deux milliards de Franc CFA. L'investissement bénéficie lors de la réalisation du projet d'un droit d'entrée préférentiel de 5 % sur les équipements et le premier lot de pièces de rechange et lors de la phase d'exploitation il bénéficie d'une exonération totale pendant (5) cinq ans (régime d'Abidjan) ou (8) huit ans (reste du pays) de l'IBIC, de la patente, une réduction de l'exonération à 50 % est à prévoir

---

<sup>214</sup> Cf. Article 6 et 24 du code des investissements du Bénin.

<sup>215</sup> Cf. article 13 et s. et article 19 et s. du code des investissements de la côte d'Ivoire.

<sup>216</sup> Soit à peu près 3.000.000 €.

pendant l'avant dernière année et à 25 % pendant la dernière année. Lorsque le montant de l'investissement est supérieur à deux milliards de Franc CFA, l'investisseur bénéficie lors de la phase de réalisation d'une exonération des droits d'entrée sur les équipements et le premier lot de pièces de rechange et pendant la phase d'exploitation, il bénéficie d'une exonération totale pendant 5 ans (région d'Abidjan) ou 8 ans (reste du pays) de l'IBIC, de la patente, de la contribution foncière, mais une réduction de l'exonération à 50 % pendant l'avant dernière année et à 25 % pendant la dernière année.

**Mali**<sup>217</sup> : le régime des grandes entreprises est le régime « H » qui concerne les investissements dans tout secteur à part le négoce (achat-vente) d'un montant supérieur à cent cinquante millions de Franc CFA. Les avantages accordés à l'investisseur lors de la phase de réalisation restent identiques à ceux du régime « A ». En phase d'exploitation c'est une exonération pendant 8 ans de l'IBIC, de la patente et de l'IMF qui sera accordée à l'investisseur.

**Niger**<sup>218</sup> : les grandes entreprises sont prises en compte soit par le régime « B » ou le régime « C » sont éligibles au régime « B »' les investissements d'au moins deux cent cinquante millions avec la création d'au moins 10 emplois et les investissements d'au moins d'investissement de 1 milliard ou création de 150 emplois. Pour le régime « C », il s'agit des investissements d'au moins deux milliards ou de création de 400 emplois. Les entreprises agréées selon le régime bénéficient lors de la phase de réalisation d'une exonération totale des droits de douane, de la TVA et de toute autre fiscalité de porte sur les matériels, matériaux et équipements et aussi d'une exonération des droits et taxes perçus par l'État, y compris la TVA sur les prestations de services, travaux services concourant à la réalisation des investissements. Lors de la phase d'exploitation, elles bénéficient d'une exonération de l'exonération totale de l'IBIC, de l'IMF et de la patente pendant 5 ans, une exonération de la taxe immobilière, une exonération des droits et taxes (sauf la TVA) sur les matières premières, les matières consommables et emballages fabriqués localement ou importés, une exonération des droits et taxes à l'exportation. En plus pour les en-

---

<sup>217</sup> Cf. article 4,5 et 11 du code des investissements

<sup>218</sup> Cf. article 13 et s. et article 21 et s. du code des investissements

treprises du secteur agro pastoral exonération de la TVA sur les affaires réalisées et sur les acquisitions de biens et services. Quant aux entreprises agréées au régime « C », elles bénéficient lors de la phase de réalisation de l'investissement d'une exonération totale des droits de douane, de la TVA et de toute autre fiscalité de porte sur les matériels, matériaux et équipements, d'une exonération des droits et taxes perçus par l'État, y compris la TVA sur les prestations de services, travaux services concourant à la réalisation des investissements. Lors de la phase d'exploitation, elles bénéficient d'une exonération totale de l'IBIC, de l'IMF et de la patente, et de l'IMF pendant cinq ans, d'une exonération de la taxe immobilière, d'une exonération des droits et taxes (sauf la TVA) sur les matières premières, les matières consommables et emballages fabriqués localement ou importés, d'une exonération des droits et taxes à l'exportation. En plus pour les entreprises du secteur agro pastoral : exonération de la TVA sur les affaires réalisées et sur les acquisitions de biens et services, d'une réduction de 50 % des droits et taxes sur les carburants (gasoil et fuel) et toute autre source d'énergie, dans les limites fixées par l'administration. Elles bénéficient enfin d'une clause de stabilité fiscale.

**Sénégal**<sup>219</sup>: Il n'existe pas à proprement parler de régime dit des grandes entreprises, il s'agit toujours des deux régimes tels que développés supra (régime des entreprises nouvelles et le régime des projets d'extension). Cependant pour les projets de plus de deux cent cinquante milliards de FCFA<sup>220</sup> (soit un peu plus de trois cent quatre-vingt-un millions d'euros) l'investisseur peut négocier directement avec le gouvernement<sup>221</sup>. L'État est ainsi disposé à accorder d'autres avantages plus importants que ceux prévus dans le code des investissements ou le code minier.

---

<sup>219</sup> Cf. article 15 et 20 du code des investissements

<sup>220</sup> Soit un peu plus de 381.000.000 €.

<sup>221</sup> Cf. loi n°2007-25 du 22 mai 2007

## **2/ Des avantages accordés en vue de développer certaines activités particulières : le régime des entreprises franches ou les zones Franches**

Le régime des entreprises franches n'est consacré que par 3 pays de l'UEMOA, à savoir le Bénin, le Mali, et le Togo. C'est un régime qui est beaucoup plus incitatif car il offre en termes d'avantages fiscaux plus d'exonérations, qui sont de longue durée aux investisseurs. Tout comme les autres régimes, il est d'une application très diverse et variée dans les différents pays qui l'ont mis en place :

Bénin<sup>222</sup> sont admissibles au régime des zones franches les entreprises de production industrielle à vocation exportatrice, les entreprises de service dont les prestations sont destinées exclusivement aux entreprises industrielles agréées au régime de la zone franche industrielle (ZFD), les entreprises de production de biens exclusivement destinées aux entreprises de production industrielle agréées au régime de la ZFD. Pour être agréé au régime de la ZFD, les entreprises de production industrielle doivent remplir cumulativement les conditions suivantes : d'une part, garantir l'exportation d'au moins 65 % de leur production annuelle, d'autre part, réserver en priorité les emplois permanents aux nationaux béninois à qualification égale à celle des non nationaux, ensuite, contribuer à la formation des nationaux béninois afin de leur permettre d'occuper dans la zone franche industrielle des postes exigeant une haute qualification, à compétitivité égale, et enfin, utiliser en priorité les matières premières, matériaux, et fournitures d'origine béninoise.

Les entreprises de service doivent satisfaire à la deuxième condition et fournir des prestations exclusivement liées aux activités des entreprises de production industrielle jouissant du régime de la ZFD. Les entreprises de production de biens destinés exclusivement aux entreprises de production industrielle agréées doivent satisfaire aux deuxième et troisième conditions. Une entreprise industrielle, initialement installée sur le territoire national, peut formuler une requête d'agrément au régime de la zone franche industrielle si pendant les deux dernières années, elle a réalisé au moins 65 % de ses ventes à l'exportation. Les avantages fiscaux accordés sont très importants. Ainsi au titre de la fiscalité intérieure, les entreprises agréées au régime des

---

<sup>222</sup> Cf. rapport UEMOA sur les TEMI 2009.

zones franches bénéficient d'une exonération de l'IBIC pendant les 10, 12 et 14 premières années à compter de l'agrément selon que l'entreprise est installée respectivement dans la zone 1,2 ou 3 et une réduction de 20 % pendant cinq ans à compter de la 11ème, 13ème et 15ème année selon que l'entreprise est installée respectivement dans la zone 1,2 ou 3. Elles bénéficient d'une réduction au taux de 5 % de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) pendant une période de 5 ans, d'une exonération de la patente et de l'impôt sur les propriétés bâties et non bâties pour une durée de 10 ans, d'une exonération de la TVA, pendant toute la durée de l'agrément, sur les biens et services nécessaires à l'exploitation des entreprises et des promoteurs de la zone franche industrielle. Au titre de la fiscalité de porte, elles bénéficient à l'importation, à compter de la date de l'agrément, d'une exonération des Droits et Taxes d'entrée (DTE), à l'exception de la taxe de vente sur tous les matériels d'équipement, les outillages et pièces détachées, les matières premières et produits semi-finis, les matériaux de construction, les groupes électrogènes, etc. Une réduction de 60 % de ces droits et taxes est accordée sur les véhicules utilitaires. A l'exportation elles bénéficient d'une exonération des Droits et Taxes d'entrée (DTE) à l'exception de la taxe de voirie, à compter de la date de signature de l'agrément, sur les produits ouvrés ou fabriqués dans les zones Franches géographiquement délimitées et dans les points francs.

Mali<sup>223</sup>: Le régime des entreprises franches concerne exclusivement les entreprises dont les activités sont exclusivement tournées vers l'exportation. Ces entreprises bénéficient d'une exonération de tous droits liés à l'exercice de l'activité pendant 30 ans.

Togo<sup>224</sup> : pour bénéficier des avantages liés au régime de zone franche, l'investisseur doit satisfaire aux conditions suivantes : exercer une activité de transformation ou de services, garantir l'exportation de leur production de biens et services (au moins 80 %), et donner la priorité des emplois permanents aux Togolais.

Au titre de la fiscalité intérieure l'entreprise agréée au régime de la zone franche bénéficie d'une réduction dégressive de l'impôt sur les sociétés imposition

---

<sup>223</sup> Cf. article 14 du code des investissements du Mali

<sup>224</sup> Cf. rapport UEMOA sur les TEMI 2009.

de 5 % du bénéfice pour les 5 premières années, 10 % de la 6ème à la 10ème année, 15 % de la 11ème à la 20ème année, droit commun à partir de la 21ème année, d'une réduction du taux de la taxe sur les salaires à 2 % pendant toute la durée de vie de l'entreprise, une exonération de l'impôt sur le revenu des revenus des crédits mobiliers pendant les 5 premières années, une réduction de 50 % pendant la 6ème et la 10ème année, droit commun à partir de la 11ème année. Elle bénéficie d'une réduction dégressive de la taxe professionnelle, et de la taxe de formation, paiement de 5 % du montant de la taxe de la 2ème à la 5ème année, 10 % de la 6ème à la 10ème année, 15 % de la 11ème à la 20ème année, droit commun à partir de la 21ème année. Elle bénéficie d'une exonération de TVA pour les biens ou services nécessaires au fonctionnement des entreprises de la zone franche (ZF) pour les 10 premières années. Au titre de la fiscalité de porte, l'entreprise bénéficie d'une exonération pendant sa durée de vie, de tous droits et taxes de douanes à l'importation des matériels et équipements d'exploitation, des matières premières et consommables ainsi qu'à l'exportation des produits fabriqués dans la zone franche. Elle bénéficie d'une réduction de 50 % des mêmes droits et taxes sur les véhicules utilitaires.

En ce qui concerne la Guinée Bissau, le code des investissements ne prévoit pas de régime de petites et moyennes entreprises, de grandes entreprises ou des zones franches. Il prévoit tout simplement deux régimes généraux, un régime général 1 et un régime général 2.

Le Régime Général 1 concerne tous les secteurs sauf négoce (achat revente), il s'agit de location de voitures, de construction civile, de commerces et exportation de produits primaires. Il n'existe pas de seuil fixé pour le montant des investissements. Les investissements agréés à ce régime bénéficient d'une exonération des droits de porte sur les équipements, d'une exonération des droits de porte sur l'importation des matières premières nécessaire à la production durant les 2 premières années et d'une exonération ou réduction de la Contribution Industrielle (IBIC) et de l'impôt sur les capitaux.

Quant au régime Général 2, il concerne toutes activités autres que celles-ci prévues par le régime général 1. Il n'y a pas de seuil fixé pour le montant des investissements. Tout investissement éligible à ce régime bénéficie d'une exonération de 50 % des droits de porte sur les équipements mais pas d'exonération au titre de la

fiscalité intérieure. Pour les entreprises exportatrices, il est accordé une exonération ou une réduction des droits de porte sur les équipements, et une déduction de 10 % de la valeur des recettes d'exportation de la base de l'IBIC pendant 6 ans. Pour les entreprises substituant des matières premières locales aux importations, il est accordé une exonération ou une réduction des droits de porte sur les équipements ainsi qu'une déduction de 10 % de la valeur de leur production annuelle de la base de l'IBIC pendant 6 ans. Pour les entreprises réalisant des actions de formation professionnelle, il est accordé une exonération ou une réduction des droits de porte sur les équipements, une déduction du double des dépenses de formation effectuées. Pour les programmes et reboisement de plus de 10 ha d'essences locales, il est accordé une exonération ou une réduction des droits de porte sur les équipements, une déduction du double des dépenses effectuées dans la plantation et le traitement des arbres pendant 3 ans. Pour les autres essences, la déduction ne concerne que la moitié des dépenses effectuées. Pour la création d'infrastructures, une exonération ou une réduction des droits de porte sur les équipements est accordée ainsi qu'une déduction de la base de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (IBIC), de la totalité des dépenses d'infrastructures (routes, ports, magasins) l'année de leur création et si nécessaire les années suivantes.

### **B/D'autres avantages fiscaux prévus par des dispositions particulières**

Compte tenu de leur apport aux différentes économies nationales certains secteurs jugés sensibles par les États membres ont fait l'objet d'une codification à part entière. Il s'agit essentiellement des secteurs des mines (1) et du pétrole (2). Ces codes « spéciaux » adoptés par les pays intègrent aussi, entre autre mesure favorable, des régimes d'incitations fiscales en vue d'attirer davantage les capitaux étrangers.



## **1/ Les avantages fiscaux prévus par les codes miniers**

De nombreux pays de la sous-région regorgent de ressources minières importantes. Les États ne disposant pas de la technologie et d'autres moyens nécessaires à leur exploration et à leur exploitation ont dû naturellement se tourner vers des investisseurs étrangers (le plus souvent des grandes compagnies minières). Dans le but de rassurer ces investisseurs étrangers que des codes miniers vont voir le jour dans les différents États. Ces codes en soit, constituent presque des dérogations au régime de droit commun aussi en matière de règles de droit commercial que de droit fiscal. En ce qui concerne le cas spécifique de la fiscalité, notons que les différents codes miniers prévoient des avantages considérables pour les investisseurs. Tout comme les avantages prévus dans les codes des investissements, les avantages prévus par les codes miniers sont divers et variés d'un pays à un autre. Cependant, les différentes législations prévoient le paiement de quelques taxes, notamment la taxe ad valorem (proportionnelle à la production minière) ainsi d'autres taxes spécifiques au domaine minier liées soit au permis de recherche ou au permis d'exploitation.

Bénin<sup>225</sup> : les avantages prévus par le code minier distinguent la phase de recherche de la phase d'exploitation. Lors de la phase de recherche, l'entreprise titulaire d'un permis bénéficie d'une exonération de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, de la contribution des patentes ainsi que des taxes communales, les contributions forfaitaires à la charge des employeurs au titre des salaires versés au personnel sont exigibles. Il en est de même de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers rémunérés par un taux d'intérêt, y compris l'impôt sur le revenu des créances, dépôts, à l'exception de la taxe sur les prestations de service applicables aux intérêts. En matière douaniers, à l'exception des véhicules automobiles de tourisme et des produits fabriqués en République du Bénin, les matériels, machines, destinés de manière spécifique aux opérations de recherches minières dont l'importation est indispensable à la réalisation du programme : de recherches, sont durant la période de validité de permis et compte tenu de leur caractère, mis en admission tempo-

---

<sup>225</sup> Cf. article 71 et s. du code minier.

raire simple ou exceptionnelle<sup>226</sup>. Cette exonération des droits de porte concernent également les pièces de rechange des machines et matériels. En phase d'exploitation, l'entreprise pourrait actualiser les dépenses réalisées lors de la phase de recherche. L'ensemble de ces dépenses sera imputable sur les bénéfices imposables selon des règles d'amortissement prévues à cet effet. Le code minier qui prévoit un régime de stabilité fiscale renvoie plus au code des investissements quant aux autres avantages accordés en phase d'exploitation. Pour les entreprises minières, il s'agit en général des régimes « B », « C » (cf. supra).

Burkina Faso<sup>227</sup> : ici on distingue trois phases, une phase de recherche, une phase de travaux préparatoires et une phase d'exploitation. En phase de recherche, l'entreprise bénéficie d'une exonération totale de la TVA sur les biens d'équipements importés et fabriqués localement, d'une réduction des droits de douane, avec un paiement seulement de 5 % sur les biens d'équipement importés, une exonération totale de l'IBIC, de la patente, de l'IMFPIC, de la TPA. Lors des travaux préparatoires, l'entreprise une exonération totale pendant 3 ans de la TVA sur les biens d'équipements importés et fabriqués localement ainsi qu'une exonération totale pendant 3 ans de droits de douane sur les biens d'équipement importés. Enfin en phase d'exploitation, elle a droit à une réduction de 10 points de l'IBIC, d'une déduction de moitié de l'IRVM, d'une exonération totale pendant 7 ans de la patente, de la TFA, de la taxe des biens de mainmorte et de l'IMFPIC. Le code en outre prévoit une stabilité des charges fiscales pendant toute la validité du permis minier.

Côte d'Ivoire<sup>228</sup>: tout comme au Burkina Faso, trois phases sont à distinguer pour l'octroi des avantages. Lors de la phase de recherche l'entreprise bénéficie d'une réduction de 50 % des droits d'enregistrement en matière d'apports effectués lors des augmentations de capital, d'une exonération des droits d'entrée (droits de

---

<sup>226</sup> En admission temporaire simple, ils sont exonérés de tous droits, taxes de douane à l'importation à l'exception de la taxe de statistique, du prélèvement communautaire de solidarité et de taxe de voirie. En admission temporaire exceptionnelle, ils sont assujettis aux dispositions en vigueur en la matière au Bénin. Le régime d'admission temporaire exceptionnelle peut être accordé pour une période de deux ans renouvelable une fois.

<sup>227</sup> Cf. article 84 à 93 du code minier.

<sup>228</sup> Cf. article 86 et s. du code minier.

douane et TVA) liés à l'importation des matériels, matériaux, machines, équipements et leurs pièces détachées contenus dans la liste des biens admis, une exonération de TVA sur les ventes faites ou les services rendus aux entreprises minières, une exonération de la contribution à la charge des employeurs, l'IBIC et de la patente. Lors des travaux préparatoires, il est accordé une exonération des droits d'entrée (droits de douane et TVA) liés à l'importation des matériels, machines, équipements et leurs pièces détachées contenus dans la liste des biens admis. En phase d'exploitation, le code minier renvoie au code général des impôts qui accorde une exception de l'IBIC pour 5 ans à compter du démarrage effectif de la production.

Mali<sup>229</sup>: pour l'octroi des avantages, l'on distingue deux phases : phase de recherche et phase d'exploitation. Lors de la recherche, le titulaire du permis bénéficie d'un régime d'admission temporaire au prorata temporis gratuit pour les matériels techniques, machines, appareils, véhicules utilitaires et groupes électrogènes, d'une exonération de droits sur les matériaux, matières et consommables miniers, pièces de rechange, outillages (cependant la redevance statistique et les prélèvements communautaires restent exigibles), d'une exonération des droits d'entrée et de la TVA sur les équipements, machines, véhicules, matériaux, pièces de rechange (la redevance statistique et les prélèvements communautaires sont exigibles), d'une exonération de la patente, de l'IBICMS, de l'IMF, de la TVA sur les achats de biens et services. En phase d'exploitation, l'entreprise bénéficie d'un taux réduit de 3 % des droits d'accises sur le chiffre d'affaires, d'une exonération de TVA jusqu'à la 3ème année après le démarrage effectif des activités. Au titre des droits de porte, il est accordé un régime d'admission temporaire au prorata payant pour les matériels techniques, machines appareils, véhicules utilitaires et groupes électrogènes une exonération de droit d'entrée (sauf les prélèvements communautaires) sur les produits pétroliers pour la production d'énergie, l'extraction, le transport ou le traitement du minerais. Le code garantit à l'investisseur un régime de stabilité fiscale valable durant toute la validité du permis.

---

<sup>229</sup> Cf. article 102, 108, 109 ET 110 du code minier.

Niger<sup>230</sup> : trois phases sont à distinguer, la phase de recherche, la phase des travaux préparatoires et la phase d'exploitation. Cependant, les avantages liés à la phase de recherche sont les mêmes qu'en phase de travaux préparatoires. Ainsi lors de ces deux phases, le titulaire du permis bénéficie d'une exonération totale de droits et taxes perçus à l'entrée lors de l'importation des matériaux, matériels, fournitures machines et équipements et leurs pièces de rechange, d'une exonération de tous droits et taxes pendant la validité du permis de recherches, autres que les droits fixés et les redevances superficiaires. Pendant la phase d'exploitation, l'entreprise bénéficie d'une exonération des droits et taxes perçus à l'entrée sur les importations de produits pétroliers utilisés dans les installations fixés, d'une exonération de l'IBIC pour les titulaires de permis de grande exploitation minière pendant 5 ans et ceux de permis de petite exploitation minière pendant 2 ans. Les dépenses d'investissement peuvent être actualisées et imputées sur le bénéfice imposable. En outre, elle bénéficie d'une exonération de tous droits et taxes sur les intérêts des sommes empruntées pour les besoins d'équipement ou d'exploitation. Le code minier prévoit une clause de stabilité du régime fiscal.

Sénégal<sup>231</sup> : deux phases sont à distinguer, la phase de recherche et la phase d'exploitation. En phase de recherche, le titulaire du permis bénéficie d'une exonération totale d'impôts et de taxes de toutes natures. En ce qui concerne la phase d'exploitation, l'entreprise est assujettie à la redevance minière au taux 3 % de la valeur carreau mine. Il bénéficie d'une exonération totale de droits de douane et de TVA sur les biens d'équipements, d'une exonération totale pendant 7 ans de MS de la TVA, de la patente, de l'IMF, de la contribution foncière et de la contribution forfaitaire à la charge de l'employeur. La stabilisation des charges est garantie pendant une période de 20 ans aux titulaires d'un permis d'exploitation classés en régime minier et pendant une période de 25 ans aux titulaires d'une concession minière.

Togo<sup>232</sup> on distingue trois phases, une phase de prospection, une phase de recherche et une phase d'exploitation. Les avantages accordés lors de la phase de pros-

---

<sup>230</sup> Cf. article 87, 88 et 90 à 98 du code minier.

<sup>231</sup> Cf. article 54 à 60 du code minier.

<sup>232</sup> Cf. article 52 à 53 du code minier.

pection sont identiques à ceux accordés en phase de recherche. Il est ainsi accordé une exonération totale de MS et de l'IMF, une exonération de la taxe professionnelle, une exonération totale de la TVA sur les services et sur les biens d'équipements fabriqués localement. Lors de la phase d'exploitation, l'entreprise bénéficie d'une exonération totale de MS et de l'IMF jusqu'à la date de la première production commerciale du titre minier, d'une exonération de la taxe professionnelle, d'une exonération totale de la TVA sur les services et sur les biens d'équipements fabriqués localement jusqu'à la date de la première production commerciale du titre minier.

Les avantages ainsi énumérés par pays pourraient être étendus sous certaines conditions (de formalisme surtout) aux sous-traitants et partenaires des entreprises bénéficiaires. Il importe de souligner que par souci de préserver l'environnement, il est fait obligation aux exploitants miniers de constituer des provisions sur leurs bénéfices dont les règles de calculs varient en fonction des pays. Ces provisions ainsi constituées en vue de faire face à la dégradation de l'environnement sont admises en déduction.

Par ailleurs, notons enfin que ces avantages prévus par le code ne le sont qu'à titre indicatif, car dans chaque législation, il est prévu de signer avec la société minière qui s'installe, une convention d'établissement qui pourrait offrir d'autres avantages plus intéressants que ceux mentionnés dans les codes.

## **2/ Les avantages prévus par les codes pétroliers**

A l'instar des codes des investissements, l'adoption des codes pétroliers obéit aux mêmes impératifs et objectifs. Ils offrent également aux investisseurs (quasiment des compagnies étrangères) outre certaines garanties pour le libre exercice de leurs activités de larges avantages fiscaux.

Bénin<sup>233</sup>: lors de la phase de recherche le titulaire du permis est exonéré de tous droits et taxes à l'exception de la taxe foncière, de la taxe de voirie, de la taxe

---

<sup>233</sup> Cf. article 105 à 108 du code pétrolier

d'institution du permis et de la redevance superficielle et d'exploitation. L'impôt sur les bénéfices n'est qu'en de contrat de concession entre l'État et la compagnie exploitante. En tout état de cause, le code fait place à une large possibilité de négociation du régime fiscal entre le gouvernement et l'investisseur.

Côte d'Ivoire<sup>234</sup>: dès la signature d'une convention entre le gouvernement et la compagnie pétrolière, celle-ci peut bénéficier au titre de la fiscalité intérieure d'une exonération de tout impôt sur les bénéfices et les dividendes versés aux actionnaires du titulaire du contrat, à l'exception de l'IBIC, de la redevance à la production, du prélèvement pétrolier additionnel, d'une exonération de tous impôts, droits, taxes ou contributions frappant les opérations pétrolières et les revenus y afférant, ainsi que les biens, les activités ou les actes du titulaire du contrat, d'une exonération de la TVA sur les acquisitions de biens et de services directement et exclusivement affectées aux activités pétrolières. L'exonération à la TVA est étendue même aux sous-traitants pétroliers. Au titre de la fiscalité de porte, elle peut bénéficier d'une exonération des droits d'entrée (droits de douane et TVA) liés à l'importation des matériels, matériaux produits chimiques, machines, équipements et leurs pièces détachées contenus dans la liste des biens admis.

Mali<sup>235</sup>: les titulaires de la convention pétrolière sont exonérés au titre de la fiscalité intérieure de tout impôt et taxe direct ou indirect à l'exception de l'impôt sur les bénéfices ainsi que de la redevance pétrolière. Au titre de la fiscalité de porte, il bénéficie également des mêmes avantages, même si dans certains cas il ne pourrait s'agir que d'un régime d'admission temporaire.

Niger<sup>236</sup> : au titre de la fiscalité intérieure, les entreprises assujetties aux redevances et à l'impôt direct sont exonérées de tous autres impôts directs applicables en République du Niger pour leurs activités de recherche et d'exploitation des hydrocarbures liquides et gazeux. Le régime des impôts indirects et des droits d'enregistrement est fixé par des conventions d'établissement. Au titre de la fiscalité de porte, ces entreprises bénéficient d'une exonération sur le matériel d'équipement,

---

<sup>234</sup> Cf. article 76.1 à 76.2 et 79 du code pétrolier

<sup>235</sup> Cf. article 53, 65 à 68 du code pétrolier

<sup>236</sup> Cf. article 50 à 55 du code pétrolier

les pièces détachées et les produits industriels affectés et utilisés à la recherche et l'exploitation des hydrocarbures sont exonérés de tous droits et taxes à l'importation néanmoins, lorsque les matériels et produits susvisés cessent d'être directement utilisés pour la recherche et l'exploitation d'hydrocarbures, ils ne sont plus admis au bénéfice de ces dispositions. Les sommes dont l'entreprise deviendrait alors redevables seront exonérées de tous droits et taxes à l'importation.

Sénégal<sup>237</sup> : l'entreprise titulaire d'une convention avec le gouvernement est exonéré de tous impôts et taxes à l'exception de l'IBIC et de certaines taxes liées à l'attribution du permis de recherche ou d'exploitation. Il en est de même pour les droits de douane, dans certains cas l'entreprise pourra importer certains matériels et équipements sous régime d'admission temporaire. L'ensemble de ces avantages peuvent être étendus aux sociétés sous-traitantes ou autres partenaires du titulaire de la convention.

Togo<sup>238</sup> : si l'on s'en tient seulement aux dispositions du code pétrolier, les investisseurs dans ce domaine sont soumis en principe au régime de plein droit commun avec le paiement en sus de certaines redevances. Cependant, le code pétrolier laisse de nombreuses possibilités au gouvernement d'accorder presque « à sa guise » autant d'avantages fiscaux qu'il le « désire ».

Nonobstant ces avantages mirobolants, les pays de l'UEMOA n'arrivent toujours pas à susciter un réel intérêt pour les investisseurs étrangers d'une part et d'autre part, au vu de toutes les statistiques produites par les organismes internationaux, les bilans des mesures d'incitations sont plutôt mitigés.

---

<sup>237</sup> Cf. article 48 et 49 du code pétrolier.

<sup>238</sup> Cf. article 55 et s.

## **Section 2/ Les limites des dispositifs d'attractivité fiscale**

Les incitations fiscales sont censées permettre aux investisseurs d'accroître leur taux de rentabilité, ce qui in fine devrait favoriser un réinvestissement des profits. En outre, elles peuvent permettre aux entreprises d'innover et de financer davantage des projets de recherches. Ces incitations qui illustrent la volonté d'un pays de faciliter l'investissement, peuvent dans une certaine mesure, contribuer à augmenter les recettes fiscales. Elles participent aussi à la réalisation des objectifs économiques des pays avec la création d'emplois et le développement de certaines zones défavorisées. Grâce à ces mesures favorables aux investissements, certaines insuffisances ou lacunes au niveau des pays d'accueil peuvent être corrigées, il pourrait s'agir du manque d'infrastructures, du manque de moyens de transport et de communication, des problèmes d'industrialisation.

Cependant, il importe de signaler que nonobstant les résultats positifs escomptés par les pays, les incitations fiscales sont sans conséquence sur leurs économies. En effet, les incitations fiscales induisent une érosion de l'assiette fiscale, entraînant des pertes de ressources fiscales, une iniquité fiscale en favorisant certains contribuables (les multinationales) au détriment d'autres et encourageant de facto l'évasion fiscale.

En effet, malgré les avantages exorbitants très attractifs accordés aux multinationales, les pays de l'UEMOA restent les parents pauvres en matière d'investissements directs étrangers. De plus, les pays de l'UEMOA n'étant pas au même niveau de développement, les avantages fiscaux se sont élaborés de façon disparate, d'où la question de leur efficacité (paragraphe 1). Cette divergence d'intérêts favorise une concurrence fiscale entre les Etats membres de l'espace UEMOA (paragraphe 2).



## **Paragraphe 1/ La relative efficacité des dispositifs d'attractivité**

A travers les différents codes d'investissement adoptés par les pays de l'UEMOA, les avantages fiscaux recouvraient deux phases : la phase de réalisation et celle d'exploitation. Ainsi, le groupe en charge de l'élaboration du projet de code communautaire d'investissement a fait des propositions quant à la réduction ou la suppression de certains de ces avantages fiscaux. Leurs propositions portaient sur la suppression des avantages accordés pendant la phase de réalisation. Ces avantages sont relatifs aux droits de douane. Néanmoins, les Etats de l'UEMOA ont continué à maintenir ces avantages fiscaux malgré toutes les études mettant en cause leur relative efficacité. Car pour ces Etats, la suppression de ces avantages touchaient des secteurs d'activités stratégiques tels que : les transports, l'hôtellerie, les biens d'équipement.

Malgré l'adoption de nombreux règlements et directives en vue de favoriser une politique de convergence dans l'espace communautaire UEMOA, aucune étude ne permet d'évaluer l'impact réel des investissements dans ces pays respectifs (A), d'une part, et d'autre part, l'on peut noter des disparités considérables sur le plan économique (B), il constitue à n'en point douter un véritable obstacle à l'intégration, sans oublier les détournement des incitants fiscaux sont détournés à d'autres fins (C).

## **A/La gestion complexe des régimes d'incitation fiscale**

La gestion du cadre normatif des investissements est caractérisée par la multiplicité des intervenants et l'absence de recours au cadre de droit commun. Chaque code sectoriel contient des incitations fiscales et est géré, le plus souvent par un organisme gouvernemental autre que l'administration fiscale. Il continue donc de subsister des problèmes de coordination (1) qui rendent inopérantes les mesures coercitives contenues dans les différents codes. Il importe aussi de relever des cas de distorsion des règles en matière de concurrence résultant le plus souvent d'une mauvaise interprétation /application des textes (2).

## **1/ Un manque de coordination entre services administratifs : la difficile gestion des régimes dérogatoires**

Dans son ouvrage intitulé « Science fiscale »<sup>239</sup>, Maurice LAURE qui prônait l'interdiction de l'interventionnisme fiscal disait : « La pratique des interventions dégrade ainsi en profondeur le système fiscal, en obligeant à compenser leur coût par la hausse des taux, qui deviennent excessifs. Elles laissent en outre, des traces durables dans la législation, sous forme d'exceptions ou de régimes spéciaux, destinés à gérer la coexistence entre les situations spéciales qu'elles ont créées et le droit commun. La fiscalité devient un maquis »<sup>240</sup>.

L'interventionnisme fiscal qui a été mis en œuvre à grande échelle dans les pays de l'UEMOA aux moyens des incitations fiscales en vue surtout d'attirer les capitaux étrangers a pour corollaire de complexifier davantage les modes d'administration des impôts. Or il est impérieux de pouvoir gérer l'ensemble de ces situations complexes, elles peuvent provoquer des pertes énormes de recettes, en tout cas des manques à gagner souvent importants pour les trésors publics.

On est alors tenté de se poser la question à savoir comment les pays de l'UEMOA font ils avec des administrations fiscales dont les capacités d'action sont très limitées. En effet, l'administration des systèmes fiscaux fut jugée inefficace en raison de l'insuffisance des moyens humains et matériels<sup>241</sup>.

De nombreux facteurs furent identifiés comme étant la cause de la gestion inappropriée et complexe de l'impôt. Il s'agissait essentiellement de l'insuffisance numérique du personnel par rapport à l'étendue des missions, d'une allocation non optimale des ressources disponibles, d'une décroissance continue du niveau de technicité et de professionnalisme, d'une inadéquation des mécanismes d'incitations et de la vulnérabilité face au danger de corruption.

---

<sup>239</sup> LAURE (M), Sciences fiscales, PUF, 1993.

<sup>240</sup> Idem. op cit. p.40.

<sup>241</sup> Cf. Enjeux des politiques macroéconomiques des pays de l'UEMOA, op cit. p.13.

A ce jour, malgré de nombreuses réformes suite à différentes études menées dans presque tous les pays de l'UEMOA, les administrations fiscales continuent de souffrir des mêmes maux et ont toujours ainsi du mal à faire face convenablement aux missions qui leur sont assignées. Cependant une lueur d'espoir fait son chemin avec l'informatisation de l'ensemble des administrations fiscales. Même si nous devons signaler que cette informatisation n'est pas du goût de nombreux agents de ces administrations<sup>242</sup>. Cette situation désolante a surtout pour conséquence pour les États de ne pas pouvoir appréhender à leur juste valeur le potentiel fiscal du pays. Pour autant que font réellement les gouvernements pour connaître le véritable potentiel fiscal ?

## **2/ Manque de statistiques fiables pour l'évaluation des régimes dérogatoires**

Une chose est sûre, l'ensemble des pays de la zone UEMOA qui pratiquent tous des politiques fiscales incitatives ne se sont pas donné la peine de procéder à une évaluation de la portée réelle, ou même approximative de ces mesures. Or comme nous l'évoquions plus haut, ces incitations fiscales ne se matérialisent ni plus ni moins que par des dépenses fiscales.

Ainsi, en règle générale, on ne dispose pas d'évaluation précise du manque à gagner pour ces États en terme de dépenses fiscales résultant des diverses exonérations. Les administrations compétentes ne disposent pas non plus de liste exhaustive à jour des entreprises bénéficiant d'exonérations dans le cadre de divers régimes, de même, la dépense fiscale occasionnée par l'exemption de fait dont bénéficient les États et les entreprises publiques n'est pas évaluée. Cette dépense fiscale, entraînée par les exonérations légales et de fait, serait d'autant plus difficile à évaluer qu'elle se combine avec le coût de la fraude que facilitent les exonérations.

---

## **B/ De fortes disparités économiques entre les pays de l'UEMOA**

Nonobstant une certaine volonté affichée de réaliser une véritable intégration, les disparités qui existent entre les pays de l'UEMOA, couplées souvent d'un manque de solidarité entre Etats ont fortement contribué à l'échec de l'adoption d'un code communautaire d'investissement.

Cette disparité existe d'abord au niveau agricole, où on note une diversification de la production dans la zone comprenant le Bénin, la Côte d'Ivoire et le Togo, qui bénéficie d'une bonne pluviométrie. La zone de savane recouvre le Mali, la frontière Sénégal- guinéenne. Cette zone se caractérise par des conditions climatiques moins bonnes. Enfin, la zone sahélienne qui regroupe outre le Mali, le Burkina-Faso et le Niger. Cette inégalité de répartition de ressources agricoles a favorisé la concentration des richesses agricoles dans la zone côtière avec pour conséquence une polarisation de la croissance autour de certaines villes côtières au détriment des pays de l'inter land.

Par ailleurs, les ressources naturelles sont importantes. Le Bénin, la Côte d'Ivoire, et le Sénégal aux dernières nouvelles, figurent parmi les pays producteurs du pétrole. Même si les gisements ne sont pas importants, ils constituent néanmoins un appoint non négligeable eu égard à la dimension des marchés locaux. Le Sénégal et le Togo, producteurs de phosphate. Le Mali dispose d'importants gisements miniers et le Niger, l'uranium, nécessaire à la survie du groupe AREVA. Comme on peut le constater, l'UEMOA se caractérise par la diversité de son économie et une potentialité à géométrie variable. Nous aborderons l'importance de la Côte d'Ivoire dans l'espace communautaire UEMOA (2), mais aussi les diverses interférences qui existent entre les différents pays (1).

### **1/ Les interférences entre les pays de l'UEMOA.**

Lorsque des pays d'une même zone d'intégration n'ont pas des niveaux de développement comparables, les moins privilégiés ont tendance à s'opposer à la libéralisation. Cette attitude se comprend aisément, dans la mesure où ils n'ont pas

d'industries capables de profiter dans l'immédiat du marché sous régional. Par ailleurs, ils éprouvent d'énormes difficultés à protéger leur propre marché contre une forte concurrence qu'entraîne la suppression des barrières douanières. Dans un tel contexte, comment donner confiance à des pays de l'inter land tels que le Burkina Faso, le Mali et le Niger qui n'ont pas accès à la mer et dont le niveau de développement est assez bas, face à des pays comme la Côte d'Ivoire et le Sénégal dont la combativité internationale et l'agressivité commerciale s'affirment davantage.

Cette situation est révélatrice des disparités qui existent entre ces pays et met en lumière les forces et faiblesses de chaque Etat. Comme tous les pays de l'Afrique, ceux de l'espace UEMOA ont une économie dirigée vers l'extérieur, ce qui constitue un frein au développement du commerce. Les Etats sont incapables d'unir leurs forces pour constituer un pôle de compétitivité. A titre d'exemple, le Bénin et le Burkina Faso constituent de gros producteurs de coton, et ce produit est très demandé. Néanmoins, ces deux pays n'arrivent pas à mutualiser leurs efforts pour l'approvisionnement, la commercialisation et la distribution. De ce fait, ces deux pays se retrouvent déficitaires d'exercice en exercice, car ils sont mis en concurrence et in fine ils perdent de l'argent.

## **2/ Le poids de la Côte d'Ivoire dans l'espace UEMOA**

La différence de niveau de développement est d'ordre général. Il s'agit du risque d'amplification des courants migratoires que pourrait engendrer le principe de la libre circulation des facteurs de production. Dans la sous-région ouest africaine, le phénomène migratoire se caractérise notamment par une convergence des populations du Mali et du Burkina Faso vers les pôles de croissance : il s'agit essentiellement de la Côte d'Ivoire.

Si ce phénomène migratoire aide au développement du pays d'accueil par un apport de main-d'œuvre, elle peut aussi, en dépassant certaines limites, poser de graves difficultés telles la perte des hommes valides dans les pays de départ, l'urbanisation sauvage.

Au-delà de ces deux pays précédemment cités, il ne serait pas exagéré de parler d'une véritable hégémonie de la Côte d'Ivoire. En dépit d'une instabilité politique

qui a affecté durement l'économie ivoirienne, la Côte d'Ivoire a renoué depuis quelques années (six environs) à une forte croissance. La paix retrouvée et la mise en place d'un nouveau plan de développement ont permis de relancer son économie en permettant la réalisation des taux de croissance soutenues de l'ordre de 9,2% entre 2011-2015. Selon les prévisions de la Banque mondiale, après une croissance de l'ordre de 7.8% en 2016, la Côte d'Ivoire devrait afficher une croissance de l'ordre de 8% en 2017, 8,10% en 2018 et 8,20% en 2019<sup>243</sup>.

Si les investissements dans les infrastructures de base (routes, autoroutes, ports, barrages hydroélectriques, centrale électrique) et des projets d'envergure comme le métro d'Abidjan sont à l'origine de cette croissance et la supporteront dans les années à venir, la dynamique économique ivoirienne sera tirée par le secteur agricole et les découvertes de pétrole et de gaz. Grâce à cette dynamique, le pays a retrouvé sa place au niveau de l'UEMOA. La Côte d'Ivoire représente 40% du PIB de cette région.

## **C/ Le détournement des incitants fiscaux.**

Après les efforts consentis par les pays de l'UEMOA en offrant des incitants fiscaux aux multinationales, il apparaît clairement que ces dispositifs attractifs sont détournés à d'autres fins. Autrement dit, derrière ces dispositifs fiscaux attractifs se cachent une autre réalité. De plus, ces incitants fiscaux au lieu d'améliorer le quotidien des populations des pays membres de l'espace UEMOA (1), favorisent l'érosion de la base d'imposition et constituent en réalité une charge pour ces pays (2).

### **1/ La face cachée des dispositifs fiscaux dans les pays de l'UEMOA**

La métaphore de la séduction est importante pour évoquer les dimensions tues de l'attractivité dans les pays de l'UEMOA par rapport aux investissements internationaux. Très souvent, la réalité apparaît après la séduction et les problèmes commencent parce qu'on aura sur joué sur les artifices en laissant de côté la réalité

---

<sup>243</sup> [www.le360afrique.com](http://www.le360afrique.com).

des choses. Cette réalité des choses est que de nombreux pays membres de l'espace UEMOA sont des dictatures politiques parce que sans Etat de droit véritable, sans respect scrupuleux des droits de l'homme, sans justice crédible, sans administrations efficaces, sans moyens de communications et de transports aux normes, sans services de sécurité fiables et sans respect des normes environnementales. Par conséquent, l'attractivité des pays membres de l'espace UEMOA par rapport aux investissements est une attractivité purement financière et économique. C'est-à-dire un ensemble de dispositions qui garantissent aux investisseurs internationaux un très bon retour sur investissement.

En d'autres termes, les dispositions mises en place par les pays d'accueil assurent un traitement spécial aux investisseurs de telle façon que les rendements maximum de leurs investissements seront des appels d'air pour d'autres investisseurs ou d'autres investissements sur le territoire national qui acquiert ainsi un avantage comparatif en termes de retour sur investissement. Le cercle vertueux de l'investissement qui en résulte transforme l'espace communautaire UEMOA en un très bon risque économique et financier. Dans le domaine purement financier et économique le risque- pays devient une destination favorable à l'investissement direct étranger. Il s'agit là d'une attractivité positive entre l'investissement international et un espace communautaire UEMOA réel inexistant mais qui aménage des dispositifs spéciaux pour attirer des investissements internationaux.

Cependant, n'oublions pas que l'économie et la finance sont des instruments pour le développement humain, social. Parler d'attractivité d'un territoire, au sens de milieu de vie, doit donc intégrer d'autres critères. C'est pourquoi la question attractivité pour qui et pourquoi ? est cruciale. Etant donné que le processus de développement vise l'amélioration des conditions de vie individuelle et collective au sein d'un territoire donné, l'attractivité purement économique et financière de celui-ci à l'Investissement Direct Etranger peut être en contradiction avec son attractivité en termes de bien-être de ses propres populations. Par conséquent, un espace communautaire UEMOA avec un meilleur retour sur investissement est, dans les conditions politiques et sociales actuelles, plus le signe que l'investissement et les investisseurs internationaux sont mis aux petits soins par des dispositions nationales ou régionales idoines que celui d'un aménagement du territoire et d'une gouvernance attractifs

pour la qualité de vie de leurs propres populations toujours assujetties aux mêmes carences administratives, au même rationnement du crédit bancaire, aux mêmes incuries administratives, aux mêmes dictatures politiques et aux mêmes carences des systèmes de communications, de transport et de sécurité. Il en résulte une attractivité négative sous trois formes :

La première, met en exergue le fait qu'attirer les investisseurs internationaux se fait en créant une enclave à l'intérieur du pays ou les investisseurs bénéficient des services améliorés et avantageux dont les populations des pays d'accueil ne voient et ne connaissent pas la couleur.

La deuxième forme traduit le fait que le capital étant plus rentable au Sud qu'au Nord, le grand capital s'oriente de lui-même vers l'Afrique où les opportunités de gains sont très élevées grâce ou à cause de la faible intensité capitaliste des systèmes de production en Afrique en général.

La troisième et la dernière forme est le fait que le retour sur investissement augmente effectivement dans les pays sans respect des droits de l'Homme, ou les investissements sont protégés de façon militaire ou le droit du travail est laxiste et toléré de faibles salaires et ou les normes environnementales ne sont pas respectées. Un exemple patent d'une telle situation est le golfe de Guinée, zone par excellence des pays de l'UEMOA, la plus riche en pétrole au monde, où les multinationales pétrolières exploitent l'or noir depuis des années, mais où les populations sont parmi les plus pauvres au monde. C'est un cas d'attractivité négative car les investissements internationaux n'y ont pas entraîné le bien-être des populations, mais ont enrichi les multinationales et leurs actionnaires.

Si les incitants fiscaux offerts à grands frais aux multinationales donc aux investissements directs étrangers ne contribuent pas au développement des pays membres de l'espace UEMOA et par ricochet n'améliorent pas le niveau de vie des populations de la sous-région africaine ; il va s'en dire que ces investissements sont détournés à d'autres fins et peuvent avoir des répercussions négatives.



## 2/ Les effets négatifs des incitants fiscaux

Les incitations fiscales sont trop onéreuses pour les pays de l'UEMOA, car elles provoquent une érosion de l'assiette fiscale au dépend de la mobilisation des ressources publiques. En outre, les incitants fiscaux créent une concurrence entre les Etats membres de l'UEMOA, entraînant ainsi une perte nette au niveau régional. Une étude récente publiée par le Fonds Monétaire International (FMI)<sup>244</sup> a démontré que les incitations fiscales accordées dans un pays donné peuvent, dans une certaine mesure, avoir des répercussions négatives sur les politiques mises en œuvre par d'autres pays. Une baisse d'un point du taux mondial de l'impôt sur les sociétés peut très rapidement se traduire par une réduction de 3,7% de l'assiette fiscale des entreprises dans un pays donné<sup>245</sup>.

En dépit de leur coût élevé, les incitations fiscales ne sont pas toujours un facteur clé dans l'arrivée des Investissements Directs Etrangers et dans la croissance économique. L'étude de Stefan van Parys et Sébastien James<sup>246</sup> conclut que les réformes fiscales au sein de la zone franc CFA, zone par excellence des pays de l'UEMOA n'ont pas eu un impact important sur les flux d'Investissement Direct Etranger ou sur la constitution de capital fixe. L'étude démontre que ce sont plutôt d'autres facteurs, notamment le renforcement de la confiance des investisseurs suite à l'élargissement des garanties fiscales et à la simplification du système fiscal, qui ont réussi à attirer davantage d'investissements étrangers<sup>247</sup>. Il ressort clairement que l'attractivité fiscale des pays membres de l'espace UEMOA, loin de favoriser le dé-

---

<sup>244</sup> FMI, spillovers in international corporate taxation, 2014.

<sup>245</sup> Cette étude concerne la période 1980-2013 et a porté sur un échantillon de 173 pays y compris les Etats membres de l'espace UEMOA : source FMI, spillovers in international corporate taxation, 2014.

<sup>246</sup> VAN PARYS (S) et JAMES (S), « Why tax incentives may be an ineffective tool to encouraging investment? » the role of investment climate, 2009.

<sup>247</sup> Ils ont réalisé une analyse théorique de la manière dont le climat d'investissement affecte l'impact du taux de l'impôt sur les sociétés à l'aide d'un modèle dans lequel les recettes fiscales sont utilisées pour améliorer le climat d'investissement.

veloppement économique de ces pays, constitue un terrain fertile de la concurrence fiscale. Comment se manifeste-t-elle ?

## **Paragraphe 2/ La concurrence fiscale entre les États membres de l'espace UEMOA**

Avant la libéralisation imposée par les institutions de Brettons Woods et la Banque Mondiale aux Pays Membres de l'Espace UEMOA, les gouvernements de ces États imposaient un véritable parcours du combattant aux investisseurs étrangers potentiels pour obtenir l'agrément de leurs projets. Mais ces derniers acceptaient de se soumettre aux conditions inconfortables qui leur étaient réservées du fait de la disponibilité des matières premières à moindre coût, de la main d'œuvre à bon marché. De plus, les firmes se firent concurrence pour obtenir les faveurs des gouvernements des pays hôtes.

La nouvelle configuration a transformé les règles du jeu entre les États et les Multinationales. Autrement dit, le phénomène s'est inversé. Ce sont maintenant les États qui se font concurrence pour attirer les investissements étrangers sur leur territoire. Ce retournement de situation est le produit d'une double évolution. Tout d'abord, les gouvernements des pays hôtes sous l'injonction des bailleurs de fonds ont été obligés à partir des années 80 de lancer la grande réforme libérale des codes ou lois sur les investissements étrangers jugés vitaux pour la stimulation de la croissance ; indispensable pour sortir leurs populations respectives du marasme économique. Ensuite, les firmes ont modifié leur stratégie d'investissement à l'étranger en abandonnant progressivement la stratégie de marché pour une stratégie globale<sup>248</sup> plus adaptée au contexte et à l'environnement économique.

Ce paragraphe a pour but de fournir des éléments d'appréciation des conséquences d'une concurrence planétaire entre les gouvernements des pays de l'Union pour attirer les investissements directs. L'intensification de la concurrence risque

---

<sup>248</sup> MICHALET (C.A), « Mondialisation, gouvernance et nouvelles stratégies, subétatiques », 2002, pp. 110-112.

d'entraîner les gouvernements dans une guerre de « surenchère » qui pousse les subventions à l'investissement vers de niveaux exorbitants d'une part, et offrir des cadeaux fiscaux aux firmes sans commune mesure avec les retombées des Investissements Directs Etrangers (IDE) d'autre part, et enfin reléguer au second plan les mesures publiques nécessaires pour protéger l'environnement des travailleurs et amorcer un véritable développement économique de ces pays. Cette concurrence fiscale que se livrent les pays membres de l'espace UEMOA, est un phénomène récent (A), se manifeste par une politique de surenchère (B) et aboutit à un manque à gagner pour les recettes des Etats (C).

## **A/Un Phénomène récent**

La concurrence entre gouvernements parfois appelée « moins disant ou même dumping est la conséquence possible de l'adaptation des règles ou des pratiques nationales qui visent à créer des avantages compétitifs dans certains secteurs, à favoriser l'apparition d'un excédent commercial ou à attirer des capitaux étrangers. Par exemple, un pays peut relâcher son droit social ou fiscal au profit des secteurs exposés. Les autres pays n'ont d'autre choix que de suivre le nivellement par le bas des règles pour maintenir leur compétitivité.<sup>249</sup>

Un processus de moins disant devient économiquement inefficace quand il conduit à introduire des distorsions dans une économie et que celles-ci tendent à se propager aux pays partenaires qui souhaitent rétablir leur position compétitive. Il peut également heurter certains objectifs politiques tels que la réduction de la pauvreté et des inégalités, la défense de l'environnement et peut même conduire à un abaissement de valeurs morales ou éthiques qui entrent dans la détermination du bien-être.

Cette problématique de concurrence entre territoires peut être étendue à une multitude de domaines. Par exemple, l'abaissement des normes environnementales de sécurité ou de travail peut provoquer les mêmes distorsions. Certains parlent alors

---

<sup>249</sup> SIROËN (J. M), «Relations Économiques Internationales », Bréal, 2002, p.66.

du dumping social ou fiscal. De même, on peut assister à l'intensification de la corruption pour obtenir des réglementations plus favorables aux pays concernés.

La problématique de l'attraction des Investissements Directs Etrangers est souvent liée à la concurrence entre territoires. Mais la question qui se pose est comment naît cette concurrence et la guerre de surenchère qui en découle ?

Tout commence par la nature et la forme de la localisation la plus propice à la réalisation de son projet. Pour y parvenir, elle informe plusieurs gouvernements locaux de l'existence de ce projet dans deux buts distincts. D'une part, obtenir des informations sur les caractéristiques des différents sites d'accueils potentiels et des offres locales de ressources qui leur sont associées. D'autre part, rechercher le soutien des gouvernements pour la réalisation du projet sous des formes diverses (subventions, infrastructures dédiées, etc...) De leur côté, les gouvernements locaux s'intéressent à l'impact potentiellement positif du projet sur les perspectives globales de développement du territoire.

D'autres acteurs locaux (offreurs de sites, gestionnaires d'infrastructures, sous-traitants, et fournisseurs potentiels, salariés) sont également intéressés par des retombées sur leur propre activité dans la mesure où l'implantation de l'entreprise investisseuse peut constituer pour eux un marché. Une coalition d'intérêts de ces « offreurs locaux de ressources » se forme alors pour l'accueil du projet autour du gouvernement local. Celui-ci va coordonner l'ensemble de ces offres individuelles de ressources pour proposer à l'investisseur une « offre territoriale complète » articulée autour d'un site susceptible de répondre à ses besoins. D'autres gouvernements locaux font simultanément la même chose. Ainsi, l'investisseur se trouve en position de mettre en concurrence plusieurs offres territoriales complexes portées chacune par un gouvernement local différent. Il peut alors profiter de cette situation pour entamer un processus de marchandage avec ceux-ci afin d'obtenir les conditions les plus avantageuses.

Cette concurrence entre gouvernements s'est intensifiée ces dernières années. D'une part, suite au passage de la plupart des pays membres de l'UEMOA (Bénin, Niger, Mali...), d'une stratégie fermée fondée sur l'interventionnisme de l'État et d'un régime dirigiste, à une politique plus ouverte axée sur le marché et l'attraction des investissements directs étrangers. D'autre part, les mesures prises par les pays

développés pour déréglementer les marchés et libéraliser leurs politiques ont pour objectif d'attirer les entrepreneurs privés nationaux et étrangers. Sans risque de se tromper, on peut donc dire que la prise de conscience du rôle indispensable de l'investissement en tant que moteur de la croissance, source d'emplois et outil de compétitivité est l'origine de cette intensification de la concurrence.

Il convient également de distinguer deux sortes de concurrence à savoir celle fondée sur les incitations et celle fondée sur les règles. En ce qui concerne, la concurrence fondée sur les incitations, il s'agit d'une part des incitations fiscales telles que la diminution du taux d'impôt sur les bénéfices, les exonérations temporaires d'impôts, les exemptions temporaires ou permanentes, les ristournes ou droits de douane... etc. D'autre part, il existe des incitations financières telles que, les subventions à la formation de la main d'œuvre, la fourniture gratuite de terrains et d'électricité (....). Ces incitations influent-elles réellement sur les décisions des firmes ? Cela contribue grandement, car il suffit d'analyser de près l'impact du crédit impôt fictif. Cependant, les incitations à elles seules ne constituent pas les seuls éléments décisifs d'installation des firmes.

S'agissant de la concurrence fondée sur les règles, on retient essentiellement les assouplissements de la part des gouvernements de la réglementation dans le domaine environnemental, du droit social. La préoccupation exprimée par de nombreux analystes est que dans le cadre de la concurrence que se livrent les Etats de l'UEMOA pour attirer les investissements directs étrangers, les gouvernements peuvent décider ouvertement ou en catimini d'assouplir l'application de ces normes de facto sinon de jure, ce qui incitera d'autres gouvernements à en faire autant. Le résultat prévisible est que des pressions croissantes vont s'exercer pour que ces normes soient assouplies, un peu comme les pressions qui s'exercent sur les gouvernements pour accroître les incitations, lorsqu'ils sont confrontés au dilemme du prisonnier et qu'ils trouvent de plus en plus difficile de résister. Une version bénigne de ce problème est que, dans le temps, les pays s'abstiendront de renforcer ces normes autant et aussi rapidement qu'ils l'auraient fait s'il n'y avait pas de concurrence effrénée pour attirer les investissements. Les versions plus rudes font naître des images d'une « course au bas de l'échelle » causée par la concurrence réglementaire, qui rappelle les séries de dévaluation compétitives des monnaies dans l'entre-deux guerres avec

des conséquences plus graves encore peut être dans cette ère de mondialisation. Les tenants de cette interprétation condamnent le « dumping social » et les « havres de pollution »<sup>250</sup>.

## **B/ La politique de surenchère : la course effrénée aux investisseurs étrangers**

Avec la mise en place de nombreux dispositifs fiscaux et non fiscaux appelés régimes fiscaux préférentiels, dont le seul but est d'attirer les investisseurs, les pays de l'UEMOA se livrent entre eux une concurrence véritable qui est dommageable pour les États qui accusent un certain retard sur les autres quant à leur niveau de développement économique. Le traité de l'UEMOA dans son préambule prône quand même la solidarité économique entre les États Membres. Il reconnaît aussi l'interdépendance des politiques économiques des États et les engage résolument vers une convergence desdits politiques.

À partir de 1998, l'UEMOA a entamé un vaste programme d'harmonisation des législations fiscales pour soutenir le bon fonctionnement du marché commun. Si le marché commun implique la libre circulation des biens, des personnes, des capitaux ainsi que le droit d'établissement, l'existence des distorsions fiscales peut être un obstacle à sa bonne mise en œuvre. Le programme d'harmonisation qui englobe presque tous les impôts, se heurte toujours au maintien des dispositifs d'aides fiscales sous forme d'exonérations, d'incitations que contiennent les différents codes d'investissements et autres textes spécifiques.

Cette situation ne fait qu'entretenir une rivalité entre les États Membres de l'UEMOA qui se veut fédératrice à long terme. Ainsi, la politique de surenchère (incitations fiscales) des États, ne peut guère favoriser un consensus surtout lorsque ces derniers ont dû se compromettre en accordant les cadeaux fiscaux sur une longue du-

---

<sup>250</sup> OMAN CHARLES(P), « *Quelle politique pour attirer les investissements directs étrangers* », Etudes de centre de développement, Paris, 2000, p.152.

rée. Nous aborderons successivement l'absence de cadre juridique contraignant, d'une part, (1) et d'autre part le piège des régimes de stabilité fiscale (2).

### **1/ L'absence de cadre juridique contraignant**

L'absence de normes en matière de concurrence fiscale profite mieux aux pays qui ont déjà sur le plan économique une certaine longueur d'avance sur les autres. Il n'est donc pas étonnant que la Côte d'Ivoire attire beaucoup d'investisseurs que tous les autres pays de l'UEMOA car elle détient à elle seule 40% du PIB sur l'ensemble des pays membres de l'espace communautaire UEMOA.

Si le facteur qui explique le succès de ce pays n'est pas que lié fondamentalement aux incitations fiscales, ces dernières, pourraient être un facteur déterminant dans le choix des pays présentant les mêmes avantages comparatifs.

Rappelons, que la Côte d'Ivoire et le Sénégal ont prévu dans leur code d'investissement, des dispositions incluant la possibilité de négocier l'imposition dans sa globalité. Au-delà d'un certain seuil d'investissement, l'investisseur qui ne relève pas déjà du droit commun peut bénéficier d'autres avantages directement négociés avec le gouvernement. En l'absence de tout encadrement légal d'un tel dispositif, c'est la voie ouverte à l'abus et la corruption et surtout la perte de toute crédibilité vis-à-vis des partenaires extérieurs.

À ce rythme, il est illusoire de penser que les pays de l'UEMOA, grâce aux cadeaux fiscaux accordés aux investisseurs pourront sortir du marasme économique et par ricochet, leurs populations respectives de la paupérisation.

## **2/ Le piège des régimes de stabilité fiscale**

Afin de mieux attirer les investisseurs étrangers, les pays de l'UEMOA ont introduit dans leur dispositif d'incitations fiscales, le régime de stabilité fiscale (a), il s'agit en fait d'un régime inique (b).

### **a/ Le régime de stabilité fiscale**

Il garantit à l'investisseur le maintien des privilèges fiscaux auxquels il a droit pendant toute la période d'exonération ou d'exemption quel que soit le changement ultérieur qui surviendrait. En outre, lorsqu'il tombera dans le régime de droit commun il pourra conserver ses conditions d'imposition du régime de droit commun qui étaient en cours lors de son établissement lorsque celles-ci sont plus favorables que celles prévues par des nouvelles dispositions. Mieux, s'il trouve au contraire que les nouvelles conditions d'imposition lui sont favorables, il lui est loisible de les adopter. La seule contrainte pour lui est l'obligation d'adopter les nouvelles dispositions dans toute leur globalité, ce qui pourrait se traduire par une perte éventuelle d'autres avantages. Ce régime est plus qu'intéressant pour l'investisseur car il lui offre des garanties non seulement pour le présent, mais aussi et surtout pour l'avenir.

Les États qui ont adopté de telle mesure ont du mal à remettre en cause leurs engagements vis-à-vis des investisseurs, car il y va non seulement de leur crédibilité, mais aussi et surtout, ils risqueraient de se voir sanctionner par une sentence arbitrale.



## **b/ Un régime inique**

Le régime de stabilité fiscale crée de véritables distinctions quant aux règles de concurrence dans les pays. Une chose est d'accorder à une entreprise dans les pays, pour une période déterminée selon les règles transparentes et préétablies, mais lui accorder la possibilité de se soustraire du régime de droit commun en est une autre. On assiste aussi à une rupture totale de l'une des règles fondamentales qui régissent un État de droit : l'égalité de tous devant la loi. Cette inégalité dans le traitement des entreprises devant la loi n'est pas non plus une mesure qui va permettre aux pays de l'UEMOA, maintiennent la mesure jusqu'à présent, ils sont cités comme des bons exemples et attirer plus d'investisseurs encore.

En outre, il a été prouvé par de nombreuses études que les investisseurs ont plus besoin d'un système fiscal simple, transparent et d'une administration fiscale plus à l'écoute que d'exonérations fiscales assistées le plus souvent de nombreuses charges difficiles à comprendre et à maîtriser.

À notre sens, nous estimons que cette mesure qui fut mise en place par certains pays soit inappropriée et inadaptée au contexte actuel. À l'époque de son adoption les États avaient peut-être besoin, en plus de leur bonne foi, de donner certains gages aux partenaires économiques. Mais puisque l'investisseur, en s'engageant dans un pays doit accepter d'intégrer dans l'ensemble de son étude des propositions ou des faisabilités, toute la législation applicable dans le pays d'accueil.

L'adoption d'un code communautaire d'investissement vise à renforcer le climat propice des affaires dans l'espace UEMOA, en offrant un texte commun de base à tous les États membres. Il s'agit donc de proposer aux investisseurs un ensemble de dispositions communes aux huit États membres respectant les règles de libre concurrence sans discrimination. Au cas où, le code communautaire d'investissement venait à être adopté en dépit de cette situation, les États concernés pourraient toujours tenter par une approche de dialogue et de concertation, engager des négociations avec les entreprises bénéficiaires du régime de stabilité fiscale.

De plus, il faut rappeler que la concurrence fiscale est néfaste pour la soutenabilité des finances publiques par son coût budgétaire élevé qui déséquilibre les re-

cettes publiques. L'apport socio-économique de la concurrence est douteux. D'abord, en offrant des dispositifs fiscaux attractifs, mais dérogatoires, pour les entreprises, elle accentue la désorganisation normative fiscale, en remettant en cause leur valeur générale pour la société. Elle facilite le jeu des multinationales relatifs aux transferts de bénéfices vers les territoires à fiscalité privilégiée, encourage le tax treaty shopping<sup>251</sup> et rend possible les délocalisations. Ensuite, la baisse de l'impôt sur les entreprises n'attire pas obligatoirement les investissements des multinationales, comme le montrent les études empiriques<sup>252</sup>. Elle favorise l'évasion fiscale<sup>253</sup> quand la localisation des activités économiques diverge de la localisation des profits<sup>254</sup>. La flat tax ne crée pas forcément d'effet Laffer inversé en améliorant les recettes fiscales<sup>255</sup>. On sait aussi que l'impact des zones franches sur l'emploi et l'investissement est limité<sup>256</sup>. A l'opposé, la coordination des politiques fiscales dans une association d'Etats à des effets positifs. La localisation d'une entreprise ne dépend pas en priorité de l'impôt mais de facteurs liés à la qualité de l'environnement, à l'attractivité globale du territoire : taille du pays, infrastructures, main-d'œuvre, type de marché, base industrielle, mobilité du capital.

Enfin, tous ces dispositifs d'incitations fiscales mises en place par les États membres de l'UEMOA et maintenues constituent à n'en point douter un véritable obstacle à la politique d'intégration pour l'harmonisation des règles fiscales prônées par l'UEMOA. Pourtant, ces régimes dérogatoires ne constituent pas l'élément

---

<sup>251</sup> WEYZIG (F), « Tax Treaty Shopping: Structural Determinants of Foreign Direct Investment Routed through the Netherlands », 2013, *International Tax and Public Finance*, vol.20, n°6, p. 910-937.

<sup>252</sup> JENSEN (N. M). « Fiscal Policy and the Firm: Do Low Corporate Tax Rates Attract Multinational Corporations? », 2012, *Comparative Political Studies*, vol.45, n°8, p. 1004-1026.

<sup>253</sup> KLEMM (A), « Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives », 2009 *IMF Working Paper*, 09/21.

<sup>254</sup> OECD, 2013, « Addressing Base Erosion and Profit Shifting » (BEPS)

<sup>255</sup> KEE (M), KIM (Y). VARSANO (R), « The Flat Tax: Principles and Experience », 2008, *International Tax and Public Finance*, n°15, p. 712-751.

<sup>256</sup> VAN PARYS (S), SEBASTIAN (J), « The effectiveness of Tax Incentives in Attracting Investment: Panel Data Evidence from the CFA Franc Zone », 2010, *International Tax and Public Finance*, vol.17, n°4, p. 400-429.

unique de l'arsenal mis en place en vue d'attirer le plus grand nombre d'investisseurs. Les régimes de droit commun consacrent aussi quelques règles très favorables aux investisseurs, règles bien sûr différentes d'un pays à un autre empêchant aussi pour leur part une meilleure harmonisation des politiques fiscales. 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 renoncements 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 Thierry 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<sup>257</sup> ».

Il est ressorti du rapport de l'ONG OSIWA en 2014 que la lutte contre la pauvreté dans l'espace communautaire UEMOA, doit passer par la réduction des exonérations indues accordées aux multinationales dans cette zone. L'étude a estimé que des exonérations fiscales sont accordées aux multinationales par les gouvernements des pays membres de l'espace UEMOA. Les montants de ces exonérations peuvent atteindre 40% du budget de certains Etats 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 évasion massive, elles auraient pu permettre de mobiliser 56 milliards de dollars sur la période 2011-2018 pour financer la lutte contre la pauvreté<sup>258</sup>. Il est donc 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 légitimité de l'impôt ; à défaut, il faut procéder aux réformes adéquates<sup>259</sup>. Il est important de souligner que les causes de l'évasion fiscale, loin d'être endogènes, sont aussi exogènes.

---

<sup>257</sup> LAMBERT (T), « *refonder l'impôt sur le revenu* », in les chantiers fiscaux à engager, paris, l'harmattan, 2002, p.57.

<sup>258</sup> Rapport OSIWA 2014, publié par l'AFP et relayé par Libération du 13 Juillet 2015.

<sup>259</sup> GEST(G), « Quelle légitimité économique et financière du choix de la ressource publique ? » RFFP, n°88-2004, pp.14-18.

## TITRE 2/ LES CAUSES EXOGENES DE L'EVASION FISCALE DES MULTINATIONALES

Notion à la délimitation incertaine, l'évasion fiscale se manifeste de plusieurs manières. Nous pouvons retenir l'utilisation abusive des conventions fiscales et les stratégies fiscales des multinationales.

En ce qui concerne, l'usage abusif des conventions fiscales, les multinationales dans leur quête de minimisation de la base imposable, adoptent des stratégies destinées à obtenir indûment les avantages prévus par certaines dispositions des conventions fiscales. Même si les conventions fiscales sont le plus souvent élaborées selon le même modèle, elles prévoient cependant des régimes et des taux d'imposition différents.

Dans les années 1970, les pays anglo-saxons ont identifié deux pratiques permettant l'évasion fiscale à savoir le treaty shopping et le rule shopping. Les contribuables, en général et les multinationales en particulier, pratiquent le rule shopping en s'arrangeant pour bénéficier des dispositions les plus favorables des conventions fiscales applicables. C'est ainsi, par exemple, qu'ils modifient la qualification d'un revenu pour bénéficier du régime plus favorable, applicable à un autre revenu.

La pratique du treaty shopping, consiste à s'arranger pour bénéficier de la convention qui fournira le plus grand nombre d'avantages conventionnels. Au sens littéral du terme, le treaty shopping, c'est choisir les conventions fiscales les plus avantageuses comme on « fait ses courses »<sup>260</sup>. Ce terme est traduit en français par les expressions : « chasse aux traités », ou encore course aux avantages conventionnels. Afin d'être efficace, ce mécanisme est souvent couplé avec les dispositions favorables des droits internes des États, mais aussi et surtout l'élection d'un montage fiscal qui nécessitera l'intervention de plusieurs structures. La forte mobilité transfrontalière permet aux multinationales de choisir le régime fiscal qui leur convient le

---

<sup>260</sup> GOUTHIERE (B), « Les impôts dans les affaires internationales », 6<sup>ème</sup> édition, Francis LE-FEBVRE, 2004, p.817.

mieux selon le niveau de taxation et tout autre avantage offert en la matière<sup>261</sup>(Chapitre 2).

À l'heure d'une mondialisation toujours avancée de l'économie, les multinationales pressent les États de coopérer, pour élaborer des normes internationales permettant de limiter la double imposition résultant des divergences entre les règles fiscales nationales. Ces mêmes multinationales, sont promptes à tirer profit de ces différences lorsqu'elles leur donnent la possibilité d'échapper à l'impôt. Ainsi, il apparaît que les règles d'imposition des multinationales sont viciées et que ces dernières par divers montages échappent à l'impôt partout dans le monde surtout dans les pays en voie de développement où les recettes fiscales sont indispensables pour le décollage économique. Les différences des règles d'imposition fournissent aux multinationales des opportunités d'arbitrage qui leur permettent de minimiser la charge fiscale à laquelle elles font face. Le transfert indirect de bénéfices est considéré comme l'une des méthodes les plus utilisées par les multinationales pour transférer leurs bénéfices vers des cieux plus radieux (Chapitre 1).

---

<sup>261</sup> BOSKIN (M.J) et GALE (W.G), 1987, « New results on the effects of tax policy on the international location of investment » In Feldstein, The effect of taxation on capital accumulation, 1987.

## CHAPITRE 1/ LES STRATEGIES FISCALES DES MULTINATIONALES

Le droit fiscal international se trouve régi par deux corps de règles : d'une part, des règles de droit interne dont l'objectif avoué est de lutter contre l'évasion fiscale de la matière imposable hors du territoire national ; d'autre part, des dispositions issues des conventions fiscales destinées à éliminer la double imposition. Le problème de la répartition des revenus imposables est réglé, soit par application du principe de territorialité de l'impôt contenu dans le droit interne, soit par un système de ventilation desdits revenus aménagé par les conventions fiscales. Ces règles relèvent d'une conception abstraite en ce qu'elles sont souvent en contradiction avec un phénomène largement médiatisé : la mondialisation. Il serait vain d'adopter une réflexion qui fasse l'économie d'une telle donnée tant les lois de la concurrence internationale figurent au rang des préoccupations premières des entreprises multinationales.

Quel que soit son mode d'organisation, la multinationale est caractérisée par le fait que ses activités s'exercent sur le territoire de plusieurs États souverains dans le cadre d'une stratégie internationale. Cette inter territorialité pose de nombreux problèmes politiques, économiques et sociaux en raison de l'existence d'un centre de décision qui impose sa politique à l'ensemble de l'entreprise<sup>262</sup>. Ce constat conduit à s'interroger sur l'efficacité des mesures adoptées par les législations internes des pays pour lutter contre l'évasion fiscale au regard d'un phénomène qui se joue des frontières fiscales et dont les motifs ne rejoignent pas les objectifs de cette lutte. Ainsi posée, la problématique des transferts indirects de bénéfices à l'étranger éclaire la recherche d'un équilibre entre l'essor des exportations des entreprises multinationales et la répression de l'évasion fiscale. Cette branche du droit fiscal illustre le fait que « La fiscalité n'est pas seulement le gagne-pain de l'Etat, c'est une technique de

---

<sup>262</sup> SOUHAMI (G), « Sociétés multinationales », revue du marché commun, n° 163, Mars 1973, p.11.

politique économique qui permet d'influer sur le comportement des agents économiques par dissuasion ou par incitation<sup>263</sup> ».

Les transferts indirects de bénéfices à l'étranger sont opérés par la manipulation des prix des transactions conclues entre agents économiques, c'est-à-dire par les prix de transfert conclus entre membres d'un groupe. Les prix de transfert représentent les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées. Toutefois, Lorsqu'une cession de bien, une prestation de service, a lieu à l'intérieur de l'entreprise, le prix demandé en contrepartie est le plus souvent différent de ce qui aurait été demandé à un tiers. Un transfert de bénéfices est ainsi opéré.

Les modalités selon lesquelles le transfert de bénéfices peut s'opérer sont multiples. Il est possible de les regrouper en deux catégories : un transfert direct de bénéfices et par opposition, un transfert indirect de bénéfices<sup>264</sup>. D'une part, le bénéfice peut être directement transféré par des procédés normaux admis par la loi fiscale. Il suffit que la société filiale distribue à la Société-mère sous forme de dividendes les bénéfices qu'elle a réalisés. D'autre part, le bénéfice peut être indirectement transféré par des procédés détournés, des moyens peu orthodoxes. Par le biais d'opérations commerciales, financières et autres, passées entre deux sociétés appartenant au même groupe, il est possible pour l'une de minorer le bénéfice qu'elle peut réaliser à l'occasion de ces transactions. L'absence de bénéfice réalisé et imposé se trouve compensé par le bénéfice plus important réalisé par l'autre société dont l'imposition est moins élevée<sup>265</sup>.

Le sujet des transferts indirects de bénéfices à l'étranger a l'objet de certaines études pertinentes<sup>266</sup>. Ces études anciennes ne reflètent plus convenablement l'Etat

---

<sup>263</sup> TUROT(J), « Réalisme fiscal : abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques », chronique RJF 8-9/89 P.461 et s.

<sup>264</sup> JADAUD (B), « L'impôt et les groupes de sociétés », Paris, Ed. Berger- Levraut, Collection l'administration nouvelle, 1970, p.245.

<sup>265</sup> Ibid. P. 246.

<sup>266</sup> JANS(P), « Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés interdépendantes », p.3, Bruxelles, 1975. BILLON (J-L), « Les transferts indirects de bénéfices à l'étranger » Coll. Fondation Nationale pour le droit de l'entreprise, Librairies techniques, 1981.

de la matière qui a considérablement évolué. De cette évolution, nous retiendrons deux points importants. Le premier, l'amplification de la dimension internationale des marchés conduit les multinationales à développer des structures adaptées à l'étranger et à négocier des accords avec des partenaires commerciaux. La concurrence se mondialise et de nombreux secteurs d'activités subissent ce phénomène. Le deuxième point, la collaboration entre les Etats s'est conjointement développée. Elle poursuit l'objectif de la réalisation d'une harmonisation des politiques fiscales. A ce jour, un seul organisme économique international, l'OCDE, constitue le cadre de la collaboration interétatique : « L'OCDE qui a pour vocation de contribuer à l'expansion des échanges mondiaux sur une base multilatérale et non discriminatoire et de réaliser dans les pays membres le taux de croissance durable le plus élevé possible, s'est constamment efforcée de dégager un consensus à propos des principes de fiscalité internationale afin d'éviter des réponses unilatérales à des problèmes mondiaux »<sup>267</sup>.

Pour les raisons ci-dessus évoquées et compte tenu de l'enjeu économique et financier que représentent les transferts indirects de bénéfices, nous définirons le cadre général des transferts indirects de bénéfices (Section1) et les méthodes de transfert et les structures relais (Section2).

## **Section 1/ Le cadre des transferts indirects de bénéfices**

La mondialisation avec pour corollaire la prolifération des multinationales, les prix de transfert connaissent un regain d'intérêt même dans l'espace UEMOA. Les prix de transfert concourent à la réalisation d'un transfert indirect de bénéfices en ce qu'il est exclusif des conditions normales de la concurrence. Les relations privilégiées qui unissent les membres d'un groupe vont entraîner l'apparition infondée d'un profit au lieu le plus avantageux fiscalement. La société, tête de groupe, qui concentre les organes de direction et de gestion impulse ainsi une politique économique

---

<sup>267</sup> Rapport OCDE, Principes applicables en matière des prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 1995.



en fonction des circonstances du marché et de la disparité des législations fiscales. Avant d'aborder le traitement fiscal des transferts indirects de bénéfices (paragraphe 2), il convient de définir le concept et d'analyser les effets (paragraphe 1).

## **Paragraphe 1/ La définition et effets des transferts indirects de bénéfices**

Par opposition au transfert indirect de bénéfice, le transfert direct de bénéfice est le moyen normal de distribution de revenus d'une société à une autre qui en est l'actionnaire. Cette distribution s'effectue par paiement d'un dividende légalement effectué. La distribution est décidée par l'assemblée générale de la société distributrice, elle est constatée par la comptabilité de l'entreprise. Mais ce transfert indirect de bénéfices produit des effets.

### **A/Définition du transfert indirect de bénéfices**

A l'opposé de la distribution de bénéfices par attribution de dividendes, le transfert indirect de bénéfices apparaît comme un procédé « irrégulier, inavoué et occulte »<sup>268</sup>. En droit fiscal, on considère que ces distributions irrégulières couvrent trois hypothèses : les distributions camouflées, les distributions présumées et les distributions occultes.

Les distributions camouflées correspondent à des charges qui ont été supportées par l'entreprise, mais qui sur un plan fiscal ne peuvent être admises en déduction des résultats imposables. Les distributions présumées représentent essentiellement l'hypothèse d'avance sans intérêt accordée aux associés dont le remboursement n'est pas effectué. Les distributions occultes visent les situations dans lesquelles les noms des bénéficiaires ne figurent pas dans les documents comptables, ni n'ont été communiqués à l'administration fiscale.

---

<sup>268</sup> JANS(P), « Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés interdépendantes », p.3, Bruxelles, 1975.

De plus, un lien de dépendance entre les entreprises opérant un transfert indirect de bénéfices est nécessaire. Il faut, en effet, qu'une certaine unité de décision puisse s'exercer au sein d'un groupe pour qu'une société accepte de s'appauvrir au profit d'une autre. Ce lien de dépendance doit mettre en relation des entreprises situées de part et d'autre d'une frontière pour qu'il y ait transfert indirect de bénéfices.

La doctrine administrative et la jurisprudence françaises réservent cette expression à l'hypothèse d'une relation internationale<sup>269</sup>. Si le transfert indirect est effectué à l'intérieur du territoire national, on utilise l'expression « d'acte de gestion anormale »<sup>270</sup>. De façon générale, il existe deux sortes d'incitations aux transferts directs de bénéfices. Les unes sont fiscales et très importantes dans la stratégie d'implantation, les autres sont extra-fiscales.

Les considérations fiscales peuvent conduire les multinationales à pratiquer une politique de prix de transfert leur permettant de réaliser des économies d'impôt. Une tentation très forte pour les entreprises multinationales de pratiquer de tels transferts peut apparaître lorsqu'une disparité des taux d'impôts existe entre les pays d'implantation des membres du groupe. À cet égard, il est certain que les paradis fiscaux constituent des points de refuge pour ces dernières. Les transferts indirects de bénéfices peuvent avoir lieu même en l'absence d'une disparité de taux d'impôt. « Lorsque la structure générale des taux est la même dans deux pays. Si l'un accorde un traitement de faveur à telle ou telle transaction, ou si l'application de la loi est inégalement stricte, une disparité peut se manifester. Ce qui importe est moins le taux légal de l'impôt que la charge fiscale effective »<sup>271</sup>. L'existence d'un régime d'amortissement avantageux, les modalités de calcul des charges déductibles du revenu imposable, le régime des reports déficitaires, sont des éléments essentiels dans la prise de décision de transférer indirectement un revenu.

Le transfert indirect de bénéfices peut répondre à un risque politique et peut avoir lieu lorsqu'une société est située dans un État où l'opinion publique est hostile

---

<sup>269</sup> JADAUD (B), « L'impôt et les groupes de sociétés », Paris, Ed. Berger- Levraut, Collection l'administration nouvelle, 1970, p.265.

<sup>270</sup> TADDEI (B), « la fraude fiscale », p.98, et suivants, Litec, 1974.

<sup>271</sup> Surrey (S) et TILLINGHAST(R), Rapport général au congrès de l'International Fiscal Association.

à la pénétration des entreprises étrangères. Un bénéfice important peut être considéré comme obtenu par exploitation excessive des ressources du pays et l'entreprise peut avoir intérêt à réduire fictivement ses recettes.

Mais l'hypothèse inverse est certainement autant, si ce n'est plus, dangereuse pour l'entreprise qui peut être conduite à renoncer à une politique de prix de transfert. « Les risques que pourraient présenter la divulgation, au grand jour, d'une politique financière trop habile ou trop systématique sont d'autant plus considérables que la notion de crédit vis-à-vis d'un État, la qualité des rapports existant entre une société et l'État deviendront plus fondamentaux pour les grandes sociétés»<sup>272</sup>. L'entreprise peut chercher à limiter l'accumulation de capitaux au sein d'une filiale située dans un pays où règne l'instabilité politique et où l'inflation est galopante.

Le transfert indirect de bénéfices peut également intervenir en réponse à une législation économique contraignante. Il peut permettre d'échapper tout d'abord, à une réglementation des changes trop limitative ou restreignant les rapatriements de dividendes. Il permet ensuite d'atténuer l'effet des tarifs douaniers par minoration des prix de transferts. Dans ce cas, « La marge de manœuvre des entreprises multinationales est doublement limitée »<sup>273</sup>.

Enfin, le transfert indirect de bénéfices, peut apparaître en réponse aux conditions de concurrence et conduire une entreprise multinationale à se prémunir contre une situation économique difficile sur un marché local. Par exemple, si une filiale doit faire face à une concurrence difficile ou sa situation fiscale n'est pas reluisante, les prix de cession qui lui seront consentis par les autres membres du groupe pourront être faibles. De même que des avances sans intérêts lui seront consenties afin de lui permettre de rétablir une situation financière compromise.

## **B / Les effets du transfert indirect de bénéfices**

---

<sup>272</sup> MUNDET (P), « Le régime fiscal des transferts indirects de bénéfices à l'étranger », Thèse Montpellier I, 2000.

<sup>273</sup> Idem

Les transferts indirects de bénéfices ont deux sortes d'effets : des effets fiscaux et des effets économiques.

### **1/ Les effets fiscaux du transfert indirect de bénéfices**

Les préoccupations fiscales conduisent les entreprises à répartir la charge fiscale globale du groupe entre les différentes entités de façon à réaliser des économies d'impôt conséquentes. Deux phénomènes président à cette optimisation du profit. La disparité entre les taux d'imposition et la présence des paradis fiscaux. La disparité entre les taux d'imposition résulte d'une absence d'harmonisation et de concertation à l'échelle mondiale des États dotés d'une fiscalité normale. Dès lors, que cette harmonisation fait défaut, elle engendre le procédé de transfert indirect de bénéfices à l'étranger. Les États incitent de la sorte à développer de telles pratiques. Le problème provient d'une appréhension purement nationale entendue dans les limites de la souveraineté fiscale des entités situées sur un territoire déterminé sans prendre en considération la dimension mondiale du groupe. La manipulation des prix de transfert se révèle encore plus avantageuse lorsque les bénéfices sont transférés vers des filiales situées dans des paradis fiscaux. Les paradis fiscaux représentent des États souverains accordant un traitement privilégié aux revenus provenant de l'étranger. Selon l'administration<sup>274</sup>, ce terme recouvre deux réalités : les États dans lesquels les profits en cause ne sont pas soumis à l'impôt, et les États dans lesquels ces profits sont soumis à des impôts notablement moins élevés. Cependant, le schéma de transfert de bénéfices vers ces États est susceptible d'accroître le risque fiscal tant les législations internes des différents États contiennent des dispositions efficaces de nature à dissuader les entreprises multinationales de localiser leurs bénéfices sur ces territoires. En pratique, le mécanisme de transfert indirect de bénéfices offre une grande souplesse car il concerne aussi bien une manipulation des prix d'achat que des prix de vente. Ainsi, une filiale située dans un État à fort taux d'imposition aura intérêt à céder un bien à un prix fortement minoré à une société parente plus faiblement imposée, de la sorte, le résultat imposable de la société plus fortement taxée sera réduit

---

<sup>274</sup> COZIAN (M), « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », 4<sup>ème</sup> éd. Litec, 1999.

alors que le bénéfice qu'elle aurait dû normalement appréhender se trouvera imposé chez la société établie dans un État à fiscalité plus faible. A l'inverse, si le régime fiscal de la filiale est lourd à supporter, la société parente lui consentira une cession à un prix fortement majoré. Il en résultera, au final une économie d'impôt substantielle pour le groupe.

Si une multinationale installée dans l'un des États membres de l'espace UE-MOA opère des transferts indirects de bénéfices vers l'étranger, l'administration fiscale du pays d'implantation de l'entreprise, voit l'assiette de l'impôt sur les sociétés diminuer. Le transfert indirect, remplaçant un transfert direct, la retenue à la source sur les distributions de revenus mobiliers est, elle aussi, supprimée. En raison, de cette atteinte à l'assiette de l'impôt par localisation d'un revenu au sein d'une souveraineté fiscale autre que celle qui normalement aurait dû exercer son droit d'imposition, le transfert indirect de bénéfices à l'étranger apparaît comme une fuite devant l'impôt encore appelée évasion fiscale internationale.

## **2/ Les effets économiques du transfert indirect de bénéfices**

Au-delà des effets fiscaux, les effets économiques du transfert indirect de bénéfices, influent sur la concurrence entre les entreprises, mais aussi sur la balance des paiements. Nul doute que, le transfert indirect de bénéfices fausse le jeu normal de la concurrence. L'égalité fiscale, principe sacro-saint du droit fiscal, que ce soit entre les personnes physiques ou entre les personnes morales est ainsi menacée. La suppression d'une charge fiscale ou la « capacité de retarder le paiement d'impôts nationaux en retenant les revenus dans une société de base, procure un avantage fiscal aux personnes opérant à travers une telle société »<sup>275</sup> que les entreprises concurrentes ne peuvent obtenir.

Une entreprise peut très bien, de la sorte, obtenir un financement à bon compte dans une période d'encadrement de crédit et concurrencer gravement, par le jeu de manipulations irrégulières les entreprises nationales. Un autre danger doit être

---

<sup>275</sup> LEU (J-P), op.cit., p.38.

souligné : l'incidence d'une politique outrancière de transferts indirects de bénéfices sur les changes en période de spéculation. Une société peut opérer des arbitrages sur les monnaies en accélérant les paiements en monnaie en cours de dévaluation par une augmentation des prix de vente et en retardant les paiements en monnaie forte par les diminutions de prix.

De plus, la manipulation des prix de transfert peut permettre à une entreprise multinationale de se parer contre certains risques économiques. Elle peut éluder une partie des droits de douane à raison de l'abaissement des prix des importations. « Si l'on songe qu'une partie importante du commerce international est en fait constituée par des mouvements de marchandises à l'intérieur des groupes multinationaux, on comprend que ces groupes puissent être tentés de se prémunir contre l'effet des tarifs douaniers ad valorem trop élevés en minorant leur prix de transfert »<sup>276</sup>. En outre, le transfert indirect de bénéfices offre la possibilité de rapatrier des bénéfices ou des capitaux de façon déguisée à partir d'un pays ou l'exportation de bénéfices au moyen de dividendes ou d'autres revenus propres à l'entreprise tels que les droits pour licence est sévèrement contrôlée ou si la multinationale est exposée à un risque d'expropriation<sup>277</sup>. Enfin, les transferts indirects de bénéfices peuvent avoir une influence sur la balance des paiements lorsqu'ils font l'objet d'une politique systématique permise par l'utilisation de sociétés relais d'évasion fiscale.

---

<sup>276</sup> LARARUS (CL), « Le régime fiscal des prix de transfert in l'entreprise multinationale face au droit », Litec, 1977, p.248.

<sup>277</sup> PLASSCHAERT(R.F), « Les prix de transfert et les entreprises multinationales », une étude globale, PUF, 1979.

## **Paragraphe 2/ Le traitement fiscal des prix de transfert**

Les transferts indirects de bénéfices correspondent à un conflit entre l'unité économique de la multinationale et le sectionnement dû au principe de la territorialité de l'impôt. Ce critère permet la délimitation de la souveraineté fiscale. Il est utilisé, aux mêmes fins en droit fiscal international, tout en recevant quelques modifications dans son application. Cette délimitation de souverainetés fiscales fondées sur des critères d'implantation géographique des entreprises, octroyant le droit d'imposition d'un revenu industriel ou commercial au pays de la source à un effet pervers. Élaboré pour délimiter des champs d'application de l'impôt, le principe de la territorialité permet par son utilisation habile de soumettre les revenus d'une entreprise à la souveraineté fiscale de son choix.

Plaçant les revenus d'une entreprise sous l'autorité fiscale d'un État étranger, le transfert indirect de bénéfices a aussi pour effet de priver le pays lésé, des moyens de contrôle que les lois fiscales lui accordent dans leur champ d'application. Il existe, bien quelques mesures palliatives contenues dans les conventions internationales mais ces moyens sont insuffisants pour combattre l'évasion fiscale internationale. Afin de lutter efficacement contre les arbitrages fiscaux opérés par certaines entreprises multinationales, nous étudierons le droit commun des transferts indirects de bénéfices (A) d'une part et, nous nous intéresserons au régime dérogatoire en se référant au droit français qui constitue la source d'inspiration des pays membres de l'espace UEMOA (B), d'autre part.

### **A/ Le droit commun des transferts indirects de bénéfices**

De façon générale, aucune présomption légale ne pèse sur les entreprises multinationales opérant dans l'espace communautaire UEMOA. Il appartient au fisc d'établir l'existence d'une omission, insuffisance, dissimulation. De l'analyse des dispositions fiscales en vigueur dans l'espace communautaire UEMOA, il en ressort, que ceux-ci ne prévoient pas de règles de preuves spécifiques au prix de transfert.

Bien qu'un tel transfert soit possible, seule s'applique à ces multinationales, la théorie de l'acte anormal de gestion.

### **1/ L'absence de présomption de transfert indirect de bénéfices**

Les transactions effectuées par les sociétés membres d'un groupe doivent respecter le prix du marché pour être régulières. Si cette règle n'est pas respectée, la société court le risque de voir l'opération remise en cause sur le fondement du principe du transfert indirect de bénéfices. La procédure de transfert indirect de bénéfices s'applique lorsque l'administration fiscale parvient à établir une double preuve, d'une part, de l'existence de liens de dépendance entre l'entreprise locale et l'entreprise étrangère, et la réalité du transfert de bénéfices au profit de l'entreprise étrangère, d'autre part.

Par ailleurs, la dépendance peut être juridique ou de fait. Ainsi, elle est juridique, si l'une des sociétés détient une part prépondérante du capital social ou contrôle le pouvoir de décision directement ou par personnes interposées de l'autre société. Et, elle est de fait, quand le lien de dépendance découle d'un contrat ou des conditions anormales dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises.

Cette procédure de transfert indirect de bénéfices est partagée par la doctrine. Ainsi, « Les contribuables ne sont pas libres de localiser leurs bénéfices au gré de leurs convenances, d'alléger certains sujets pour en accabler d'autres »<sup>278</sup>. Aussi, pour pouvoir effectuer les redressements, le fisc doit démontrer que les opérations faisant l'objet de redressements sont constitutives d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger ne relevant pas d'acte de gestion anormale. À titre d'exemple, l'article 38 du code général des impôts de la Côte d'Ivoire consacre deux méthodes, dont l'une principale découle d'éléments précis à partir d'une analyse fonctionnelle de mesurer la disproportion entre l'obligation fournie et sa contrepartie. Et, l'autre subsidiaire, découle d'une évaluation comparative in abstracto, en mettant en parallèle, non plus les obligations entre elles mais les produits déclarés avec les résultats obtenus par des entreprises similaires exploitées normalement. En tout état de cause, l'administration

---

<sup>278</sup> COZIAN (M), « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », 4eme édition, Paris, Litec.



fiscale dispose d'un pouvoir d'appréciation sous le contrôle du juge de l'impôt. Il convient de souligner ici, à titre de comparaison le cas prévu par l'article 57<sup>279</sup> alinéa 2 du CGI français qui écarte la condition d'établissement d'un lien de dépendance ou de contrôle lorsque le transfert de prix est effectué au profit d'entreprises établies dans un État étranger ou situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié<sup>280</sup>.

Notons, enfin que ces mêmes dispositions se trouvent dans les directives UEMOA. Cependant, à ce jour, aucun État membre ne l'a transposé dans son droit interne. Or, de nombreuses opérations susceptibles de tomber sous le coût de la législation applicable en matière de prix de transfert sont souvent réalisées avec des sociétés domiciliées dans des pays à fiscalité privilégiée<sup>281</sup>. Il est néanmoins vrai que si l'administration fiscale n'était pas en mesure d'établir un lien de dépendance entre les entreprises parties à l'opération, elle pourra toujours invoquer l'acte anormal de gestion.

## **2/ La théorie des actes anormaux de gestion.**

D'une manière générale, les règles régissant les entreprises sont les mêmes, quelles que soient leur forme, leur structure. De même, les dirigeants sont libres dans les choix de gestion en dehors de toute ingérence d'un tiers à l'entreprise. Pourtant, ce principe de non-ingérence de l'administration fiscale dans la gestion des affaires privées de la société, ou dans la qualification à donner aux actes passés et des opérations conclues connaît des limites.

En effet, sur la base d'une construction strictement prétorienne, l'administration estime devoir s'ingérer, lorsqu'elle estime que les transactions passées ne respectent pas le prix du marché. Il lui revient à cet effet, de requalifier

---

<sup>279</sup> Modifié par la loi du 30 décembre 1981 portant loi de finances pour 1982.

<sup>280</sup> Cf. sur ce point GOUTHIÈRE (B), n°2511 : En pratique, cette condition est très délicate à apprécier. Il appartient à l'administration, lorsqu'elle invoque ces dispositions, d'apporter la preuve que le bénéficiaire est bien domicilié ou établi dans un tel État (voir en ce sens CE 21 mars 1966, ministre c/ Sté Auriège, n°53 002, RJF 5/86, p. 470.

<sup>281</sup> Sur cette notion voir GOUTHIÈRE(B), Étude n°24.

l'opération en se fondant sur la théorie de l'acte anormal de gestion. Est réputé acte normal de gestion, celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui la prive d'une recette sans que l'acte soit justifié par les intérêts de l'exploitation sociale. De cette définition, il ressort que l'élément matériel est un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable et qui est contraire aux intérêts de l'entreprise.

Il en est ainsi de la présomption de distribution anticipée de revenu instituée par les différents codes des impôts des pays membres de l'espace UEMOA. Lorsqu'une entreprise accorde un prêt à une entreprise liée, une telle présomption sera neutralisée dès lors qu'elle peut démontrer que l'avance de fonds ne constitue pas un avantage mais une modalité de gestion normale du patrimoine de l'entreprise. Il en va ainsi notamment, lorsqu'il est possible de produire un acte écrit, préalable ou concomitant à la remise des fonds, correspondant à un prêt ou compte courant régulièrement inscrit dans les comptes sociaux, prévoyant le versement d'un intérêt normal et fixant les modalités de remboursement de la dette.

En matière de prix de transfert, l'appréciation d'un transfert de bénéfice et de ses éventuelles contreparties s'effectue à la date de réalisation des opérations et non pas en fonction d'évènements ultérieurs qui peuvent ne pas dépendre de l'entreprise. L'administration fiscale dispose d'un droit de communication qui lui permet d'obtenir de la part des tiers à l'entreprise un certain nombre d'informations pouvant aider à établir un transfert indirect de bénéfices<sup>282</sup>.

---

<sup>282</sup> Selon notre expérience, afin d'identifier les transferts indirects de bénéfices concernant les opérations commerciales, l'administration fiscale peut utiliser les déclarations en douanes qu'elle recoupe avec les documents comptables de l'entreprise.

## B / Le régime dérogatoire

En se référant au droit français, une loi du 31 mai 1933<sup>283</sup> dans son article 76, a introduit dans le code général des impôts un texte de portée générale, codifié sous l'article 57. Ce texte dispose que : « 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 incorporées aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. À défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ».

La jurisprudence du Conseil d'État considère que ce texte fonde une présomption de transfert indirect de bénéfices<sup>284</sup>. Cette présomption joue à l'encontre du contribuable dès lors que l'administration prouve que deux entreprises sont sous la dépendance l'une de l'autre et que les prix de transfert pratiqués entre elles sont anormaux. Cette présomption peut être écartée par le contribuable s'il prouve que les avantages consentis ne se sont pas traduits par un transfert indirect de bénéfices. Cette règle à portée générale a été récemment complétée par un autre article du code qui vise les transferts indirects de bénéfices à destination des paradis fiscaux.

Ces dispositions sont également prévues dans certains pays de l'UEMOA comme le Sénégal, la Côte d'Ivoire au travers des dispositions de l'article 17 du CGI Sénégalais et 38 du CGI ivoirien. Les dispositions de l'article 17 du CGI Sénégalais font peser sur l'administration l'obligation de prouver que le prix de transfert prati-

---

<sup>283</sup> Loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933, J.O du 1<sup>er</sup> juin 1933

<sup>284</sup> Cf. par exemple, CE. 13 avril 1964, Req. n°56173, Droit fiscal 1965, n°8, doc. Conclusions du commissaire du gouvernement Poussière.

qué n'est pas conforme au principe de pleine concurrence<sup>285</sup>. C'est seulement lorsque l'administration a apporté une telle preuve que la déclaration du contribuable pourra être remise en cause. Parce qu'une telle preuve est de nature à faire présumer un transfert indirect de bénéfices en direction de l'étranger au profit d'une entreprise apparentée. Toutefois, cette présomption n'est pas absolue. Elle n'est que relative. Le contribuable peut prouver le contraire pour s'en défaire.

Pour opérer des redressements relatifs au prix de transfert, l'administration doit établir l'existence d'un lien de dépendance juridique ou économique entre les entreprises apparentées, ainsi que la réalité et le montant de l'avantage consenti, y compris pour des transferts effectués en direction de pays à fiscalité privilégiée<sup>286</sup>. Outre le lien de dépendance, il appartient à l'administration d'établir l'existence d'un avantage au profit de l'entreprise étrangère. La notion de transfert de bénéfices n'est pas définie par la loi, mais la liste que donne l'article 17 du CGI Sénégalais par exemple, permet d'en retenir une conception assez large s'étendant à « tout moyen » qui a pour résultat de diminuer artificiellement le bénéfice imposable au Sénégal et de majorer de celui de l'entreprise étrangère. Lorsque cette preuve est rapportée par l'administration fiscale, il pèse alors sur le contribuable une présomption de transfert indirect de bénéfices<sup>287</sup>. Toujours en se référant à l'article 17 du CGI Sénégalais, il fait peser sur le contribuable une présomption simple d'évasion fiscale à partir du moment où l'administration a établi le lien de dépendance et le transfert indirect de bénéfices<sup>288</sup>. Le législateur communautaire réfute les avantages consentis sans contrepartie au profit d'entreprises apparentées situées à l'étranger de bénéfices indirectement transférés. En France, ces avantages sont présumés constituer un transfert de

---

<sup>285</sup> BOURTOURAUULT (P-Y), BERNARD (M), « Relations intragroupes, prix de transfert et acte anormal de gestion. Vers une convergence des règles de preuve applicables aux opérations nationales et internationales ? », *Droit fiscal*, 2009, n°50, 576.

<sup>286</sup> En France, la condition de la dépendance pour établir la présomption de transfert indirect de bénéfices a été abrogée par l'article 90 – II de la loi du 30 décembre 1981 (devenu l'article 57, 2<sup>ème</sup> alinéa), lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises situées dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France à régime fiscal privilégié. Il suffit de prouver l'avantage anormal.

<sup>287</sup> TALY(M) et SCHIELE (P), « Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert », p.964.

<sup>288</sup> *Idem*.

bénéfices<sup>289</sup>. Une fois que l'administration fiscale a prouvé l'existence d'un lien de dépendance avec une entreprise étrangère et un transfert injustifié d'un profit, il pèse sur l'entreprise Sénégalaise ou Ivoirienne par exemple, une présomption d'avoir pratiqué des prix de transfert contrairement au principe de pleine concurrence<sup>290</sup>. En fait, la reconnaissance de l'imposition est subordonnée à la preuve de sa réalité par l'administration. Mais dans les circonstances de prix de transfert, la preuve est souvent difficile, parfois impossible.

Le Conseil d'État français rappelle qu'en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif « s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci »<sup>291</sup>. Ce principe lui permet de réaffirmer les règles de preuve qui découlent de la nature des écritures comptables, surtout pour les charges. Sur cette base, le contribuable doit apporter la justification par la production de tous éléments précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée.

## **Section 2/ Méthodes de transferts indirects de bénéfiques et les structures de relais**

Il existe de nombreuses méthodes de transferts indirects de bénéfiques. Le point commun entre celles-ci est qu'elles se réalisent à l'occasion d'une transaction commerciale ou financière entre deux sociétés appartenant au même groupe.

Ainsi, les transactions qui sont menées entre entités apparentées et qui peuvent masquer un transfert indirect de bénéfiques en direction de l'étranger peuvent

---

<sup>289</sup> CE, 7 juillet 1958.

<sup>290</sup> TALY(M) et SCHIELE (P), « Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert », p.961.

<sup>291</sup> CE, plén, 27 juillet 1984, SA Renfort service, n°34588, Droit fiscal, 1985, comm. 596 ; RJF 1984, n°1233, conclusions J. Racine.

porter sur la vente de biens ou de services ou alors sur des opérations financières (Paragraphe 1). De même, les transferts indirects de bénéfices peuvent aussi s'opérer par des structures de relais d'évasion qui cachent le véritable objet de l'opération (Paragraphe 2).

## **Paragraphe 1/ Les transferts indirects de bénéfices par transactions commerciales et financières.**

Les transactions commerciales vectrices de transferts indirects de bénéfices se rapportent pour l'essentiel à des opérations de ventes ou d'achat de biens ou encore à des opérations ayant trait à des prestations de services entre entreprises appartenant au même groupe (A). Outre ces transactions, d'autres transactions s'opèrent sous des formes plus subtiles de transferts indirects de bénéfices vers l'étranger sous le couvert des prix de transfert : Il s'agit des transactions financières (B).

### **A /Les transactions commerciales**

Les transactions commerciales portent aussi bien sur les achats ou ventes de biens (1), mais aussi sur les prestations de services (2).

#### **1/ Les opérations relatives aux biens**

Les transactions relatives aux biens cédés entre entreprises appartenant au même groupe multinational peuvent masquer des achats de biens à prix majorés ou des ventes à prix diminués (a). Elles peuvent aussi se traduire par la prise en charge de dépenses qui incombent en principe à une ou d'autres entités apparentées (b).

## **a/ Les majorations ou les minorations des prix.**

Le prix de vente entre deux sociétés d'un même groupe est généralement fonction de la politique du groupe. En pratique, le groupe peut viser le développement de son implantation commerciale ou un retour sur investissement. Il convient néanmoins, de se référer au prix auquel le fabricant étranger vend généralement les mêmes produits à des sociétés indépendantes, afin de déterminer si un transfert est réalisé par le biais d'achats à prix majoré ou ventes à prix minorés<sup>292</sup>.

Lorsqu'une entreprise exportatrice établit que les cessions consenties au profit de ses filiales étrangères à des prix voisins du prix de revient répondent non à des transferts de bénéfices mais à des nécessités commerciales, l'article 57 du CGI français devient inopérant<sup>293</sup>. Et pour démontrer que les diminutions de prix consenties à une entreprise située à l'étranger ne sont pas traduites par un transfert de bénéfices à l'étranger, l'entreprise peut faire valoir que ces avantages ont permis de réaliser un bénéfice plus élevé<sup>294</sup>.

Toutefois, même si le caractère normal d'un manque à gagner commercial de la Société-mère facturant à une filiale à 100% située dans le même pays des biens ou des services à leur coût réel est admis<sup>295</sup>. Cette solution n'est pas transposable aux relations entre sociétés opérant dans l'espace communautaire.

La jurisprudence française admet qu'il y'a transfert de bénéfices quand une entreprise accorde à une autre située à l'étranger des ventes de marchandises à des tarifs préférentiels exceptionnellement favorables<sup>296</sup>. Cette même lecture peut être faite à propos de l'article 38 du CGI de la Côte d'Ivoire. De même, il y a vente à prix minoré pouvant masquer des prix de transfert lorsqu'une entreprise vend à sa Société-mère de nationalité étrangère des produits industriels à des prix sensiblement infé-

---

<sup>292</sup> DOUVIER (P-J), Droit fiscal dans les relations internationales, op. Cit. p.414.

<sup>293</sup> DGID France, note du 31/08/1957, BOCD 1957-I-1983 ; note du 18/05/1972, BO 4 A-6-72.

<sup>294</sup> CE 13/04/1964, n° 56173, 7<sup>e</sup> S.S., DUPONT 1964, p.470, RO p.69.

<sup>295</sup> CE 24/02/1978, n°2372, Section, RJF 4/78 n°161, Conclusions Rivière, Droit Fiscal, 1978, n°30 c.1212.

<sup>296</sup> CE, 03/01/1946, Req. n°71.963, Lebon, p.386.

rieurs au cours mondial admis et pratiqué sur le marché national<sup>297</sup>. Il en est de même lorsqu'une entreprise vend à une autre à laquelle elle est liée à des prix systématiquement inférieurs à ceux faits aux autres clients, dans des proportions telles que les diminutions de prix consenties ne peuvent s'expliquer par des motifs purement commerciaux<sup>298</sup>.

## **b/ La Prise en charge de dépenses**

Il peut arriver qu'une entreprise apparentée supporte des charges qui ne lui profitent pas directement ou qui n'ont pas du tout de rapport avec sa gestion normale. Une telle prise en charge de dépenses incombant à autrui peut être considérée comme pouvant masquer un transfert indirect de bénéfices.

Le Conseil d'État français a eu à juger 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<sup>299</sup>. Une telle interprétation peut être transposée mutatis mutandis en droit communautaire UEMOA.

C'est ainsi que la prise en charge par une société de la rémunération d'un de ses cadres détachés auprès d'une filiale pour assurer la direction de celle-ci a été présumée en jurisprudence comme constituant un transfert indirect de bénéfices ; sauf si elle prouve que ce transfert comportait pour elle une contrepartie suffisante. Cette preuve est apportée dès lors qu'il est établi que la solution adoptée lui permettait de mener à l'étranger une politique commerciale active, tout en assurant la pérennité de

---

<sup>297</sup> CE, 17/06/1959, Secrétaire d'État au budget contre société B , BOCD, 1959,II, 980, Droit Fiscal, 1959, n°51, com.pP.854 CAA Nancy, 9/07/1992, n°320 1<sup>re</sup> ch., RJF 12/92 n°1625, Ce, 17/04/1992, n°81090, RJF 6/92 n°782.

<sup>298</sup> CE, 29/01/1969, Sieur D., Req. 47.515, Bull. contributions directes, 1964, 253 ; Droit Fiscal, 1964, n°11, Comm.398 ; CE, 13/04/1964, Droit fiscal, 1965, n°8 doctrine, conclusions commissaire du gouvernement poussière.

<sup>299</sup> CE, 10/02/1988, n° 57.602, RJF 4/88, n°377.



la filiale étrangère nécessaire à la conservation et au développement de ses propres débouchés<sup>300</sup>.

Dans la même logique, les frais forfaitaires supportés dans le cadre d'une activité intra-groupe ne sont pas déductibles à tous les coups, car une telle répartition peut cacher un transfert de bénéfices par le biais des prix de transfert. En fait, les entreprises industrielles d'une certaine importance créent des filiales communes en vue d'entreprendre soit des études, soit des fabrications, soit des achats ou ventes intéressant l'ensemble des membres fondateurs<sup>301</sup>.

Dans une telle hypothèse, le conseil d'État français autorise la réintégration des sommes versées à titre de participations forfaitaires aux frais d'exploitation d'une filiale étrangère pour la partie excédant les commissions normalement dues à cette dernière au chef des opérations traitées<sup>302</sup>. La méthode la moins contestée est celle consistant à répartir les frais communs d'après le rapport existant entre le chiffre d'affaires de la société et le chiffre d'affaires global du groupe<sup>303</sup>. En effet, s'agissant des dépenses engagées dans l'intérêt commun d'entreprises nationales et étrangères, le conseil d'État français a admis le principe d'évaluations forfaitaires, sous réserve d'une répartition équitable et juste des charges<sup>304</sup>. Enfin, s'il est établi que les dépenses sont nécessaires à l'exploitation, leur déductibilité pourrait être admise. Elles ne constituent pas un transfert de bénéfice sous le couvert des prix de transfert.

## **2/ Les prestations de services**

Les transactions entre entreprise appartenant au même groupe et portant sur des prestations de services ont pour objet, soit des actifs incorporels (a), soit des managements fees (b).

---

<sup>300</sup> CE, Ass., 30/03/1987, Req. n°52754.

<sup>301</sup> DOUVIER (P-J), « Droit fiscal dans les relations internationales », op. Cit., p.426

<sup>302</sup> CE, 18/04/1966, Req.63.621, 7° S.S. ; Dupont 1966, p.289.

<sup>303</sup> CE, 25/04/1960, Req. 45.089, BOCD 1960 II 1265 ; CE, 18/04/1966, Req. 63.621.

<sup>304</sup>CE, 8/05/1944, Req. 166.968 et 68.362, RO 22<sup>e</sup> vol., p.96.

## a/ Les actifs incorporels

Les actifs incorporels se définissent comme l'élément autre que corporel devant servir de façon durable à l'activité de l'entreprise. Sur le plan juridique, relèvent du régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise les droits constituant une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptible de faire l'objet d'une cession<sup>305</sup>.

L'OCDE, définit les investissements incorporels comme étant des « dépenses à long terme autres que l'achat d'actifs fixes que les entreprises consentent dans le but d'améliorer leurs résultats ». Les biens incorporels recouvrent « les droits d'utilisation d'actifs industriels tels que les brevets, les marques de fabrique, les noms commerciaux, les dessins ou modèles. Ils englobent en outre, la propriété littéraire et artistique ainsi que la propriété intellectuelle telle que le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux<sup>306</sup> ».

L'identification du propriétaire de l'investissement incorporel permet de déterminer qui a le droit de capter tout ou partie des bénéfices liés aux immatériels en question. On distingue deux types de propriété ; celle légale ou contractuelle et celle économique. Généralement, le droit de transférer sera réservé au propriétaire légal, le droit d'exploiter pouvant être attribué par voie contractuelle.

Les actifs incorporels posent deux séries de difficultés au niveau de leur gestion au sein des groupes de sociétés. Il y'a d'une part, leur cession et leur revalorisation ; et d'autre part, les redevances dont ils peuvent être à l'origine. A l'occasion de la cession et de la valorisation des actifs incorporels, le cédant a pour objectif de couvrir les coûts associés au développement d'un bien incorporel et d'obtenir un rendement raisonnable. Pour le cessionnaire, la valeur d'un bien incorporel est fondée exclusivement sur les profits additionnels, susceptibles de découler du bien. L'ensemble des avantages prévus pour le cessionnaire est généralement un élément clé pour déterminer le prix de transfert d'un bien incorporel pour les deux parties.

---

<sup>305</sup> CE, 21/08/1996, n° 154488 SA Sife, RJF 10/96 n°1137.

<sup>306</sup> OCDE, principes directeurs applicables en matière de prix de transfert, op. Cit., §68

Un schéma de planification fiscale agressive consiste à expatrier des actifs incorporels pour un prix peu élevé vers des pays à basse pression fiscale entraînant la constatation d'une faible plus-value suivie du paiement de redevances fortes. En effet, pour poursuivre l'utilisation des droits incorporels, l'ancien propriétaire devra, postérieurement à la cession, verser une redevance au nouveau propriétaire. C'est pour éviter que la cession de tels actifs n'occasionne un transfert de bénéfices par la manipulation des prix de transfert que la jurisprudence française, considère qu'une filiale qui cède à sa Société-mère des éléments d'actifs, tels que les titres de participation, pour un prix inférieur à la valeur vénale, consent dans cette mesure un avantage anormal<sup>307</sup>. Le règlement UEMOA s'inspirant dans ces grandes considérations du droit français, cette position du juge français est transposable dans l'espace communautaire.

Enfin, ne constituent pas des bénéfices indirectement transférés à l'étranger les redevances versées à une Société-mère établie à l'étranger et rémunérant, selon un taux non excessif (1% du chiffre d'affaires), l'usage de marques ne figurant pas lors de la constitution de la filiale parmi les apports de la société étrangère<sup>308</sup>. Ne constitue pas non plus un transfert indirect de bénéfices, le versement d'une redevance fixée sur la base d'un taux uniforme sur le chiffre d'affaires réalisé par la filiale diminué du prix de revient des pièces achetées par celle-ci à d'autres sociétés du groupe, dès lors que la filiale a démontré qu'elle était largement tributaire de la technologie et de l'expérience acquise par la Société-mère à la fois pour la définition et à la mise en œuvre de l'outillage dont elle se servait pour le montage et pour l'utilisation des procédés qui concourent à l'assemblage<sup>309</sup>.

---

<sup>307</sup> CE, 26/07/1992, n° 2533 et 19.645, Plén., RJF 10/82, n°903.

<sup>308</sup> CE, 19/06/1970, n°27270, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> S.S. ; BO 4 A5 – 70.

<sup>309</sup> CE, 25/10/1989, n°65009, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> S.S. Sté Caterpillar France ; RJF 12189, n°1413, conclusions du commissaire du gouvernement Mme Liébert - Champagne

## **b/ Les managements fees ou les frais de gestion**

Les « managements fees », communément appelés les fees communs de groupe, désignent les coûts engagés dans le cadre de prestations de services rendues à l'intérieur d'un groupe de sociétés<sup>310</sup>. Ces frais sont courants dans les multinationales.

En effet, afin d'harmoniser leur gestion interne et d'accroître leur rentabilité, les groupes internationaux centralisent leurs activités au sein d'une société, souvent la mère qui met son savoir-faire à la disposition de l'ensemble des sociétés du groupe. Les termes « managements fees » désignent la rémunération facturée par cette société aux autres entités en contrepartie de ce type de prestations de services.

Les frais communs de groupe correspondent généralement aux frais de siège supportés par la Société-mère qui offre à ses filiales des services centralisés d'ordre administratif, financier ou juridique avec le recours éventuel à des prestataires extérieurs. Cette centralisation des frais se justifie par la volonté de rationaliser les coûts supportés par l'entreprise, quand bien même les filiales bénéficient d'une autonomie opérationnelle. Cependant, les prestations qui concernent un savoir-faire sont à considérer en particulier, car il est délicat de séparer le transfert du service de celui du bien incorporel. C'est pourquoi, il faut analyser la nature du transfert pour réduire tout risque de double emploi. En effet, la concession d'une licence de savoir-faire est susceptible d'inclure une assistance technique ou un conseil de commercialisation objet de management fees par ailleurs. En outre, une société ne peut pas non plus, à la fois verser des redevances et prendre directement en charge les dépenses correspondantes<sup>311</sup>.

La frontière est malaisée entre la redevance rémunérant un transfert de savoir-faire et la rémunération d'une prestation de service. Les conventions récentes repren-

---

<sup>310</sup> DELORME(L) et. HUBLLOT (M-L), « L'optimisation par les prix de transfert et la facturation des frais communs de groupe », in Lamy optimisation fiscale de l'entreprise, op. cit, p. 609-1

<sup>311</sup> TA Dijon, 06/01/1998, n°95-2123, RJF 06/98 n° 695, CAA Bordeaux, 15/02/2000, n° 97- 237, SARL Péri Plast, précité.

nent souvent la définition du modèle de l'OCDE<sup>312</sup> qui entend par « redevances » la rémunération de toute nature payée pour l'usage ou la concession de l'usage : d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ; d'une marque de fabrique ou de commerce ; d'un brevet ou de procédés secrets ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

Les services intra-groupes doivent être facturés au prix normal de marché. Cela doit permettre de s'assurer qu'un même service n'est pas facturé à un prix différent selon que le bénéficiaire est un tiers indépendant ou une entité apparentée. Ainsi, la mise en place de management fees doit s'inscrire dans le cadre d'une politique de prix de transfert cohérente. À défaut, il y a transfert indirect de bénéfice à l'étranger. C'est le cas lorsqu'une entreprise facture à une société étrangère dont elle est la filiale des travaux de doublage et de synchronisation de films à leur prix coûtant. Elle attribue ainsi à la société étrangère un avantage commercial correspondant à la marge bénéficiaire normale sur lesdits travaux<sup>313</sup>.

## **B/Les transactions financières**

Les transactions financières intra- groupe sont des formes plus subtiles de transfert indirect de bénéfices vers l'étranger sous le couvert des prix de transfert. Ces transactions prennent la forme de produits financiers (1) ou de cautions gratuites (2).

---

<sup>312</sup> Article 12§2 du modèle de convention OCDE.

<sup>313</sup> CE, 30/10/1963, Req. n°50.326.

## 1/ Les avantages de trésorerie

Parmi les produits financiers en cause dans les transactions financières figurent en bonne place les avantages de trésorerie. Ainsi, une Société-mère qui consent des avances de trésorerie sans intérêt sans obtenir de contrepartie se livre à un acte de gestion anormale qui peut être sanctionné au titre des prix de transfert dès lors qu'on est en présence d'une entreprise multinationale<sup>314</sup>. Les avances de trésorerie vectrices de transfert indirect de bénéfices s'opèrent soit par le biais des prêts sans intérêt (a), soit par des abandons de créances (b).

### a/ les prêts sans intérêt.

Les prêts sans intérêt renvoient le plus souvent à des avances consenties par une entreprise à l'autre, soit avec dispense de paiement d'intérêts<sup>315</sup>, soit avec remise ultérieure de ceux qui auraient été contractuellement stipulés<sup>316</sup>. Or, les prêts constituent en principe des services rémunérés. Il n'est pas question d'interdire la pratique des prêts et avances entre sociétés apparentées<sup>317</sup>. Encore faut-il qu'ils soient rémunérés à un taux considéré comme normal. Un prêt entre deux sociétés apparentées doit porter intérêt dès lors qu'un intérêt aurait été stipulé pour un prêt de même objet contracté entre des parties indépendantes.

Les prêts sans intérêt ou avec un intérêt insuffisant consentis par une entreprise à une autre entreprise à laquelle elle est liée peuvent être considérés comme étant un avantage accordé, lorsque ces opérations financières peuvent être regardées comme étrangères à l'exploitation normale et à l'intérêt de l'entreprise<sup>318</sup>. Ainsi, il a été jugé qu'une société de fabrication de matériels de radiologie pouvait aider le lan-

---

<sup>314</sup> CE, 30/09/1987, n°50.157, RJF 11/87, n°1083

<sup>315</sup> CE, 23/02/1966, Ministère des finances c/ Société X, Req. n° 64449, Droit fiscal, 1966, n°12, Comm.325.

<sup>316</sup> CE, 25/05/1955, Req. n° 31102, Bull. contributions directes, 1955, 498.

<sup>317</sup> OHL(D), « Les prêts et avances entre sociétés d'un même groupe », Paris, Litec, 1982.

<sup>318</sup> JADAUD (B), « L'impôt et les groupes de sociétés », op.cit., p.303.

gement d'une filiale de commercialisation implantée à l'étranger en lui consentant temporairement un prêt non assorti d'intérêts<sup>319</sup>.

De même, constitue un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI Français, la renonciation par une société à des créances détenues sur des sociétés sœurs implantées à l'étranger, contrôlées par une même Société-mère. Même si les sociétés débitrices connaissent certaines difficultés financières<sup>320</sup>. L'octroi par une société à sa filiale de délai de paiement sans intérêt de 7 à 13 mois, constitue aussi un avantage qualifié de transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI précédemment cité en l'absence de contrepartie. Dans l'espace communautaire UEMOA, les articles 38 du CGI Ivoirien et 37 du CGI Sénégalais peuvent être interprétés dans ce sens.

Le montant des intérêts qu'il convient d'inclure dans les bénéfices imposables de l'entreprise prêteuse, doit être calculé en fonction d'un taux normal qui doit être apprécié dans chaque cas particulier au vu des circonstances de fait. Dans le cadre de notre étude, c'est le taux des avances sur titres de la Banque Centrale des États de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) qui est généralement utilisé comme référence. Enfin, seule l'existence d'une contrepartie permet de justifier un prêt accordé à une société apparentée. Si une Société-mère consent un prêt sans intérêt à une filiale, à partir du moment où elle a agi dans le cadre d'une gestion commerciale normale en vue de développer ses propres exploitations, elle apporte la preuve qu'elle n'a pas en renonçant à percevoir des intérêts, procédé à un transfert indirect de bénéfices à l'étranger<sup>321</sup>.

---

<sup>319</sup> CE, 2/06/1982, Req. n°23342, droit fiscal, 1983, n°6, com. 191, conclusions schricke, RJF.1982, n°7, p.328.

<sup>320</sup> CAA Paris, 26/03/1991, n°2624, droit fiscal, 1992 n°4 Com.63 ; RJF 6/91.

<sup>321</sup> CE, 2/06/1982, n°23342, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> S.S. ; RJF 7/82 n°637.

## **b/ Les abandons de créances**

Les abandons de créances constituent l'une des formes les plus répandues d'aides intragroupe. En effet, lorsqu'une Société-mère a consenti un prêt à l'une de ses filiales et lorsque cette filiale est en difficulté financière, elle peut décider d'abandonner sa créance. Cela permet d'assainir la situation financière de la filiale en allégeant ses dettes. Mais un abandon de créances présente également un autre aspect : certes, il constitue un profit exceptionnel pour la société bénéficiaire, mais il constitue également une perte exceptionnelle chez la société qui abandonne sa créance. Il entraîne une diminution de son résultat imposable.

En effet, les abandons de créances permettent souvent d'effectuer des transferts de bénéfices vers les pays à fiscalité plus favorable, en créant une charge exceptionnelle chez la société la plus fortement imposée, qui abandonne la créance. L'augmentation parallèle des produits exceptionnels de la filiale étant d'importance mineure, compte tenu de son faible taux d'imposition. Il en résulte ainsi une économie d'impôt globale pour le groupe.

Concernant les aides à caractère financier, seules sont légitimes celles consenties par une Société-mère au profit d'une filiale en difficulté, mais non les aides consenties entre d'autres sociétés appartenant au même groupe<sup>322</sup>. L'abandon de créance présente un caractère financier lorsque la Société-mère et la filiale n'entretiennent pas de relations commerciales significatives de la nature de celles qui unissent le fournisseur à son client. En prenant une participation, la Société-mère cherche uniquement à élargir son empire financier et non à assurer ses approvisionnements ou ses débouchés<sup>323</sup>.

Enfin, même si la déductibilité à caractère financier consenties à une filiale est désormais admise, il n'en reste pas moins qu'il y a des limites à ne pas franchir. Il appartient à la Société-mère de justifier d'un intérêt propre et que l'aide consentie est

---

<sup>322</sup> LEGROS (P), « Soutien financier d'une filiale à l'étranger : Augmentation de capital ou abandon de créances », BF 8-9/98, études, pp. 479-482.

<sup>323</sup> COZIAN (M), « Les abandons de créances », in les grands principes de la fiscalité des entreprises, op. cit, p. 432.



proportionnée à cet intérêt. « Au surplus, il faudra qu'il soit établi que l'abstention de la mère l'exposait à des risques supérieurs à ceux qui auraient résulté d'une action en comblement de passif ou d'une disparition de sa filiale<sup>324</sup>.

## **2/ Les cautions gratuites**

La caution est un contrat unilatéral par lequel une personne appelée caution s'engage envers un créancier à exécuter l'obligation au cas où le débiteur ne le ferait pas. La caution représente « une banque » pour le créancier. Être caution pour une personne, c'est donc s'engager à payer à sa place si le débiteur ne s'acquitte pas de ses obligations auprès de son créancier. Le cautionnement est obligatoirement un acte écrit signé par la caution.

Il y a deux sortes de cautions : la caution simple et la caution solidaire. Il y a caution simple lorsque la caution peut demander au créancier de poursuivre d'abord le débiteur c'est-à-dire la personne pour qui on s'est porté caution. Ce n'est que si les poursuites sont insuffisantes que la caution est alors poursuivie. En cas de cautionnement solidaire, le créancier est libre de poursuivre d'abord le débiteur ou seulement la caution ou les deux à la fois<sup>325</sup>.

La caution qui a payé, dispose en plus du recours contre le débiteur, d'un recours contre ses cofidésseurs, les autres cautions qui garantissent avec elles la même dette ou la même fraction de la dette. Un premier recours permet à la caution de se faire rembourser tout ce qu'elle a payé ; un second recours lui permet de voir la dette divisée entre les cofidésseurs.

En matière commerciale, le cautionnement est généralement à titre onéreux, exceptionnellement à titre gratuit. La pratique du cautionnement à titre gracieux entre sociétés d'un groupe ne correspond pas de manière évidente aux pratiques du commerce international entre sociétés indépendantes. La jurisprudence française présume

---

<sup>324</sup> BACHELIER (M), conclusions précitées, Droit fiscal, 1994, n°21-22, Com.1046.

<sup>325</sup> Acte uniforme adopté le 17 avril 1997, portant organisation des sûretés, JO OHADA, n°3 du 1<sup>er</sup> octobre 1997.

ce type de transactions comme constituant un transfert de bénéfices. Le fait de ne pas recevoir de rétribution en contrepartie d'une garantie accordée par la Société-mère permet d'augmenter le résultat de sa filiale.

Seule l'existence d'un intérêt réel est de nature à prouver qu'il n'y a pas eu de transfert indirect de bénéfices sous le couvert des prix de transfert. En effet, il est établi que le fait pour une société d'avoir cautionné les emprunts contractés par sa filiale étrangère auprès d'une banque, sans qu'aucune rémunération ne fût prévue à son profit en contrepartie de ce service, ne constitue pas un transfert indirect de bénéfices à l'étranger, dès lors que la société justifie que les emprunts ainsi cautionnés ont permis un développement important de ses ventes à la filiale<sup>326</sup>.

### **C/Les opérations de manipulation de capital social**

Les relations commerciales et financières peuvent influencer sur les caractéristiques essentielles des multinationales notamment sur les proportions et les volumes d'endettement et de fonds propres dont elles sont dotées pour exercer leurs activités<sup>327</sup>. C'est ainsi, que des opérations artificielles réalisées à travers la restructuration d'entreprise (1) et la sous-capitalisation (2) peuvent masquer des transferts indirects de bénéfices.

---

<sup>326</sup> CE, 3 mars 1989, Req. 77581, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> S.S. Lainière de Picardie ; RJF 5/89, Req. 538 ; CAA, Paris 6 avril 1983, RJF 7/93 n°1042 ; CAA, Paris 18 mars 1993.

<sup>327</sup> OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert, Op. Cit., §2.4.

## 1/ Les restructurations d'entreprises

La concurrence accrue qui s'exerce dans le contexte de la mondialisation, la réduction des coûts, rendue possible par les économies d'échelle, la nécessité de se spécialiser, de réaliser des gains d'efficacité et de réduire les coûts justifient le plus souvent une réorganisation d'entreprise<sup>328</sup>. Les multinationales ont de plus en plus besoin de se restructurer pour centraliser davantage le contrôle et la gestion des fonctions de fabrication, de recherche et de distribution<sup>329</sup>. La restructuration d'entreprise, consiste en une opération de redéploiement transnational des fonctions, actifs et/ou risques d'une entreprise multinationale<sup>330</sup>. Dans les faits, les réorganisations d'entreprises prennent diverses formes et impliquent deux ou plusieurs membres d'un groupe multinational<sup>331</sup>. Ces opérations sont souvent plus complexes.

D'une façon générale, ces opérations sont accompagnées d'une réallocation des bénéfices entre les membres du groupe multinational, soit immédiatement après la réorganisation, soit de manière échelonnée sur quelques années. Elles peuvent ainsi masquer un transfert à l'étranger d'actifs incorporels de valeur<sup>332</sup>. C'est pourquoi

---

<sup>328</sup> SERLOOTEN (P), « La mondialisation progressive du droit fiscal des affaires : le desserrement des entraves aux restructurations d'entreprises », *Droit fiscal*, 1998, p.454 à 461.

<sup>329</sup> SERLOOTEN (P), « Fiscalité du financement des entreprises », Ed. Economica, Coll. *Droit des affaires* 1994, p.99.

<sup>330</sup> Point de vue des représentants du secteur privé à la table ronde du CPAF de janvier 2005, voir [http://www.oecd.org/document/20/0/2340, en 2649\\_37989760\\_1\\_1\\_1\\_1, 00, html](http://www.oecd.org/document/20/0/2340,en2649_37989760_1_1_1_1,00.html), consulté le 21 juin 2009.

<sup>331</sup> La réorganisation peut consister en une modification de cet accord bilatéral par laquelle le distributeur est transformé en commissionnaire, les risques jusqu'alors assumés par le distributeur de plein exercice étant transférés au fabricant.

<sup>332</sup> Les réorganisations les plus fréquentes consistent en la transformation de distributeurs de plein exercice en commissionnaires agissant pour une entité associée susceptible de jouer le rôle de donneur d'ordre ; la transformation de fabricants de plein exercice en sous-traitant ou façonniers pour une entité associée susceptible de jouer le rôle de donneur d'ordre, les rationalisations ou la spécialisation d'activités ou encore la centralisation des actifs incorporels au sein d'une entité du groupe.

les réorganisations d'entreprises soulèvent des questions complexes en matière de prix de transfert<sup>333</sup>.

Les réorganisations d'entreprises entraînent parfois le transfert d'actifs corporels à une partie associée étrangère<sup>334</sup>. Bien que le transfert d'actifs corporels soit généralement considéré comme posant peu de difficultés en termes de prix de transfert, l'un des problèmes fréquemment rencontré concerne l'évaluation des stocks transférés au moment de la réorganisation par le fabricant ou le distributeur restructuré à une partie associée étrangère<sup>335</sup>.

Le transfert d'actifs incorporels soulève des questions complexes qui concernent tant l'identification des actifs transférés que leur évaluation. L'identification peut se révéler difficile du fait que les actifs incorporels de valeur ne bénéficient pas tous d'une protection juridique et d'un enregistrement et ne sont pas tous inscrits au bilan<sup>336</sup>. Il arrive également qu'une réorganisation d'entreprise entraîne le transfert d'un fonds de commerce ou d'une activité<sup>337</sup>. Dans ce contexte, on entend par transfert d'activité le transfert de l'ensemble des éléments d'actif et de passif à l'exécution de certaines fonctions et certains risques. Lors d'un transfert d'activité entre parties indépendantes, on tient souvent compte de la « survaleur » éventuelle, en d'autres termes du potentiel de profits/ de pertes éventuel de l'activité transférée du point de

---

<sup>333</sup> SOLLBERGER (J.P), « La notion d'abus de droit : développements récents en matière de fiscalité européenne et de restructuration d'entreprise », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, 2006, n°146.

<sup>334</sup> *Idem*, n° 145.

<sup>335</sup> OCDE, projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises, *op. Cit.*, § 72.

<sup>336</sup> Ces actifs incorporels sont généralement des droits d'utilisation d'actifs industriels tels que brevets, marques de fabrique, noms commerciaux, dessins ou modèles, les droits d'auteurs sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques, ainsi que des droits de propriété intellectuelle tels que savoir-faire et secrets industriels et commerciaux. Il peut s'agir également de listes de clients, de réseaux de distribution, de désignations, symboles ou images qui peuvent être inscrits au bilan ou non, selon leur nature.

<sup>337</sup> OCDE, projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises, *op. cit.*, § 93.

vue du cédant et de celui du cessionnaire<sup>338</sup>. Théoriquement, sur le marché libre, l'acceptation d'un risque accru doit être compensée par une hausse du rendement escompté même si en réalité, le rendement augmentera ou non suivant le degré de réalisation effective des risques.

Pour déterminer si, dans des conditions de pleine concurrence, la réorganisation proprement dite donnerait lieu à une quelconque forme de rémunération, il est essentiel de comprendre la réorganisation, notamment les changements intervenus, leur incidence sur l'analyse fonctionnelle des parties, les raisons opérationnelles qui la motivent et les avantages qui en sont attendus ainsi que les options réalistes qui se seraient offertes aux parties en situation de pleine concurrence. Pour procéder à cette analyse, il faut identifier les fonctions assumées avant et après la réorganisation et examiner les droits et obligations de l'entité restructurée avant la réorganisation, ainsi que la nature et l'ampleur de l'incidence de la réorganisation sur les droits et obligations<sup>339</sup>.

En définitive, l'allocation à l'une des parties des risques associés à une transaction implique que cette partie doit supporter le coût éventuel de la gestion ainsi que les pertes que peut entraîner la réalisation du risque et voir le risque compensé par un accroissement du rendement escompté<sup>340</sup>. La comparaison « avant/ après » peut servir de test de cohérence. Ainsi, il est souvent utile de confronter la baisse des bénéfices réalisés par l'entité « limitée » dans le cadre de transactions contrôlées suite à une réorganisation, à la nature et à l'ampleur des fonctions, actifs et risques liés auxdites transactions qui ont été transférées ou perdues lors de la réorganisation. S'il apparaît que la valeur de ces fonctions, actifs et risques transférés ou perdus n'est pas suffisante pour expliquer la baisse des bénéfices. Cela peut signifier que les bé-

---

<sup>338</sup> L'OCDE, cite l'exemple d'une activité de fabrication auparavant exécutée par M1, entité d'un groupe multinational, et transférée à une autre entité M2. Supposons que M1 transfère à M2 ses machines et équipements, ses stocks, ses brevets, ses processus de fabrication et son savoir-faire, ainsi que ses principaux contrats qu'elle a conclus avec ses fournisseurs et ses clients.

<sup>339</sup> Toute évaluation des droits et obligations de l'entité restructurée doit être fondée sur l'idée que ces droits et obligations doivent refléter les principes économiques qui régissent habituellement les relations entre entreprises indépendantes.

<sup>340</sup> CE, 4 mars 1985, n°35.066, RJF 5/85, n° 682.

néfices sont inférieurs à des bénéfices de pleine concurrence ou que les bénéfices antérieurs à la réorganisation étaient supérieurs à des bénéfices de pleine concurrence ; selon les circonstances propres à la situation, cela peut aussi être dû à la conjugaison de ces deux explications<sup>341</sup>.

## **2/ La sous-capitalisation**

La sous-capitalisation est une forme sophistiquée de transferts indirects de bénéfices. Les entreprises appartenant au même groupe peuvent se livrer à des opérations ayant pour effet l'endettement artificiel d'une entité. Les règles qui régissent la limitation de la déduction des intérêts servis aux avances d'associés ont été inspirées par le souci d'éviter que les sociétés ne déduisent des intérêts ayant en fait le caractère de dividendes. En effet, les sociétés seraient tentées de recourir à des avances au lieu de procéder à des augmentations de capital ou même de libérer intégralement le capital souscrit. Le phénomène est récurrent dans les pays membres de l'espace UEMOA notamment dans le secteur des mines, de l'énergie et de l'exploitation de café et de cacao.

En principe, c'est par la voie des augmentations de capital que les associés, lorsqu'ils disposent de fonds suffisants, assurent les besoins de financement des sociétés. En réalité, il est fréquent, aussi bien dans les groupes de sociétés que les associés ou la Société-mère préfèrent à la voie normale de l'augmentation de capital celle qui est connue sous le nom d'avances en compte courant. Or, juridiquement les avances en compte courant constituent des prêts consentis par les associés à la société et sont rémunérés par le versement d'intérêts. Les associés ont alors double casquette : celle d'apporteurs en capital rémunéré par des dividendes et celle de prêteurs rémunérés par des intérêts.

Dans ce cadre, les intérêts versés aux associés, à raison des sommes avancées en compte courant constituent des charges déductibles sous certaines limitations. La première restriction d'ordre général concerne toutes les sociétés et est relative au

---

<sup>341</sup> OCDE, projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises, op. Cit., § 186.

taux d'intérêt maximum admis. Le taux maximum des intérêts est limité à deux points au-dessus du taux des avances de la Banque Centrale des États de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO). Il y a en plus une double restriction relative aux sociétés de capitaux. D'une part, de telles sociétés ne peuvent pas déduire de leur résultat imposable, les intérêts qu'elles versent aux comptes courants d'associés tant que le capital n'est pas intégralement libéré. D'autre part, ne sont déductibles que les intérêts rémunérant des apports en compte courant d'un total au plus égal au capital de la société. Il apparaît ainsi que le montant total des sommes prêtées et rémunérées par un intérêt ne doit pas excéder le montant du capital social. Il s'agit d'un plafond global qui vaut pour le total des avances des associés et non d'un plafond individuel qui serait applicable à chacun séparément. Le mécanisme fiscal anti abus en cas de sous-capitalisation vise à éviter qu'une société ne s'endette de manière trop importante en proportion de ses fonds propres.

Le recours à l'emprunt en tant que mode de financement des sociétés au détriment du capital ainsi que les flux d'intérêts afférents à l'emprunt, éventuellement reversés dans des pays à fiscalité privilégiée, ont rapproché les enjeux de la sous-capitalisation de ceux du transfert de bénéfices. Dans le cadre de l'amélioration du rendement fiscal, le législateur de chaque pays membre de l'espace UEMOA a adopté des dispositifs « anti-abus » de lutte contre les transferts de bénéfices, notamment ceux applicables à la sous-capitalisation.

Ainsi comme dispositifs de lutte contre la sous-capitalisation dans les législations nationales on peut retenir : les articles 38 CGI Côte d'Ivoire ; 37 CGI Bénin ; 39 -n et 112 CGI Togo. La conséquence fiscale d'un tel abus est analysée sous deux angles : d'une part, le rejet dans le cadre de la sous-capitalisation, de la déduction des frais professionnels des intérêts supportés par la société. Ainsi, la proportion des intérêts se rattachant à la partie de la dette dépassant ce plafond sera considéré comme dépense non admise en déduction au plan fiscal. Et d'autre part, la requalification des intérêts excédentaires sous forme de revenus distribués à soumettre à l'impôt sur les revenus réputés distribués.

Certaines administrations règlementent fiscalement l'usage qui pourra être fait des prêts entre associés d'un même groupe. L'objectif étant bien entendu d'empêcher des sociétés filiales implantées dans les pays membres de l'espace UE-

MOA de réduire frauduleusement leur base imposable par le biais de prêts croisés au passif et d'intérêts d'emprunt inscrit en charge. Il s'agit d'une arme redoutable pour l'administration fiscale qui trouve un levier facile pour alourdir le poids de l'impôt qu'elle juge élué.

Ainsi, par exemple le dispositif français, dont s'inspire la plupart des législations des pays membres de l'espace communautaire de lutte contre le risque de sous-capitalisation, a édicté les conditions dans lesquelles la présomption de sous-capitalisation est établie dans le cadre d'une vérification. Il s'agit d'un lien de dépendance ou des avances consenties ne devant jamais dépasser 1,5 fois le montant des capitaux propres, ou encore les intérêts versés aux sociétés du groupe ne devant aussi jamais dépasser 25% du résultat courant avant impôt majoré de certains desdits intérêts, et enfin, des intérêts servis à une société du groupe ne doivent pas être inférieurs aux intérêts versés aux autres sociétés liées. Enfin, ces conditions font appel à trois ratios qui permettent de relever que le seuil acceptable est dépassé et justifie que le contribuable tombe sous le coup de la sous-capitalisation : les ratios d'endettement, les ratios de couverture d'intérêts et les ratios d'intérêts servis aux entreprises liées.

## **Paragraphe 2/ Les structures bénéficiaires des transferts de bénéfices**

Après avoir étudié les différentes méthodes de transferts indirects de bénéfices, nous nous intéresserons d'une part au destinataire du transfert (A) ; et d'autre part les personnes bénéficiaires du transfert sont soumises à un régime fiscal privilégié. Le destinataire du transfert est établi dans un paradis fiscal (B). Sans oublier, une autre spécificité de cet espace communautaire qu'est le crédit impôt fictif qui continue à prospérer malgré les réserves émises à son sujet.



## **A/Le destinataire du transfert: un relais d'évasion fiscale**

Dans le souci d'éviter l'imposition, les multinationales mettent en place des sociétés relais, destinées à leur permettre de bénéficier d'un régime fiscal avantageux ou des dispositions conventionnelles favorables. Ces sociétés n'ont pas d'autres raisons d'être que la nécessité de faire transiter par elles un revenu dont le bénéficiaire est, d'un point de vue économique, recueilli par une personne domiciliée dans un autre État, afin de bénéficier d'allègements fiscaux auxquels la personne n'aurait pas droit directement.

La société relais est une personne morale constituée conformément aux règles juridiques de son pays d'implantation mais totalement contrôlée par une autre personne ou société située dans un pays différent, ou plutôt, relevant d'une souveraineté fiscale distincte. Elle peut être, aussi, une personne morale détenant le contrôle d'autres sociétés comme dans le cas des holdings. Ces sociétés sont le plus souvent soumises à un droit fiscal distinct de celui qui s'applique à la société dominante.

Pour que l'implantation d'une telle société présente un intérêt, il faut que le pays qui lui sert de refuge lui accorde des avantages fiscaux. Ces avantages peuvent consister en l'absence d'impôt sur le revenu des personnes morales ; soit en l'octroi d'un régime d'imposition privilégié aux sociétés qui ne réalisent pas de revenus dans le pays d'accueil. Les règles conditionnant l'octroi d'un tel régime de faveur conduisent à distinguer deux formes de sociétés relais : les sociétés holdings (1) et les sociétés domiciliées (2).

### **1/ Le recours aux sociétés Holdings**

Ces sociétés sont le plus souvent la pièce maîtresse des entreprises organisées sous forme de groupes interterritoriaux et permettent une évasion fiscale grâce au statut fiscal privilégié que leur accordent certains pays. Nous aborderons d'une part, la définition de la société holding (a) et, d'autre part, les activités de la société holding (b).

## a/ La définition de la société holding

Le terme anglais « holding » qui recouvre l'idée de détention d'actions, appliqué aux groupes de sociétés est entendu de deux façons sensiblement distinctes. Pour le droit anglais, la holding compagnie est une Société-mère qui contrôle un ensemble de filiales et de sous-filiales<sup>342</sup>. Dans cette optique, la société holding est une société qui a pour mission de prendre dans d'autres sociétés des participations non pas dans le but d'opérer un simple placement mais au contraire afin de s'assurer le contrôle de ces sociétés. Cette définition est celle aussi adoptée par les auteurs français<sup>343</sup>. Cette définition restrictive fondée sur les motifs de la prise de participation a permis de distinguer la holding d'autres sociétés à activités financières et en particulier de la société d'investissement.

Il a été exposé en effet, que le « holding concentre ses efforts sur quelques entreprises en vue d'en acquérir la maîtrise en exerçant une influence décisive sur leur administration et leur gestion, et les considérations de rendement proprement dit des titres dont il se rend acquéreur ne constituent pour lui qu'une préoccupation secondaire. La société d'investissement, au contraire, recherche avant tout la sûreté et l'efficacité de ses placements »<sup>344</sup>. Cette définition, malgré l'importance qu'elle revêt dans la connaissance du droit anglais des groupes de sociétés, est incomplète lorsqu'il s'agit de saisir la notion fiscale de holding<sup>345</sup>.

La société holding n'a pas de statut juridique obligé. Elle n'est pas une forme particulière de société, et peut être une société civile comme une société commerciale, une société de personnes comme une société de capitaux. Les sociétés holdings n'ont pas davantage de régime fiscal obligatoire et peuvent s'inscrire dans des choix fiscaux différents C'est pourquoi il s'avère beaucoup plus intéressant de les créer dans des zones où le régime fiscal est privilégié.

---

<sup>342</sup> TUNC (A), « Le droit anglais des sociétés anonymes », p.47, Dalloz 1971. Voir le company act. de 1918, art.154.

<sup>343</sup> Voir par exemple FARJAT (G), « Droit économique », op. cit. p.134.

<sup>344</sup> Juriclasseur des sociétés, sociétés d'investissement, Fasc. 178- 5, P.3 n°5, LAROCHE (D).

<sup>345</sup> Cf. GOWER, The principles of modern company Law, 3<sup>e</sup> Ed., p.197 et s.

## **b/ Les activités de la société holding**

Quelle que soit la loi fiscale considérée, la société holding ne doit pas avoir d'activité industrielle ou commerciale propre ou tenir un établissement commercial ouvert au public<sup>346</sup>. Cette exigence satisfaite, la holding peut exercer n'importe quelle activité relative à la prise de participations dans d'autres sociétés et à la gestion de ces participations.

La société holding peut donc être une société de placement, gérant un portefeuille de titres. Elle peut également exercer les activités d'une société de financement, en effectuant des prêts, des avances ou des cautionnements. Mais la société peut aussi être une société de contrôle ou encore une société d'exploitation de brevets par voie de contrats de licence. Notons dans ce dernier cas, que le statut de la holding est conservé par la société. La raison en est que les lois fiscales en cause assimilent ces activités à des prises de participations, les conséquences économiques de ces opérations étant identiques. En effet, « que la société administre des prêts, des avances, des brevets, des obligations ou des parts au capital social d'autres entreprises, son activité reste créatrice de revenus »<sup>347</sup>. D'une manière générale et hormis le cas de la holding de placement, l'apparition d'une société holding peut être liée à un phénomène de croissance des groupes de sociétés. Deux hypothèses peuvent être distinguées.

D'une part, une Société-mère contrôlant un ensemble de filiales, sous-filiales participant à des filiales communes à d'autres sociétés, peut être conduite à distinguer son activité industrielle propre de son rôle de leader du groupe qu'elle dirige. Elle peut alors créer une holding à laquelle à l'ensemble de ses participations afin qu'elle administre et du même coup lui attribuer toutes ses activités financières.

D'autre part, la société holding peut résulter de la volonté du regroupement de deux ou plusieurs sociétés qui faute de pouvoir faire appel à toute autre formule

---

<sup>346</sup> Cf. article 1 de la loi du 31-7-1929 du Luxembourg.

<sup>347</sup> BILLON (J-L), « Les transferts indirects de bénéficiaires à l'étranger » Coll. Fondation Nationale pour le droit de l'entreprise, Librairies techniques, 1981.

juridique, s'en remettra à la création d'une holding. Cela a été notamment le cas pour des sociétés européennes qui a défaut d'un statut de « société européenne » ont réalisé une « fusion » en utilisant la formule offerte par la holding.

Dans l'espace UEMOA, il est tout à fait possible et même favorable de créer des sociétés holdings. En effet, la plupart des États membres de cet espace communautaire accordent un régime fiscal privilégié aux sociétés holdings et le règlement UEMOA destiné à éviter les doubles impositions entre les États Membres facilite l'établissement et la gestion à partir de la Côte d'Ivoire d'un réseau de filiales dans la sous-région. Par exemple, le régime Ivoirien des sociétés holdings prévoit une imposition réduite de 1,25 % des dividendes reçus, une exonération ou une imposition réduite à 12% des plus-values des cessions de titres.

Les régimes fiscaux privilégiés ainsi accordés aux sociétés holdings sont source d'avantages fiscaux pour les groupes multinationaux. Les holdings permettent, notamment une remontée des dividendes des filiales à la holding avec à ce dernier stade, un régime fiscal atténué voire nul. Elles sont soumises à des taux d'imposition généralement moins élevés que le taux normal applicable dans les États. Certains régimes vont jusqu'à les exonérer du paiement de l'impôt sur les plus-values des cessions des titres de participation. Dans ces conditions, les holdings constituent un bon moyen de diminuer l'imposition pesant sur le groupe, toutes les filiales faisant remonter leurs bénéfices jusqu'à elles.

## **2/ Les sociétés domiciliées**

La société domiciliée est une société qui a élu domicile dans un pays en y installant son siège social, mais qui n'exerce, théoriquement, aucune activité économique de quelque nature que ce soit dans son pays d'élection<sup>348</sup>. Cette absence de lien avec l'économie du pays lui permet d'être exemptée d'impôt sur le revenu. Dans le pays d'accueil, la société domiciliée n'a donc que des activités de siège, mais cette activité lui permet d'effectuer des encaissements de revenus, ce qui peut la rendre

---

<sup>348</sup> Sur le contrat de domiciliation, voir Y. REBOUL (Y), « L'opération de domiciliation des sociétés », *Revue des sociétés*, p. 391 et s.

destinataire des transferts indirects de bénéfices. Elle peut, en effet, acheter et vendre à l'étranger « dans la mesure, toutefois, où elle n'a qu'à payer ses achats, établir les factures de vente, encaisser le produit des ventes »<sup>349</sup>.

Il lui est possible de s'occuper de la gestion des droits de propriété industrielle tels que les brevets, mais dont les revenus sont encaissés dans le pays du siège. Elle ne pourra jamais, par contre, assurer elle-même le développement de ces droits de propriété industrielle dans son pays refuge. Ces diverses sociétés, dispensées d'impôt sur le revenu dans les pays refuges, sont le plus souvent non imposables dans les pays où elles exercent leurs activités, alors, surtout, qu'elles n'y entretiennent aucun établissement stable, leurs opérations s'effectuant par des arbitrages entre des sociétés qui leur sont apparentées.

La caractéristique commune des sociétés relais est qu'elles sont toutes intégrées à un groupe et que les liens qui les unissent à ce groupe sont d'ordre financier. Le contrôle exercé par une holding sur les sociétés qui lui sont apparentées est fondée sur la possession d'une fraction du capital de ces sociétés ; la société domiciliée ne peut exercer ses activités à l'étranger que directement ou à travers la détention d'actions par le contrôle de sociétés filiales ou affiliées. En définitive, toutes ces stratégies fiscales permettent de transformer ce qui n'est à priori, qu'un différé d'imposition en avantage fiscal définitif.

---

<sup>349</sup> LEU (J-P), Op. Cit., p.26. Cité par J-L BILLON, « transferts indirects de bénéfices à l'étranger » Coll. Fondation Nationale pour le droit de l'entreprise, Librairies techniques, 1981. p. 130.

## **B/ Le destinataire du transfert doit être établi dans un paradis fiscal**

L'évasion fiscale a aussi lieu grâce à l'implantation d'un relais, en général une personne morale, dans des pays à fiscalité réduite ou nulle. Ces pays, traditionnellement dénommés « paradis fiscaux », doivent présenter un certain nombre de caractéristiques économiques, politiques et sociales pour être attractifs<sup>350</sup>. Ces États octroient le plus souvent des avantages fiscaux aux personnes morales dont les revenus proviennent d'activités financières ou de sources situées à l'étranger. Mais la question qui se pose est de savoir à partir de quel moment un régime fiscal est privilégié.

### **1/ La définition des paradis fiscaux**

Il ne faut pas se fier aux apparences : « le tambour, avec le bruit qu'il fait n'est rempli que du vent ». Ce vieux proverbe oriental illustre parfaitement notre propos sur les paradis fiscaux. Il s'agit de pays où les impôts sont faibles, voire nuls ; se caractérisant par une situation géographique proche d'un ou plusieurs pays développés, généralement à la césure de deux zones monétaires. Le décor est planté si on y ajoute une mer verte, un ciel bleu et des cocotiers.

Ainsi, le paradis fiscal peut être défini comme étant un État offrant à ses résidents un ensemble d'avantages sociaux et économiques parmi lesquels se trouve en bonne place l'existence d'un régime fiscal atténué ou nul pour l'activité qu'on envisage d'y implanter. Pour qu'il soit possible d'affirmer qu'un pays est un paradis fiscal, un certain nombre de conditions doivent être réunies :

D'abord, l'absence ou le faible niveau d'imposition des revenus du capital et des transactions. La principale raison d'une localisation de revenus ou d'activités dans un paradis fiscal tient à la faible pression fiscale ou à l'absence totale d'imposition. Ensuite, l'existence d'une législation incitative en matière financière et

---

<sup>350</sup> Income tax act, cité par J-L BILLON, «Les transferts indirects de bénéfices à l'étranger » Coll. Fondation Nationale pour le droit de l'entreprise, Librairies techniques, 1981. p. 132.

commerciale. Les paradis fiscaux accordent une protection étendue du secret bancaire ou de la confidentialité aux personnes qui opèrent sur leur territoire ou par leur entremise. Enfin, la stabilité politique et économique est une caractéristique essentielle des paradis fiscaux. L'absence de contrôle des changes à l'égard des non-résidents, l'existence d'une organisation financière et bancaire bien développée favorable aux activités offshores et l'existence de moyens de communication moderne.

## **2/ La détermination de l'existence d'un régime fiscal privilégié**

Il s'agit dans les faits d'États développés qui reçoivent, l'appellation de paradis fiscaux parce qu'ils octroient, soit à l'égard de certains segments d'activités, soit à l'endroit des non-résidents, des avantages fiscaux dérogatoires à la fiscalité de droit commun. Il s'agit, en vérité, d'États disposants de régimes fiscaux de faveur qui, ou bien se situent en marge, ou bien dérogent, au système fiscal normalement applicable sur leur territoire<sup>351</sup>. À cet égard, nous pouvons prendre l'exemple de l'union européenne, au sein de laquelle les États offrant de tels régimes fiscaux ont traditionnellement été nombreux, quoique l'action engagée pour en réduire l'ampleur ou les éliminer ait connu des succès certains même s'il reste de multiples poches de résistance.

Les paradis fiscaux sont des États ou territoires dotés d'une autonomie fiscale, dans lesquels les impôts sont faibles ou nuls<sup>352</sup>, et où les entreprises ou les personnes physiques non résidentes sont incitées à transférer leurs revenus ou avoirs afin d'en retirer un avantage financier substantiel. Cet avantage peut résulter, en ce qui concerne les entreprises, soit en une non-imposition, mais qui est opérée suivant un taux général infime ou qui porte sur une base très réduite du fait des exonérations ou exemptions accordées à certains types d'entreprises ou d'activités. Ces États présentent également la particularité d'être très « souples » en matière de droit des so-

---

<sup>351</sup> BEETSCHEN (A) et Al., « Les holdings », Francis LEFEBVRE, Coll. « Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE », Paris 5<sup>e</sup> Ed., 2010, n°1234.

<sup>352</sup> Il en va ainsi des Bahamas, où il n'y a pas d'impôt sur les bénéfices des sociétés, mais qui prévoient un impôt de substitution sous la forme d'un modeste droit de licence annuel.

ciétés ; ces dernières pouvant fréquemment être constituées en l'espace de quelques heures.

Le laxisme prévalant en matière de droit des sociétés se révèle notamment, par l'inexistence de l'obligation de produire des comptes annuels, ainsi que par la possibilité d'émettre des actions au porteur, ce qui signifie qu'aucun registre n'existe pour identifier les actionnaires. Il se confirme aussi par l'usage permis et même encouragé de structures opaques du type trust ou fiducie comme les Anstalten, Fondations et autres structures dissimulant l'identité des fondateurs, propriétaires et associés. Les sociétés créées dans ces États n'y sont en règle générale que domiciliées, c'est-à-dire immatriculées, et n'y sont pas tenues d'y exercer une activité effective, soit en matière commerciale, soit sur le plan financier. Leur présence se limite bien souvent, à défaut d'y avoir un bureau sur place, à une adresse chez un cabinet de comptables ou d'avocats ou encore dans un établissement financier d'où leur appellation de sociétés « boîtes aux lettres » ou fictives. Elles n'existent en effet que sur papier, n'agissant qu'en tant qu'« écran », servant à dissimuler des revenus généralement passifs, d'autant plus à l'abri qu'ils demeurent inconnus des autorités fiscales de l'État de résidence fiscale de leurs détenteurs en raison de l'opacité de ces régimes fiscaux et de l'absence d'échange de renseignements avec les administrations fiscales des autres États<sup>353</sup>. C'est du moins ainsi qu'ils se présentaient et étaient réellement avant les développements avant la crise 2008-2009.

---

<sup>353</sup> GOUTHIERE (B), Op. Cit., note 86, n°70600-70810.



## **C/La notion de crédit d'impôt fictif et la décote africaine**

La levée des contrôles sur les mouvements de capitaux et la poursuite de la libéralisation des marchés financiers ont entraîné une augmentation des flux d'investissements transfrontaliers et une accélération du rythme d'intégration des économies nationales comme c'est le cas de l'UEMOA. La globalisation de l'économie a permis aux grandes sociétés et aux institutions financières d'élaborer des stratégies mondiales.

Bien que ces évolutions aient conduit à une expansion rapide des activités transfrontalières, qui ont-elles-même entraîné une augmentation de la richesse des nations, elles ont également provoqué un renforcement de la mobilité géographique des bases nationales d'imposition et des possibilités d'évasion. Ces évolutions ont affaibli certaines distinctions traditionnelles qui sous-tendent les accords fiscaux internationaux.

Le monde actuel est beaucoup trop complexe et diversifié pour que les approches concernant la négociation des conventions fiscales continuent à être influencées par des distinctions traditionnelles et peut être trompeuses. Une nouvelle évaluation est nécessaire qui tienne compte du fait que si un grand nombre de pays extérieurs à la zone de l'OCDE restent des pays en développement, la plupart des pays africains par exemple rattrapent les pays de l'OCDE en ce qui concerne le niveau de développement économique.

Cette communauté d'intérêts croissante entre les pays de l'OCDE et certains pays non membres doit être mise en perspective. Si les flux d'investissements entre pays de l'OCDE et pays non membres sont aujourd'hui plus équilibrés, la plupart des pays en développement comme ceux de l'espace UEMOA restent fortement tributaires des importations de capitaux pour leur développement et il est peu probable que cette situation se modifie dans l'avenir immédiat.

Des incitations visant à encourager l'investissement direct étranger existent dans tous ces pays de l'espace UEMOA. Elles peuvent prendre la forme de subventions, d'avantage en nature, d'accès aux marchés publics et de concessions fiscales. Alors se pose le problème du système fiscal. Pour compléter la panoplie de tech-

niques ou de moyens dont usent les multinationales pour éroder leur base d'imposition, nous allons aborder le sujet relatif aux dispositifs en matière de crédit d'impôt fictif.

### **1/ La notion de crédit d'impôt fictif**

Il n'est sans doute pas inutile de présenter une brève description de ce qu'est la pratique du « crédit d'impôt fictif ». Afin d'encourager les Investissements Directs Étrangers, plusieurs pays consentent différents types d'avantages fiscaux aux investisseurs étrangers. Lorsque l'un de ces pays conclut une convention avec un autre pays qui applique la méthode d'exemption, aucune limite ne s'applique à la réduction d'impôt accordée au contribuable parce que l'autre pays doit accorder l'exemption quel que soit le montant de l'impôt éventuel appliqué dans le pays de la source. La méthode de l'exemption s'applique généralement aux investissements directs étrangers (cas des investissements effectués par l'intermédiaire des filiales ou des établissements stables). Cependant lorsque l'autre pays applique la méthode d'imputation, la réduction d'impôt pourra être annulée dans la mesure où cet autre pays n'autorisera à déduire que l'impôt effectivement versé dans le pays de la source. Ce résultat peut être considéré comme mettant en échec les dispositions incitatives de la législation fiscale de l'autre pays. Pour éviter ce résultat et afin d'aider économiquement certains pays en voie de développement comme ses anciennes colonies incluant naturellement ceux de l'espace UEMOA à l'exception de la Guinée-Bissau, la France a inventé le principe de crédit d'impôt fictif.

Ce mécanisme permet à l'investisseur lorsque le pays de la source du revenu distribué abandonne toute imposition, de bénéficier dans l'État de résidence d'un crédit d'impôt fictif. Ainsi, les revenus en provenance de ces pays bénéficient en France d'un crédit d'impôt supérieur à l'impôt perçu dans le pays d'origine. Ces conventions font en règle générale référence à un dispositif légal interne d'exonération ou de réduction d'impôt.

Toutefois, la plupart des conventions bénéficiant de ces dispositions étant signées avec des pays en voie de développement, il convient d'intégrer dans tout schéma d'optimisation fiscale, les dispositions relatives au contrôle des changes et

aux rapatriements des capitaux. Cependant depuis juin 1993, cette disposition fiscale visant les « crédits d'impôts fictifs » a perdu beaucoup d'intérêts dans la mesure où l'administration fiscale française a supprimé pour certains pays ces dispositions. En effet, les conventions faisaient référence à des législations fiscales internes d'exonération ou de réduction d'impôts. Dans la mesure où ces dispositions fiscales n'existent plus, il convenait de supprimer les « crédits d'impôts fictifs ». Malheureusement, cette suppression ne s'étend pas encore aux pays membres de l'espace UEMOA. Du coup, il nous paraît légitime d'aborder le dispositif de crédit d'impôt fictif sous deux angles à savoir : instrument d'aide extérieure et instrument de rapatriement de bénéfices.

### **a/ Les crédits d'impôt fictifs : instrument d'aide extérieure**

Les considérations tenant à l'aide extérieure sont prises en compte comme les critères utilisés par les pays pour accorder des crédits d'impôt fictifs. L'aide extérieure directe constitue un moyen relativement transparent d'aider les pays en développement. Les bénéficiaires, le montant et l'utilisation prévue de l'aide extérieure peuvent généralement être établis dans des termes relativement précis.

Un grand nombre des mécanismes de contrôle auxquels est soumise l'aide extérieure n'existent pas dans le cas des crédits d'impôt fictif. Le pays de résidence n'est généralement pas impliqué dans l'identification, l'évaluation, la conception, la mise en œuvre, le suivi et l'évaluation de projets donnant lieu à l'octroi des crédits d'impôt fictif.

Considérés comme une aide au développement, les crédits d'impôt fictif sont généralement soumis à la critique traditionnelle adressée à toute forme d'aide liée : l'aide est liée aux activités des sociétés résidents du pays qui consent la réduction. Sur le plan général, le montant de la déduction accordée n'est pas limité. La seule limite est le montant des revenus générés par les investisseurs dans le pays d'accueil. Il est souvent impossible pour le pays d'origine d'évaluer avec exactitude de crédit d'impôt fictif. Qui plus est, les négociateurs des conventions fiscales accordent la plupart du temps ce crédit sans prendre en compte la nature et l'importance des autres aides directes consenties aux pays en développement en cause. La valeur du

crédit pour les investisseurs varie en fonction des taux d'imposition des pays d'accueil et des pays d'origine.

## **b/ Les crédit d'impôt fictifs : instrument de rapatriement des bénéfices**

Les incitations fiscales qui requièrent généralement un crédit d'impôt fictif ont pour objet d'attirer les investissements directs étrangers. Les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif peuvent, toutefois, avoir un effet contre productifs à cet égard en encourageant les investisseurs étrangers à rapatrier un pourcentage excessif de leurs bénéfices au lieu de les réinvestir dans le pays de la source pour consolider ou étendre l'investissement initial et décourager ainsi le développement économique de ce pays.

En fait, dans le cas de la constitution d'une filiale, qui est la forme de loin la plus fréquente d'investissement direct étranger, le pays qui consent le crédit d'impôt diffère généralement l'imposition des bénéfices de la filiale jusqu'au moment où ils sont distribués. Lorsque ces bénéfices sont assortis d'un crédit d'impôt fictif, ce dernier a des effets pervers dans la mesure où il encourage le rapatriement des bénéfices vers le pays de résidence au lieu de leur réinvestissement dans le pays où opère la filiale.

En conséquence, les pays de la source, en particulier ceux qui souhaitent encourager le réinvestissement, doivent se préoccuper d'atteindre l'équilibre approprié entre la nécessité d'attirer les investissements nouveaux et celle d'encourager le réinvestissement des bénéfices réalisés pour les investisseurs étrangers. Les crédits d'impôt fictifs risquent de compromettre cet équilibre.

## 2/ La décote africaine

Schématiquement, les techniques de crédit d'impôt forfaitaire se décomposent en crédit d'impôt forfaitaire et la décote africaine. S'agissant du crédit d'impôt forfaitaire, certaines conventions conclues par la France avec des pays en voie de développement prévoient, pour les revenus qui proviennent de ces pays, l'attribution aux bénéficiaires résidents de France, d'un crédit d'impôt déterminé d'une manière forfaitaire selon un taux fixé par la convention. Peu importe à cet égard, le montant du prélèvement effectif voire même l'absence de tout prélèvement dans l'État étranger. À titre d'exemple, deux conventions peuvent être citées : La convention franco-brésilienne et la convention entre la France et la Malaisie.

En ce qui concerne la décote Africaine, il s'agit des conventions signées par la France, depuis les années 60, avec les États d'Afrique Noire francophone, ces anciennes colonies. Ces conventions prévoient un crédit d'impôt fictif, notamment pour les dividendes d'autant plus élevés que l'impôt à la source est faible. Lorsque l'impôt à la source n'est pas réduit, le crédit est égal à l'impôt. Lorsqu'il diminue, le crédit augmente jusqu'à être égal au double de l'impôt initial lorsque cet impôt à la source est annulé. La formule qui sert de base est la suivante :

$\frac{100}{1+t+25}$  : étant le taux de l'impôt prélevé à l'étranger.

2

Toutefois, lorsque l'impôt local supérieur à 25%, ce système de décote est défavorable dans la mesure où le pourcentage de décote devient inférieur à l'impôt étranger. Les conventions prévoient que les bénéficiaires notamment les multinationales peuvent alors demander l'imputation d'un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt étranger réellement perçu.

Prises isolément, ces dispositions conventionnelles ne sont pas choquantes, si et seulement si les multinationales, de par leurs filiales, succursales et autres contribuent réellement au développement économique des États concernés. Pire, les multinationales qui opèrent dans l'Espace UEMOA, utilisent les dispositions conventionnelles afin de bénéficier en France d'un régime de faveur. Partagés entre le souci d'aider, les pays en voie de développement dont ceux de l'espace UEMOA d'une

part, et d'éviter tout recours à des parades visant toute forme d'imposition d'autre part, les États signataires de conventions fiscales insèrent de plus en plus dans leurs conventions des clauses visant à lutter contre ces pratiques.

La question qui se pose à nous maintenant est de savoir quel est l'impact de ces clauses contenues dans les conventions pour empêcher les subterfuges de ces multinationales qui sont soutenues par des groupes de pressions encore appelé lobbying et les intermédiaires fiscaux.

### **Section 3/ Le lobbying et les intermédiaires fiscaux**

Alors que la mondialisation suit son cours, les souverainetés de chaque pays se confrontent de plus en plus souvent. Parfois, les pays ont même à transférer une partie de leur souveraineté. La dilution des détenteurs de pouvoir souverain couplée au manque de lois internationales, ont rendu plus complexes les relations internationales. Au fur et à mesure que la complexité grandit, des failles juridiques apparaissent dans les règles qui gouvernent les relations entre pays dans l'arène internationale. Ces failles conduisent certains acteurs, qu'ils soient des groupes ou des gouvernements, à tenter de tirer parti de leur pouvoir. Le classique « Équilibre des pouvoirs » est ainsi remis en cause pour ces nouvelles relations internationales car celles-ci font intervenir des relations d'influence.

De nos jours, l'influence revêt une importance cruciale en ce sens qu'elle est le vecteur de tous les moyens permettant de prendre l'ascendant sur un partenaire. Dès lors, il y a, de nombreuses raisons de croire que l'équilibre des pouvoirs n'est plus équilibré. L'influence peut prendre un grand nombre de forme, des contributions électorales, aux pots de vins en passant par les réseaux. Les groupes d'intérêts disposent ainsi d'un grand nombre de possibilités.

La mondialisation, par le développement des relations entre acteurs et des gains possibles dus au commerce a mis ainsi l'influence sur le devant de la scène. Celle-ci est donc supposée avoir deux dimensions. La première, correspond à la capacité d'obtenir d'un preneur de décision qu'il dévie de sa politique optimale. La deuxième, c'est la capacité à obtenir des institutions qu'elles ne respectent pas leurs

propres principes, telles que les lois nationales ou les accords juridiques internationaux. Sans nous attarder sur l'importance de la littérature en économie politique, nous pouvons retenir deux principaux aspects. D'abord, une action d'influence réussie trouve ses origines dans la coordination des unités qui composent le groupe d'influence. Ensuite, le moyen utilisé pour influencer, c'est-à-dire, la nature de ce qui a permis d'influencer le décideur ainsi que l'environnement institutionnel qui peut affecter les relations politiques. Et pour rendre hommage à la contribution de Mancur Olson aux Sciences Économiques, nous pouvons dire qu'il a décrit ce qui pourrait être « la main visible du Lobbying ». Chaque acteur agit au nom de ses intérêts privés (paragraphe 1).

De plus, pour accompagner les acteurs économiques que sont les multinationales dans la nouvelle donne économique, une multitude de professionnels de la finance s'activent (avocats, financiers, cabinets d'audit... etc.). Il s'agit des intermédiaires fiscaux (paragraphe 2).

## **Paragraphe 1/ Le lobbying**

La vie en société va toujours de pair avec l'existence de groupes qui s'organisent pour représenter leurs intérêts dans la société et vis-à-vis du pouvoir politique. Les groupes de pression se sont manifestés dans tous les régimes bien avant que ne naissent les parties politiques au 19<sup>ème</sup> siècle. De l'Europe médiévale, où l'ordre politique ne reconnaissait pas l'individu, mais une multitude de communautés, guildes, corporations, assemblées, à aujourd'hui, les mutations sont considérables, mais la pression exercée par les « parties » de la société sur la marche de l'État est une constante. Pourtant dans l'Espace UEMOA, les États membres, n'ont pas vraiment conscience de l'importance des groupes de pression ou lobbies, comme acteurs majeurs.

Le Lobbying est devenu à l'échelle mondiale un moyen presque banal d'intervention dans la vie publique, non seulement pour de grandes entreprises, mais aussi pour de nombreuses organisations à but non lucratif. Les écologistes, les Associations de consommateurs, les syndicats du patronat, utilisent l'arme du lobbying.

Le lobbying garde une mauvaise image, renvoyant à une activité secrète, louche, sournoise, qui promeut des intérêts particuliers contre l'intérêt général.

Mais avant d'aborder l'impact du lobbying dans le rayonnement des multinationales dans l'espace UEMOA, nous allons d'une part définir le lobbying tout en mettant en exergue ses différentes facettes (A) et, d'autre part, analyser les pratiques du lobbying (B).

## **A/ Le lobbying : origine, définitions et formes**

Tout le choc des cultures se trouve dans l'expression du concept puisque si la langue française, pour les acteurs du lobbying, utilise le terme de « groupe de pression », elle conserve pour l'activité à défaut de lui trouver un équivalent culturel, l'expression anglo-saxonne « lobbying ». Pour mieux cerner le concept du lobbying, nous allons d'une part, le définir en remontant à ses origines (1) et, d'autre part, analyser le lobbying sous ses différentes formes (2).

### **1/ Définitions**

Pouvoir des couloirs, influence ou pression permettant de faire primer l'intérêt privé d'une entreprise ou d'une corporation, compromis, connivence, faveur, privilège, dessous de table : le lobbying a mauvaise presse tant dans l'opinion que dans les entreprises.

Le lobbying apparait comme une action effectuée « par des moyens divers auprès des détenteurs du pouvoir administratifs ou du pouvoir politique pour réaliser les buts qui sont propres à la communauté qu'elle représente »<sup>354</sup>, ou encore « toute action menée auprès d'autorités quelconques en vue d'une pression ou d'une propa-

---

<sup>354</sup> BASSO (J.A), « Groupe de pression », in DUHAMEL (O), MENY (Y) (ss ; Dir.), Dictionnaire constitutionnel, PUF, 1<sup>ère</sup> éd.1992, p.469.



gande plus ou moins intéressée »<sup>355</sup>, de groupements qui « s'efforcent, par tous les moyens en leurs pouvoirs, directs ou détournés, d'influencer l'action gouvernementale et législatives »<sup>356</sup>. Il ne s'agira pas toutefois de faire œuvre de pionnier dans la recherche de définition de la notion de lobbying, car celle-ci a déjà fait l'objet de plusieurs définitions.

Inédite pour le juriste français, la notion de lobbying est devenue une véritable notion juridique dans les systèmes Nord-Américains. D'ailleurs, la réputation française en matière de lobbying est plutôt décevante puisqu'à ce jeu, les Néerlandais et les Britanniques seraient des virtuoses. Les Irlandais seraient excellents, les Allemands efficaces et les Français légers et en retard. Pour autant, le réflexe du lobbying n'est pas exclu des pratiques françaises et son effet n'est pas à prouver.

La particularité du droit français vient de ce que le lobbying y est pratiqué sans y être reconnu par le droit. La notion de lobbying apparaît ainsi comme une nouveauté dans le champ du droit français et n'a donc pas fait l'objet d'une définition formelle répondant aux exigences de la rigueur doctrinale<sup>357</sup> jusqu'en 2009<sup>358</sup>.

Le terme lobby est traduit souvent en France par « Groupe de pression ». On peut tenir les deux termes pour équivalents. « Un groupe de pression est défini comme une activité organisée qui cherche à influencer les pouvoirs publics et les processus politiques dans un sens favorable à ses intérêts sans pour autant participer à la compétition électorale »<sup>359</sup>.

---

<sup>355</sup> MATHIOT(A), « Les pressure group aux États-Unis », RFSP 1952, p429, également publié in A. de LAUBADERE, MATHOT(A), Rivero (J), et VEDEL(G), pages de doctrine, LGDJ 1980, F356 note n°29.

<sup>356</sup> MATHOT (A), op. cit.,p.334.

<sup>357</sup> L'on ne dira jamais assez, dans cet ensemble, la force créatrice de la contrainte formelle dont la rigoureuse exigence est de dépouiller le discours définitoire pour un maximum de substance sous un minimum de volume. Selon Cornu (G), dans la préface à son vocabulaire juridique, PUF, 22 août 2011.

<sup>358</sup> V. toutefois les recherches du droit privé de LAPOUSTERLE (J), « L'influence des groupes de pression sur l'élaboration des normes », Coll. Dalloz, 04/2009, p.412.

<sup>359</sup> GROSSMAN (E), « Lobbying et vie politique », Problèmes politiques et sociaux, n° 918, La Documentation française, novembre 2005.

Si le lobbying renvoie historiquement à la pratique d'influence des parlementaires, par extension, peut être qualifiée de lobbying toute activité d'influence des décideurs publics par un groupe d'intérêt. Le lobbying vise surtout à agir sur le pouvoir législatif et réglementaire des États. C'est une activité politique qui n'est pas réservée aux acteurs économiques, mais concerne aussi bien les entreprises que les groupes d'intérêt public en passant par les ONG et les think-thanks.

Les premières utilisations courantes de ce terme dans un sens politique datent des années 1830, en Angleterre et aux États-Unis. Le terme lobby désignait les couloirs de la Chambre de Commerce Britannique. Aux États-Unis, le lobby désignait des pièces de la Maison Blanche accessibles aux groupes d'intérêts.

Mais cette présence de lobbying n'est pas seulement propre aux pays développés comme les États-Unis, la France par exemple. Dans les pays de l'UEMOA, il existe différents groupes de pression. Le plus connu est le CIAN<sup>360</sup>. Par son truchement, nous notons la présence de bon nombre de poids lourds du CAC 40 ou des plus grandes fortunes de France qui exercent des activités florissantes et parfois quasi monopolistiques dans cette sous-région ouest africaine. Nous citerons Bouygues, Bolloré, Lafarge, Total, Vinci, Air France (...), liste non exhaustive à laquelle il faudrait ajouter quelques autres groupes dans l'agro-alimentaire comme CFAO<sup>361</sup>. Et de façon générale, les rapports du Conseil français des investisseurs en Afrique le confirment chaque année en dépit de la concurrence internationale accrue entre les patrons français et l'Afrique, c'est toujours : « je t'aime plus qu'hier et bien moins que demain ». De plus, comme le dit si bien Jean Louis Castelnau, Président délégué du Conseil français des investisseurs en Afrique : « Faut-il encore investir en Afrique ? Bien sûr ! Nous ne sommes pas des sociétés de bienfaisance. Si nous ne trouvons pas notre compte en Afrique, nous n'y serons plus. D'ailleurs, les grands groupes sont toujours présents sur ce continent »<sup>362</sup>.

Toutefois, la présence des multinationales dans l'espace UEMOA par le biais du lobbying n'est pas en soi illégale. Cependant, il y a un autre champ qui lui, est en-

---

<sup>360</sup> Conseil français des investisseurs en Afrique.

<sup>361</sup> Compagnie française de l'Afrique occidentale.

<sup>362</sup> Les entreprises françaises en Afrique : Pillage contre transparence, Survie, 16 février 2010, p.1.

core moins analysé. Il s'agit de la dimension illégale que nous aborderons à travers les différentes formes du lobbying.

## **2/ Les différentes formes de lobbying**

Le lobbying prend plusieurs formes à savoir : d'une part, le soutien des États aux intérêts des grands capitalistes (a), et, d'autre part, l'appui des multinationales pour le contrôle des États (b).

### **a/ Le soutien des États aux intérêts des grands capitalistes**

De façon générale, les États d'origine des multinationales servent les intérêts de ces groupes internationaux. Cette réalité est flagrante dans les anciennes colonies françaises. Car, dès l'origine, le pillage des matières premières africaines et la commercialisation de produits transformés étaient au cœur du processus colonial. Comme l'expliquait Jules Ferry, Président du Conseil, en 1885<sup>363</sup> : « Les colonies sont, pour les pays riches, un placement de capitaux des plus avantageux (...). La politique coloniale est fille de la politique industrielle. L'Europe peut être considérée comme une maison de commerce qui voit décroître son chiffre d'affaires, car la consommation européenne est saturée ».

Depuis les indépendances, l'accès à certaines ressources stratégiques est resté une priorité de l'État français, comme l'affirmait en ces termes le Général De Gaulle en 1961 : « Notre ligne de conduite, c'est celle qui sauvegarde nos intérêts et qui tient compte des réalités. Quels sont nos intérêts ? Nos intérêts, c'est la libre exploitation du pétrole et du gaz que nous avons découvert ou que nous découvrirons »<sup>364</sup>.

De nos jours, cette situation n'a nullement évolué. En effet, M. Dominique Perreau, Directeur des Affaires Économiques et Financières au Ministre des Affaires Étrangères a déclaré que généralement : « Le Ministère des Affaires Étrangères use

---

<sup>363</sup> MILLET (D), « L'Afrique sans dette », Syllepse, 2006, p.26

<sup>364</sup> Les entreprises françaises en Afrique : Pillage contre transparence, Survie, 16 février 2010, p.1.

de son influence pour défendre les projets des compagnies françaises car l'État doit veiller à la sécurité des approvisionnements en pétrole et gaz naturel »<sup>365</sup>.

À l'ouverture, de la XVI<sup>e</sup> Conférence des Ambassadeurs de France, le 27 août 2008, le Président Nicolas Sarkozy a nettement réorienté l'aide au développement « pour soutenir en priorité le secteur privé »<sup>366</sup>. Ainsi, la France s'est dotée d'outils de conquête directe des marchés africains : budgets d'aide au développement liés à l'octroi de tel marché à une entreprise française (« aide liée ») ; stimulation du secteur économique privé par le biais de PROPARCO<sup>367</sup> (filiale de l'agence française de développement plus encline à financer les multinationales françaises que les PME africaines), garantie des exportations françaises via la COFACE<sup>368</sup>, créée en 1946 et privatisée en 1994. À cette même conférence, son secrétaire d'État à la coopération Alain Joyandet lui emboîte le pas. Il n'attend pas le feu vert du Conseil d'État pour devenir le vrai patron de l'Agence Française de Développement (AFD) ; la tirelire de la politique africaine. Il a déclaré en substance qu' : « il n'a pas peur d'être confondu avec le Secrétaire d'État au Commerce Extérieur ». Il a, en outre, proposé aux dirigeants d'entreprise de les informer en amont des projets qui seront financés par l'aide française. Ils seront également associés à un nouveau « comité des engagements » et à condition qu'ils ne viennent pas danser au « bal des pleureuses », selon l'expression du Ministre. Ils bénéficieront d'un soutien politique<sup>369</sup> sans oublier de mentionner avec force et vigueur qu'une large partie du soutien de la cellule africaine de l'Élysée, vis-à-vis des dictateurs, des guerres, des déploiements de l'armée française, etc... vise à protéger les intérêts des entreprises françaises.

Que le gouvernement soit de gauche ou de droite, la politique africaine est la même. Ainsi, le 25 août 2015 lors d'une réunion avec les Ambassadeurs français en

---

<sup>365</sup> Rapport d'information de Mme Marie-Hélène AUBERT et MM. Pierre BRANA et Roland BLUM déposé en application de l'article 145 du Règlement par la commission des affaires étrangères sur le rôle des compagnies pétrolières dans la politique internationale et son impact social et environnemental.

<sup>366</sup> GLASER (A) et SMITH (S), « Sarko en Afrique », Plon, pages 216.

<sup>367</sup> Promotion et participation pour la coopération économique.

<sup>368</sup> Compagnie française d'assurance spécialisée dans l'assurance-crédit à l'exportation.

<sup>369</sup> Idem.

poste dans les différents pays du monde, Laurent Fabius est venu rappeler qu'il faut « créer un courant continu entre les entreprises et les ambassadeurs. Nous sommes au service de l'économie française ». Depuis son arrivée en 2012 au Quai d'Orsay, l'ancien premier Ministre de François Mitterrand a érigé le développement des entreprises françaises à l'étranger au rang des priorités. Et certains diplomates en poste en Afrique s'y employaient déjà. Sur les rives de la Lagune d'Ebrié en Côte d'Ivoire, Georges Serres est très heureux d'avoir pu convaincre Air Côte d'Ivoire de commander des Airbus plutôt que des Boeing. Certains Ambassadeurs avouent également s'assurer que les évolutions législatives et réglementaires ne nuisent pas aux intérêts français. Lorsque ces mécanismes institutionnels ne suffisaient pas, l'interventionnisme armé, la corruption et le copinage politique ont permis de venir à bout de gouvernants africains qui auraient, ô sacrilège, été plus soucieux des retombées financières pour leurs pays que des bénéficiaires des entreprises françaises.

De nos jours, le discours dominant laisse penser que cette relation de dépendance appartient au passé, et que les entreprises françaises n'ont qu'une présence anecdotique en Afrique en général et dans l'espace UEMOA en particulier, voire qu'elles y perdent du terrain au profit de la concurrence chinoise ou américaine. Pour preuve : « L'Afrique ne pèse que 0,5% dans le commerce extérieur de la France, contre 40% en 1957 »<sup>370</sup>, ce qui accrédirait l'idée selon laquelle : « L'Afrique n'est plus l'eldorado des entreprises françaises »<sup>371</sup>. En réalité, les chiffres du commerce extérieur français ne constituent pas à eux seuls une mesure fiable de l'importance de l'Afrique pour nos entreprises. Ils ne rendent pas compte des mécanismes lucratifs sur lesquels nous n'avons qu'une vision partielle de la situation. Il s'agit : des contrats léonins, des cessions de matières premières à des prix ridiculement bas, opacité sur les quantités réellement produites et les sommes réellement payées, évaporation fiscale (...). À cet effet, nous pouvons nous étonner, que concernant le pétrole du golfe de Guinée, seuls 20% des royalties soient versées aux pays propriétaires, contre 50% dans le golfe arabo-persique.

---

<sup>370</sup> Le Monde, 27 avril 2008.

<sup>371</sup> Le Monde Diplomatique, février 2006.

Par ailleurs, le volume des échanges ne rend pas non plus compte de leur rentabilité. Ainsi, en 2000<sup>372</sup>, les entreprises françaises ont réalisé presque autant de bénéfices sur les exportations à destination de l'Afrique de l'ouest (40 milliards de francs CFA) que sur les exportations vers les USA (50 milliards de francs CFA) pour un volume d'exportation quatre fois inférieur. En ce qui concerne les flux financiers, une ONG britannique, Christian Aid<sup>373</sup>, s'est livrée à ce travail concernant les flux financiers entre l'Afrique et la Grande Bretagne, sur un an à compter du sommet du G8 de Gleneagles en 2005. Les flux financiers partant de la Grande Bretagne vers l'Afrique se sont élevés à 17 milliards de livres (dons, aides, investissements directs étrangers). Mais en retour, les sommes entrant en Grande Bretagne en provenance d'Afrique (profits des entreprises, recettes d'exportations, fuite de capitaux) ont atteint le 27 milliards de livres.

Enfin, nous ne disposons malheureusement pas d'une synthèse analogue pour les flux financiers entre la France et les pays de l'UEMOA. Mais l'évolution des investissements directs étrangers est significative : si la part africaine des investissements directs français à l'étranger est passée en pourcentage de 1,83% en 1992 à 1,55% en 2004, elle est passée en valeur absolue de 2307 millions d'euros en 1992 à 9448 millions d'euros en 2004 soit quatre fois plus. Pas plus en France qu'en Grande Bretagne, ces investissements ne sont désintéressés et les retours sur investissements sont toujours plus rapides et importants en Afrique en général, et dans les pays de l'UEMOA en particulier, qu'ailleurs.

---

<sup>372</sup> Les entreprises françaises en Afrique : Pillage contre transparence, Survie, 16 février 2010, p.5.

<sup>373</sup> Idem.

## **b/ L'appui des multinationales pour le contrôle des États**

Les États utilisent aussi leurs entreprises pour asseoir leur influence. Il s'agit en fait d'un échange réciproque entre les deux. Les groupes AREVA et TOTAL, par exemple, vont tenter de contrôler des pays de la zone UEMOA. Pour cela les dirigeants vont entreprendre différentes actions illégales ou anti-démocratiques : corruption des dirigeants politiques, Co-organisation de scrutins truqués, financement de polices politiques, ou de gardes dictatoriales.

Aussi, des firmes françaises chargées d'approvisionner la France en matières stratégiques sont investies par les services secrets. De plus, TOTAL a aussi largement utilisé les services secrets et le lobby militaire pour aboutir à ses fins<sup>374</sup>. Lorsque les dirigeants occidentaux disent parfois servir la défense de la grandeur nationale, c'est avant tout pour assurer à leur nation un pouvoir d'influence dans les organisations internationales à savoir : OMC, FMI, BM.

De plus, les dirigeants d'entreprises privées pour obtenir des lois servant leurs intérêts, utilisent plusieurs méthodes. Il y a notamment la menace de retrait des capitaux investis dans les entreprises ou dans les marchés financiers nationaux. Certains dirigeants d'entreprises influents expriment parfois, leurs désaccords catastrophés : nous allons faire faillite ou perdre des marchés, cela va créer du chômage. Il y a ensuite les menaces de délocalisation, le lock out.

À cet effet, une réalité peu relayée par les médias, victimes ou complices de stratégies de cadénassage, à l'exemple de celle du groupe Bolloré. Outre le contrôle direct des médias et de structures qui alimentent en information (institut de sondage, CSA, Associated press...), le groupe sait s'attirer les bons services des journalistes. Ainsi, le groupe Bolloré s'est entouré des services de l'ancienne responsable du pôle Économie de RFI (Radio France International) jusqu'à son recrutement comme directrice de la communication du pôle africain du groupe Bolloré, auquel ses réseaux professionnels sont sans doute bien utiles. Une évolution de carrière guidée par le devoir d'information. En contrôlant le groupe Havas, et les contrats de pub, le groupe

---

<sup>374</sup> VERSCHAVE (F.X), « Noir Chirac », Les arènes, 6 mars 2002, p. 320.

Bolloré possède aussi un puissant moyen de pression sur les médias, qui ne peuvent guère se risquer à lui déplaire. Selon un adage populaire, « On ne mord pas la main qui nourrit ». Toutes ces formes de lobbying ont un objectif, défendre les intérêts des multinationales.

## **B/Les pratiques du Lobbying**

Les pratiques du lobbying dépassent le cadre juridique qui est proposé aux groupes de pression. L'activisme de ces groupes provoque un risque de capture réglementaire et législative auprès des autorités publiques des États de l'espace UE-MOA.

L'instrumentalisation des procédures de décisions autant que l'influence exercée sur des aspects qui ne relèvent pas directement de cette procédure justifient que nous évoquions le lobbying en tant qu'ingénierie juridique. Le terme « ingénierie juridique » pour décrire ces pratiques nous apparaît comme le seul concept à même de couvrir l'élaboration et l'esprit des méthodes en usage. Contacts poussés avec des acteurs influents, intervention de la diplomatie, dossiers minutieusement préparés, menaces de départ, les méthodes sont multiples.

Le lobbying est-il un phénomène en mal de légitimité<sup>375</sup>. La question de la légitimité du lobbying dans notre société est donc toujours posée. Certains défendent

---

<sup>375</sup> FORTIN(F), « Essai sur un phénomène en mal de légitimité : le lobbying », Fondation Jean-Charles Bonnenfant, août 1995, p. 3 : «De toujours, des individus, coalisés ou non, ont cherché à influencer les pouvoirs publics dans le but de promouvoir leurs intérêts particuliers. On raconte notamment que, sous le règne des Stuarts, au XVIIe siècle, un célèbre auteur et fonctionnaire anglais offrait ses services et ses entrées privilégiées à la Cour au constructeur naval qui cherchaient à obtenir de la Marine Royale des contrats de construction de navire. Aux environs de 1830, le terme lobby avait déjà cours en Grande-Bretagne et aux États-Unis». À ce sujet voir, N.J. ORNSTEIN et J. ELDER, «Interest Groups, Lobbying, and Policy Making», (1978) Politics and Public Series, Quaterly Press, Washington D.C.; Dominique BOIVIN, Le lobbying ou le pouvoir des groupes de pression, Montréal, Les éditions du Méridien, 1984, p. 23; Ministère de la consommation et des corporations, Le Lobbying et l'enregistrement des lobbyistes payés, Document de discussion, Ottawa, 1985, p.6. 2.



cette légitimité, alors que d'autres attaquent ces pratiques qui, selon eux, sont un affront à nos sociétés démocratiques. L'issue de cette réflexion est capitale pour déterminer le sens de l'intervention étatique. Si un gouvernement concluait que le lobbying n'est pas légitime, il devrait éradiquer le phénomène et pour cela, il lui faudrait l'interdire et mettre en place des règles sévères de surveillance et de contrôle. Mais, si le lobbying est légitime, une multitude d'alternatives s'ouvrent à l'État pour régir le phénomène. Le législateur peut choisir de ne pas intervenir du tout ou encore d'encadrer le lobbying selon des degrés et des mécanismes fort différents. Ceci n'est pas notre propos.

Ainsi, à l'inverse de l'Europe, ou le lobbying institutionnalise progressivement et aux États-Unis où il est légalisé depuis 120 ans. Le lobbying reste une activité informelle sur le continent africain. Elle met en scène des personnalités au profil très divers, qui loin d'agir sur les parlementaires gravitent autour de l'exécutif à un moment donné. On y trouve aussi bien d'anciens ministres et diplomates, que des hommes d'affaires, avocats et quelques fois des consultants en stratégie.

Ces dernières années, des entreprises comme Safran, Sagem, ou Vodafone, incapables de dresser des « cartographies d'acteurs invisibles » souvent constitués de parents, maîtresses, camarades de promotion de loge, sont pris dans un traquenard en se fiant aux titres des cartes de visite. Ces pratiques, liées à la gouvernance de certains États ainsi qu'à l'absence de professionnels du lobbying dans les pays africains en général et dans cette sous-région africaine qui est l'UEMOA, alimentent la corruption, le trafic d'influence et les conflits d'intérêts.

### **1/ Le Lobbying et le trafic d'influence**

À dessein, nous abordons le thème lobbying sous l'angle de la question sensible du trafic d'influence pour aller véritablement au cœur de ce qui pourrait faire problème dans l'exercice de cette profession.

Praticiens et théoriciens du lobbying en restent à une opposition abstraite entre intérêts particuliers et intérêt général, faute de montrer ce que ne peut être une application impartiale de la loi qui fasse droit à des intérêts particuliers. Neutralité, impartialité, indépendance, ces principes régissant la fonction publique n'ont-ils pas

changé de signification à mesure que des techniques modernes de prise de décision se sont imposées ? y a-t-il contradiction entre lobbying et trafic d'influence ?

« Souvent déclaré le cinquième pouvoir, après celui de la presse, le lobbying se distingue cependant des quatre autres en ce qu'il procède de chacun d'entre eux. Il part d'une idée simple : laisser les professionnels intéressés évaluer et faire connaître les impacts des modifications législatives, règlementaires ou communautaires qui les concernent. À cet égard, sa professionnalisation croissante ne peut amener qu'à lui donner ses vrais titres de noblesse »<sup>376</sup>.

« Faire du lobbying, ce n'est pas seulement « faire antichambre ». C'est avant tout, analyser et comprendre en amont les conséquences de toutes décisions à ceux qui détiennent le pouvoir de décider. Le lobbying correspond à une certaine forme de management dominée par une réflexion stratégique »<sup>377</sup>.

« Il est intrinsèque à toute démocratie d'accepter que tous les intérêts puissent être défendus. Pour former une opinion et une décision d'intérêt général, il convient d'entendre tous les points de vue »<sup>378</sup>.

En faisant mienne toutes ces définitions, quel lien existent-il entre le trafic d'influence d'une part, et une aide à la réflexion et à l'action apportée par le consultant en lobbying d'autre part; intermédiaire entre un client dont il défend les intérêts et une administration à laquelle il fournit des éclaircissements à la fois partisans et objectifs sur les dossiers dont la complexité, la spécialité réclament que soit demandé l'avis des professionnels ? Loin de continuer à éluder la question du trafic d'influence, les évolutions modernes du lobbying en soulignent l'intérêt.

La gestion efficace et méthodique d'un dossier, telle que peut y contribuer le consultant en lobbying, se distingue d'une faveur quelconque obtenue auprès d'une autorité publique. On ne peut faire grief au lobbyiste de faire la preuve d'un pouvoir de convaincre, étayé par des arguments d'une rigoureuse technicité. Tout au con-

---

<sup>376</sup> PREVOST-TESTART (D-C), « le lobbying ou l'échiquier des pouvoirs : Méthodologie à l'usage des entreprises », Liaisons, 1993, p. 33.

<sup>377</sup> LEFEBVRE (T), Le tabac, Lobby? Or not to be, Express, 19 mai 2015, p. 10.

<sup>378</sup> GIULIANI (J-D), « Marchants d'influence : Les Lobbies en France », Seuil, 1991, p.151.

traire, l'administration peut ainsi enrichir son analyse de la situation. Toutefois, il s'agit bien pour eux d'obtenir une décision favorable à leur client assortie d'une rémunération de leur consultation. La tarification fondée sur l'obligation de moyen et non pas l'obligation de résultat empêche certes les dérives où le lobbyiste serait tenté d'utiliser les moyens délictueux pour faire aboutir son dossier. Il n'en demeure pas moins que sont présents deux ingrédients du trafic d'influence : l'influence justement et l'argent.

Formant le cœur des atteintes à la probité, le trafic d'influence est une infraction réprimée par le code pénal. C'est une forme de corruption consistant à recevoir des dons pour favoriser les intérêts d'une personne physique ou morale dans le cas d'espèce « les multinationales auprès des pouvoirs publics ». L'importance de l'influence ne compte pas, mais le but doit être de faire obtenir à une tierce personne un avantage quelconque d'une autorité publique ou d'une administration publique. En effet, en matière de trafic d'influence, le coupable tragique non de sa fonction mais bien de sa qualité<sup>379</sup>.

Ainsi, si le lobbying se définit comme l'ensemble des procédures visant à influencer le processus de décisions, on ne peut manquer de rapprocher le terme « influences » de l'incrimination prévue par le code pénal réprimant le trafic d'influence. À cet effet, les notions se révèlent analogues, mais apparaissent un décalage entre une incrimination précise prévue par les textes et une pratique professionnelle sans contours définis, avec une dénomination introduisant le doute au-delà de la simple hésitation sémantique. Ceci revient à confronter la lettre des textes avec l'esprit d'une profession non régie par les textes, mais dont les pratiques se veulent transparentes.

D'un côté, des textes en matière pénale dont on saisit mal l'application qui pouvait en être faite pour réprimer, contrôler ou limiter le lobbying ; de l'autre, l'éclosion de cabinets de conseil en Lobbying qui s'auto-organisent en faisant de l'influence un service marchant sous la forme neutre d'un acte économique et non politique destiné à optimiser la gestion d'un dossier. Il existe, un hiatus entre la défi-

---

<sup>379</sup> GARRAUD (R), « Extrait de traité théorique et pratique du droit Pénal français », 3<sup>ème</sup> éd. IV, n.1526 et 1527.

nition pénale de l'influence et sa conception managériale, entre l'expression péjorative de marchand d'influence et celle que l'on pourrait qualifier de fonctionnelle faisant l'éloge des stratégies de l'influence<sup>380</sup>. On ne peut donc pas se borner à prendre acte de ces décalages comme si l'on se résignait à une application clore des textes pénaux et à l'absence de prévention du trafic d'influence dans une profession en plein essor. On voit tout de suite que les deux activités sont bien différentes : l'activité de lobbying est autorisée au contraire du trafic d'influence qui est réprimée. Si, en exagérant le trait, on considère que le trafic d'influence est du lobbying extrême, c'est quand la ligne jaune est franchie que le lobbying devient du trafic d'influence et que la puissance publique réprime.

Lutter contre le trafic d'influence c'est lutter contre une atteinte sociale. C'est l'objet même du droit pénal. Il s'agit d'un comportement qui porte atteinte à tous les pouvoirs publics qui le combattent et cherchent à en atténuer les effets. La crainte de la peine à laquelle s'expose le coupable a pour objectif de la dissuader. Cette infraction vise à favoriser la concurrence, l'inégalité, et à ce que l'avantage dont pourrait bénéficier un acteur économique ne le favorise pas.

Mais quand les membres d'un Lobby vont jusqu'à écrire un texte de loi, ne sont-ils pas en train de se favoriser ? Or si, un avantage leur est octroyé, c'est sans doute au détriment d'autres. C'est tout d'abord au détriment de la démocratie. Pourquoi élire une Assemblée qui a pour rôle de légiférer, si le texte est confectionné par un groupe que l'on n'aurait pas élu pour cela ? Cet acteur économique est forcément privilégié car peut s'offrir les services de personnes puissantes au profit d'acteurs minoritaires. L'intérêt particulier prime alors sur l'intérêt général.

Au fond, si les lobbies sont aussi puissants, c'est aussi lié à la technicité des dossiers, sans doute, les élus sont animés d'une bonne intention, et pour faire des arbitrages de qualité, doivent se rapprocher d'experts, de personnes concernées par les textes en question afin de savoir quelles seront les conséquences d'une législation par exemple sur la personne concernée. Les lobbies contribueraient alors à une prise de décision éclairée, en fournissant des renseignements. C'est l'idée qu'il n'y a pas de

---

<sup>380</sup> GIULIANI (J-D), op. cit., p.151.

bonnes décisions publiques sans prendre en considération les acteurs. C'est l'argument retenu par Jean-Paul Charie dans son « Livre bleu du Lobbying en France »<sup>381</sup>. Mais l'objectif du lobbying sera bien évidemment que son employeur ne soit pas lésé inutilement. Selon moi, c'est déjà le début du problème. À partir de ce moment, l'objectivité est perdue. Nous ne sommes plus dans le simple lobbying, mais du lobbying stratégique pour ne pas dire du trafic d'influence. Convaincre pour modifier favorablement une situation tel est l'art de l'influence décrit depuis fort longtemps avec une subtilité politique inégalée par Machiavel<sup>382</sup>. Le siècle du lobbying que nous vivons en est certainement l'héritier, à une forte différence près : le monde ouvert, rapide et surinformé qui est le nôtre n'a que peu à voir avec celui du XVI<sup>ème</sup> siècle. L'art de l'influence s'est considérablement complexifié au point de devenir progressivement un métier, avec ses règles, ses méthodes et ses savoir-faire acquis par une pratique en pleine évolution. Des charmes de l'intelligence économique à ceux de la puissance de la réflexion stratégique, de l'élégance, de la diplomatie d'entreprise à la démarche subtile du lobbying, la fascination qu'exerce ce métier est à la hauteur de l'incompréhension qu'il suscite.

C'est ainsi qu'en France, et plus généralement dans les pays anciennement Colonisés comme la plupart des pays de l'espace UEMOA à l'exception de la Guinée Bissau, le clientélisme est plus vivace et moins normé que dans les pays anglo-saxons. La réaction pudibonde des médias et du monde politique tente souvent à éviter d'employer un terme qui pourrait révéler des apparentements critiquables. D'où la tendance à privilégier des notions comme « affaires publiques » qui ne représentent qu'une partie de l'art de l'influence et du métier qui y correspond : le lobbying stratégique encore appelé trafic d'influence, pour la simple raison qu'il n'est pas de bon lobbying sans objectif clair et en ordre de marche.

De plus, il est important de replacer le sujet en révélant deux mythes classiques concernant le lobbying :

---

<sup>381</sup> « Lobbying : un député publie un livre bleu », JDD, 15 janvier 2008.

<sup>382</sup> STAUBER (J), « L'industrie du mensonge : Lobbying, communication, publicité et médias », Agone, 2004, p.363.

Tout d'abord: « le lobbying essaie de convaincre les politiques en leur offrant à déjeuner », autrement dit l'art de trainer dans les couloirs des assemblées. Le lobbying relèverait plus de petits arrangements entre amis que d'une pratique professionnelle digne de ce nom. En outre, on ne dure pas longtemps sur la scène de l'influence sans une éthique fortement chevillée au corps. « Influence sans conscience n'est que ruine de l'âme », Didier Lucas<sup>383</sup>, devrait être écrit au frontispice de tout cabinet de lobbying. Ce défaut de principe éthique, de vision et donc de définition précise a empêché que l'art de l'influence, qui se place dans le monde d'aujourd'hui à travers le métier qui l'incarne, celui du lobbying.

Ensuite : « Le lobbying au service de l'entreprise est l'art de faire passer l'intérêt particulier sur le devant de la scène ». Nul doute qu'il s'agit du cœur de notre sujet. S'il y a bien autant de sources d'influences que d'émetteurs possibles d'idées et de points de vue, l'influence sera bien de courte portée si elle n'a pour seul objet que le périmètre forcément réduit de l'intérêt particulier. Il y a donc un principe majeur à savoir associer étroitement les intérêts particuliers à l'intérêt général car les effets de l'action menée ne peuvent naître et durer que sous cette condition impérative qu'il faut se défier absolument de tout ce qui pourrait s'apparenter à de la désinformation ou de la propagande. De cette analyse, nous pouvons déduire que le lobbying stratégique ou trafic d'influence est la mise en œuvre d'une politique d'influence destinée à ouvrir les dialogues utiles pour atteindre les objectifs recherchés, en évitant les conséquences d'une mauvaise approche de l'environnement.

## **2/ Le lobbying et la prise illégale d'intérêt**

Il existerait deux formes de pantouflage<sup>384</sup>. Le premier est un pantouflage légal car non visé par les dispositions du code pénal ou de procédure pénale selon le pays dans l'espace UEMOA. Le second est un pantouflage illégal, et se verra qualifié de prise illégale d'intérêt. Éric Peuchot le remarquait déjà dans sa thèse sur l'obligation de désintéressement des agents publics sous l'empire de l'ancien code pénal : « Le pantouflage est devenu une réalité sociologique, structurée, durable, lé-

---

<sup>383</sup>LUCAS (D), « Les diplomates d'entreprises », Forum de l'institut Choiseul, 2013.

<sup>384</sup> Le pantouflage désigne le passage des fonctionnaires et agents publics vers les entreprises et organismes du secteur privé ou du secteur public concurrentiel

gale »<sup>385</sup>. Yves Mény, le confirme, en concluant à l'existence d'une « échelle allant du pantouflage parfaitement licite au pantouflage illégal »<sup>386</sup>. C'est pourquoi, le délit de prise illégale d'intérêt permet au regard du lobbying, de déterminer un seuil permettant d'éviter la survenance de certaines situations qui porteraient atteinte au crédit de l'administration.

La prise illégale d'intérêt a pour objectif principal, à travers sa sanction, d'éviter la survenance de certaines situations portant atteinte à la neutralité de l'administration et des services publics. Les auteurs du rapport pour l'année 2000 du service central de répression de la corruption parlent d'une situation qui peut, objectivement sans manœuvre de l'intéressé lui-même, ôter au fonctionnaire les moyens d'être impartial<sup>387</sup>. Le développement de la pratique du lobbying augmente encore le nombre de ces situations et introduit des risques supplémentaires dans les situations de pantouflage légal. Ces pantoufflages sont pratiqués régulièrement au nom des intérêts publics et privés<sup>388</sup>.

La prise illégale d'intérêt va donc s'appliquer à certaines situations de lobbying en ce que celui-ci est un rapport entre des intérêts privés et l'intérêt public. À cet effet, le rapport de l'année 2000 du service central de prévention de la corruption est révélateur. Le rapport révèle que le fonctionnaire pantouffleur détient pour la société privée qui le recrute un important capital d'influence. Il peut être ainsi recruté pour faire du lobbying auprès de son administration d'origine au bénéfice de l'entreprise, et ce sera toujours le mobile de son recrutement par l'entreprise<sup>389</sup> : « L'entreprise recrute tout autant un lobbyiste qu'un manager en la personne du pan-

---

<sup>385</sup> Éric PEUCHOT (E), « L'obligation de désintéressement des agents publics », thèse, Paris II, 1987, p.89.

<sup>386</sup> MENY (Y), « La corruption de la république », Ed. Fayard, p. 132.

<sup>387</sup> Service central de prévention de la corruption, Rapport au garde des sceaux pour l'année 2000, Ch. III, « pantouflage et zone grise », III-2 : « Le risque déontologique tient à une situation plutôt qu'à la malignité des individus ».

<sup>388</sup> MENY(Y), op. cit., p. 158.

<sup>389</sup> Service central de prévention de la corruption, Rapport au garde des sceaux pour l'année 2000, Ch. III, « pantouflage et zone grise », III-2 : « Le risque déontologique tient à une situation plutôt qu'à la malignité des individus ».

touffleur. Le rapport établit ensuite plusieurs risques déontologiques induits par le passage d'un fonctionnaire d'autorité de l'administration vers le secteur privé : traitement orienté d'un dossier; prise illégale d'intérêt, trafic d'influence »<sup>390</sup>.

À tous ces égards, ces pratiques sont courantes dans tous les pays membres de l'espace UEMOA. De hauts fonctionnaires formés dans les écoles d'administration de ces pays, pour des intérêts inavoués tournent le dos à l'administration de leurs pays respectifs pour se mettre au service d'intérêts privés. Ces hauts fonctionnaires, ayant servi par le passé l'administration de leur pays, et par là même, maîtrisant toutes les arcanes du pouvoir, profitent de leurs relations pour faire gagner des marchés et autres avantages à leur nouvel employeur.

Pour lutter efficacement contre ces abus, le rapport de l'année 2000 du service central de prévention de la corruption, propose une nouvelle gestion des secondes carrières des fonctionnaires, afin d'éviter que : « l'administration ne soit instrumentalisée par des manœuvres de lobbying ». Les pays de l'UEMOA peuvent s'inspirer de ces recommandations pour organiser le métier du lobbying.

## **Paragraphe 2/ Le rôle des intermédiaires fiscaux**

En l'état actuel des connaissances et de leur présentation, la notion d'intermédiaire suscite un indéniable sentiment d'insatisfaction : sa présence dans le discours juridique semble aussi diffuse que confuse. Diffuse, cette présence l'est à un double point de vue.

Philosophiquement, la notion d'intermédiaire structure tout d'abord plusieurs concepts fondamentaux du discours juridique<sup>391</sup>. Elle s'utilise tantôt comme un ad-

---

<sup>390</sup> Idem.

<sup>391</sup> Elle structure d'ailleurs bien d'autres discours. C'est ainsi par le recours au concept d'intermédiaire que Jacques LE GOFF « a rendu compte de la naissance du purgatoire dans l'imaginaire chrétien de l'au-delà ». Or ce passage des systèmes dualistes à un système ternaire, loin de ne constituer qu'une transformation anecdotique, traduit une véritable révolution mentale et sociale. V. La naissance du purgatoire, NRF, Gallimard, Bibliothèque des histoires, 1981, spéc, « Penser l'intermédiaire », p. 16.



jectif désignant ce qui est entre deux éléments et forme transition entre eux, tantôt comme un nom commun donné à la personne par l'entremise de laquelle on arrive à quelque résultat<sup>392</sup>. Dans tous les cas, l'intermédiaire est le troisième terme d'une relation qui concerne deux autres éléments. Il peut ainsi être associé au nombre de trois qui est un « chiffre de base » de la science juridique<sup>393</sup>, qui symbolise à la fois le juge<sup>394</sup>, la justice et la procédure<sup>395</sup>. En ce sens, la notion d'intermédiaire est peut-être même au cœur de la spécificité du phénomène juridique si, comme le soutient Kojeve, celui-ci implique nécessairement, lors d'une interaction entre deux êtres humains, l'intervention d'un tiers impartial et désintéressé<sup>396</sup>. Techniquement, la notion d'intermédiaire apparaît ensuite dans la terminologie du discours juridique. Les textes, la jurisprudence et la doctrine y recourent fréquemment. Aussi, bien en droit interne qu'en droit international, la notion d'intermédiaire est attestée. Indéniable sur le plan textuel, cette présence l'est tout autant en jurisprudence. Une simple étude lexicale menée de façon systématique à partir des arrêts de la cour de cassation renforce sensiblement l'importance qu'il convient de lui attacher.<sup>397</sup>

---

et S. V. aussi DUFOUR D-R., *Les mystères de la trinité*, NFR, Gallimard, Bibliothèque des sciences sociales, 1990.

<sup>392</sup> V. Dictionnaire de l'Académie Française, « Intermédiaire ».

<sup>393</sup> GAUTHIER (P-Y), « Les nombres sacrés », in *droit civil, procédure, linguistique juridique*, Écrits en hommage de Gérard CORNU, Paris, PUF, 1994, p.163-176, spéc. n°1, P. 164. BALZAC l'avait déjà écrit : « Vous trouverez ce terrible nombre trois en toute chose humaine, il domine les religions, les sciences et les lois » H. BALZAC, *La recherche de l'absolu*, Folio, coll., classique, 1976, p. 114.

<sup>394</sup> Juge que l'on présente volontiers comme un grand médiateur. DAUCHY (V.P), « Essai d'application de la méthode structurale à l'étude du contrat », thèse. Paris II, 1979, p. 91 et s. et p. 111 et s.

<sup>395</sup> FRISON-ROCHE M-A), « 2+1= la procédure », in *la justice, autrement*, Coll. Morales, SS. La direction de W. BARANES et M-A. FRISON-ROCHE, 2002, p. 193-207.

<sup>396</sup> A. KOJEVE, « Esquisse d'une phénoménologie du droit », Paris, Gallimard, 1981.

<sup>397</sup> L'enquête a été menée à partir de l'outil informatique. Elle s'appuie sur la banque de données juridiques Lamy cassation. Les résultats obtenus procèdent du mode d'interrogation le plus général possible, à savoir la sollicitation du moteur de recherche sur la seule base lexicale du terme intermédiaire.

Enfin, si l'on en juge par la place que certains manuels ou traités réservent aux intermédiaires<sup>398</sup>, et par la multitude de monographie des thèses dont le titre s'y réfère<sup>399</sup> la notion d'intermédiaire jouit d'un incontestable intérêt doctrinal.

Confuse, sa présence l'est pour de nombreuses raisons. La grande plasticité de la notion d'intermédiaire l'expose d'abord à un risque sérieux de dilution. Et pour cause : si « nul ne réalise sa propre vie tout seul, mais seulement par la médiation des autres hommes »<sup>400</sup> ; si, plus fondamentalement, tout est toujours solidaire de tout, alors les intermédiaires sont partout. A priori, l'utilisation de la notion d'intermédiaire conduit ainsi à d'improbables juxtapositions. Le proxénète, le Saint et le psychanalyste proposent par exemple chacun à leur manière, une espèce d'intercession. On en conviendra : cette curieuse trinité forme pourtant un groupe peu orthodoxe et, à tout le moins, passablement hétéroclite. Il vaudrait mieux préciser que le premier s'inscrit dans un commerce licencieux, le deuxième dans un rapport mystérieux du catholique à son Dieu, le dernier dans une relation conflictuelle entre le conscient et l'inconscient de son patient.

Quel que soit le domaine d'intervention des intermédiaires, leur notion demeure ambivalente, désignant tour à tour une situation et une fonction. Dans le premier cas, elle est dotée d'un sens passif et signifie ce qui se trouve « placé entre deux autres termes » au propre ou au sens figuré ». Aussi parle-t-on d'une division, d'une solution ou encore d'un parti intermédiaire. Dans le second, elle vise en revanche ce « qui établit un lien entre deux autres termes »<sup>401</sup>. Son sens est ici actif.

---

<sup>398</sup> V. par ex., HUET (J), « Les principaux contrats spéciaux », paris, in traité de droit civil sous la direction de GHESTIN (J), paris, LGDJ, 2<sup>e</sup> éd., 2001, qui dans le livre relatif aux contrats portant sur un ouvrage ou un service consacre un titre aux « mandat et autres contrats d'intermédiaire », n°31000 et s., p. 1055 et s.

<sup>399</sup> V. not., BONFILS (S), « Le droit des obligations dans l'intermédiation financière », Paris, LGDJ, coll. Droit et économie, 2005 ; GRIGNON (PH), « les fondements de l'indemnité de fin de contrat des intermédiaires de commerce », Paris, Litec, coll. BDE, tome 44, 2000, préface de FERRIER (D) et MOUSSERON (J-M).

<sup>400</sup> LAVELLE, « Dialectique du monde sensible », 1992, cité par HOFNUNG (G), La médiation, p.96.

<sup>401</sup> LALANDE (A), Vocabulaire technique et critique de la philosophie, Vol.1 A-M, 5<sup>e</sup> éd., Paris, PUF, coll. Quadrige, 1999, V. « intermédiaire », p.533.

La notion d'intermédiaire paraît fuyante, ambiguë, rebelle à toute conceptualisation. Il conviendrait alors de se rallier à l'opinion de M. Le Doyen Mestre « Si, par commodité, on peut parler d'intermédiaires pour désigner toute cette masse de personnes, sans cesse croissante, qui s'entremettent entre les différents partenaires civils ou commerciaux, il est permis de souhaiter que les rédacteurs d'actes et les magistrats se méfient de cette qualification new-look bien imprécise et lui préfèrent les bonnes vieilles qualifications légales de mandataire, courtier, commissionnaire ou autres agents commerciaux »<sup>402</sup>.

Au demeurant, les motifs qui président à cette relégation ne sont pas uniquement d'ordre rationnel. En un mot, la mauvaise réputation des intermédiaires précède et partant, compromet une saine appréhension de la notion d'intermédiaire. Celle-ci ne semble en effet pouvoir être évoquée sans qu'aussitôt ne surgisse l'image d'un agent opaque, profitant de sa situation pour s'enrichir indûment sur le dos d'autrui.

Ainsi en 1851, Thiers regrettait- il qu'entre la grande production et les consommateurs deux ou trois intermédiaires prennent tout le bénéfice<sup>403</sup>. L'intermédiaire serait un parasite dont les agissements éveilleraient les soupçons et justifieraient la proscription. Il ne saurait être abordé, que sous l'angle de la corruption et pourchassé sans relâche aux motifs déjà formulés par l'empereur Hadrien, à savoir, selon Marguerite Yourcenar, qu'aucune loi n'est trop dure qui permette de réduire le nombre des intermédiaires dont fourmillent nos villes : Race obscène et ventrue, chuchotant dans toutes les tavernes, accoudée à tous les comptoirs, prête à saper toute politique qui ne l'avantage sur le champ.<sup>404</sup>

---

<sup>402</sup> MESTRE (J), Rev. Trim. Dr. Civ., 1992, n°7, p. 86-87.

<sup>403</sup> Propos rapportés par LACOUR-GAYET (J), Histoire du commerce, t. IV, SPID, 1952, P.127, MONNIER (G), thèse. p.11, qui voit dans la question de l'utilité plus ou moins grande des intermédiaires et dans celle de leur élimination possible, les deux faces du problème posé par leur multiplication dans les sociétés modernes. Pour cet auteur, l'intermédiaire se caractérisait par sa fonction d'entremetteur et son esprit de spéculateur. La notion était donc pour une large part assimilée à celle de commercialité (Ibid., p.21 et s.).

<sup>404</sup> YOURCENAR (M), « Mémoires d'Hadrien », NRF, Gallimard, 1974, P.125. Moins pittoresque, mais tout aussi révélateur de cet état d'esprit, l'essai que M. Le TOURNEAU a récemment consacré à l'éthique des affaires aborde les intermédiaires exclusivement sous l'angle de la corruption. V. PH. LE

Un mythe de l'opacité s'est construit autour de la notion d'intermédiaires. Encore que son origine soit vraisemblablement liée à la méfiance des révolutionnaires de 1789, pour l'ensemble des corps intermédiaires qui à l'instar des anciennes corporations gâtaient la relation que le citoyen était censé entretenir directement avec l'État<sup>405</sup>. Ce mythe s'est manifestement prolongé en droit privé sous la forme d'une idée simple : l'intervention d'un intermédiaire gêne abusivement le développement normal des relations juridiques.

Et comme le rappelle si bien Rodière : « Dès qu'un troisième personnage apparaît dans une situation juridique, les difficultés se multiplient. Passer de deux à trois, ce n'est pas, comme en arithmétique, multiplier par 1, 5, c'est décupler les difficultés ». <sup>406</sup>

Dans l'approche du législateur communautaire du règlement n°03/2008/CM/UEMOA du 23/03/2008, la notion d'intermédiaire s'apparente au transport maritime et ne fait nullement allusion aux intermédiaires fiscaux. Cet oubli, pour ne pas dire ce silence coupable ne saurait occulter l'existence de ses ouvriers de portes dont leurs rôles influents dangereusement sur le fonctionnement du système fiscal de l'espace communautaire UEMOA. Cette pratique requiert en général l'intervention des fiscalistes qui font partie des cabinets d'expertise comptable, de conseil juridique ou fiscal, d'institutions financières ou de services fiscaux des grandes entreprises.

En tant que conseillers, les intermédiaires fiscaux jouent un rôle vital dans tous les systèmes fiscaux, en aidant les contribuables à comprendre leurs obligations et s'y conformer dans un contexte de plus en plus complexe. Mais certains d'entre

---

TOURNEAU, « L'éthique des affaires et du management au XXIe s », Dalloz, Dunod, 2000, p.190 et s.

<sup>405</sup> ROSANVALLON (V.P), « La démocratie inachevée. Histoire de la souveraineté du peuple en France », NRF, Gallimard, coll. Bibliothèque des histoires, 2000, Spéc. p.26-27 et 184 et S. V. aussi, du même auteur, le peuple introuvable, « Histoire de la représentation politique en France », NRF, Gallimard, coll. Bibliothèque des histoires, 1998.

<sup>406</sup> RODIERE (R), Préface, in UTUDJIAN, « La location de véhicules pour le transfert routier de marchandises », 1964, p.6, cité par NERET(J), « Le sous-contrat », LGDJ, coll. BDP, tome 163, 1979, p. 195.

eux sont aussi compteurs et promoteurs de pratique de planification fiscale agressive à savoir : l'évasion fiscale. Ce rôle a une incidence négative sur les systèmes fiscaux.

Toutefois, afin d'appréhender efficacement le rôle des intermédiaires fiscaux, il est nécessaire de le replacer dans un cadre plus large. Ces intermédiaires représentent le côté de l'offre de l'évasion fiscale et les multinationales, la demande. Ainsi, nous aborderons d'une part, la présentation des intermédiaires fiscaux (A) et, d'autre part, le rôle des intermédiaires fiscaux (B).

## **A/La présentation des intermédiaires fiscaux**

Les gouvernements des pays membres de l'espace UEMOA à travers leurs administrations fiscales respectives, doivent relever le défi consistant à gérer par le biais de leurs systèmes fiscaux nationaux des contribuables opérant à l'échelle mondiale. L'intégration des économies nationales, les technologies de communication modernes, la finance électronique et la position dominante des sociétés multinationales représentent autant de défis pour ces administrations fiscales.

L'environnement fiscal varie quelque peu entre les différents pays membres de l'UEMOA. Tout en tenant compte de cette diversité, certaines composantes fondamentales de l'environnement fiscal demeurent communes à ces pays s'agissant en particulier de l'élaboration des techniques d'évasion fiscale.

Deux principaux groupes d'intermédiaires fiscaux relèvent de notre étude : les conseillers fiscaux et les comptables d'une part (1) et les banques et autres institutions financières d'autre part (2).

## **1/ Les conseillers fiscaux et les comptables**

Sous le vocable conseillers fiscaux et comptables, il faut entendre les professionnels du droit et des chiffres. Pour mieux cerner leur profession, nous aborderons d'une part, leur présentation (a) et, d'autre part, nous analyserons les facteurs qui influent sur leurs comportements (b).

### **a/ La présentation des comptables et des conseillers fiscaux**

La profession comptable a joué un rôle central dans l'émergence de l'évasion fiscale. L'environnement fiscal actuel trouve ses origines dans les procédés conçus dans les milieux juridiques et commerciaux, milieux dans lesquels les comptables plus que les conseils juridiques jouent normalement un rôle prépondérant dans le domaine du conseil fiscal. Il est bon de savoir que les comptables se sont eux-mêmes regroupés au sein de cabinets ou de sociétés transnationales, dans le seul but de répondre aux besoins d'audit de leur clientèle composée de grandes multinationales, conformément aux lois de la plupart des pays développés.

Quant aux professionnels du droit, ils ont joué un rôle non négligeable dans la propagation de l'évasion fiscale, notamment dans la rédaction des lois ayant favorisé le développement de ces activités d'une part, et ils ont assidûment appliqué les lois de contournement, d'autre part, et enfin de par leur rôle, ils ont créé un climat de peur au terme duquel un contribuable doit agir en non-conformité avec les lois fiscales.

Au terme de l'article 1<sup>er</sup> du règlement n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 instituant un conseil permanent de la profession comptable dans l'UEMOA, les professionnels comptables se composent de « l'ensemble de personnes physiques ou morales installées dans un État membre de l'Union inscrits au tableau de l'ordre et qui exercent la profession comptable ». Et selon ce même article 1<sup>er</sup> du même règlement cité plus haut, la profession comptable regroupe « les activités exercées par les professionnels comptables requérant des compétences en comptabilité, audit, fiscalité, gestion, organisation, finance et autres disciplines connexes ». Au regard de cette

définition, les conseillers fiscaux ne font pas l'objet d'une définition précise et ne font pas non plus l'objet d'une corporation à part. Ils font partie de la profession comptable.

De façon générale, les conseillers fiscaux sont des cabinets juridiques, comptables ou autres fournissant aux entreprises des services, de conseils, notamment en matière fiscale. Les activités menées par les conseillers fiscaux comprennent la discipline fiscale, la comptabilité, l'assistance au contrôle fiscal, la planification fiscale d'entreprise et économique, ainsi que le règlement des différends. Il n'est pas illusoire de rappeler que dans un monde où les codes fiscaux gagnent chaque jour en complexité, les conseillers fiscaux aident les contribuables à les respecter et à comprendre la complexité de la législation, en particulier au vu du caractère international des entreprises.

Par ailleurs, la gestion du risque fait désormais partie intégrante des principes de gouvernance s'appliquant aux contribuables. Les conseillers fiscaux aident les contribuables à élaborer des processus internes de gestion du risque et à s'y conformer, dans le cadre des nouvelles politiques de gouvernement d'entreprise. Ils jouent également des rôles divers en matière de planification fiscale agressive. Et c'est justement à ce niveau que le rôle des conseillers fiscaux devient matière à discussion.

La participation des conseillers fiscaux à des opérations de planification fiscale agressive prend diverses formes notamment : la promotion des montages de planification fiscale agressive, commercialisés auprès de plusieurs contribuables notamment les multinationales ; la conception conjointe de montages de planification fiscale agressive ; des Conseils portant sur les obligations légales des contribuables une fois la planification fiscale agressive mise en place.

## **b/ Les facteurs d'influence sur leurs comportements**

Divers facteurs ont une influence considérable sur le comportement des intermédiaires fiscaux dans leur rôle dans le système fiscal. Nous pouvons retenir :

Tout d'abord, les responsabilités d'ordre juridique envers les clients : il s'agit des responsabilités déontologiques et éthiques envers le client et envers la loi. Elles

revêtent une importance dans l'esprit et dans les actes de tout Conseiller fiscal. Cela se manifeste de diverses manières, mais le principe fondamental demeure sa loyauté vis-à-vis de son client. En vertu de ce principe, les conseillers fiscaux sont tenus de représenter les intérêts de leurs clients et de leur donner les meilleurs conseils.

Ensuite les responsabilités personnelles : il s'agit du respect de la réglementation de la profession fiscale. De façon générale dans les pays de l'espace UEMOA, la profession de conseiller fiscal est auto-réglementée. Les conseillers fiscaux doivent respecter les lignes directrices techniques, les normes et l'éthique établis par les organismes professionnels.

Encore les risques financiers et de réputation : traditionnellement, les éventuelles fautes professionnelles des conseillers fiscaux étaient traitées en toute discrétion par le biais de contrats d'assurance conclus à ce titre. Cependant, au vu de l'attention accrue portée par le public à l'intégrité professionnelle et de l'écho qu'a trouvé ce thème dans les médias, les cabinets les plus importants opérant dans le domaine fiscal sont plus attentifs au risque de réputation. Ainsi sont-ils nombreux à avoir établi des processus solides de gestion du risque et de contrôle de la qualité afin de limiter de gérer leurs expositions.

De plus, les systèmes d'honoraires : dans l'espace UEMOA, il n'y a pas de règle préétablie en matière de systèmes d'honoraires. Les conseillers fiscaux sont habituellement rémunérés à l'heure ou selon un barème préalablement défini. Mais il existe aussi de nouveaux systèmes d'honoraires « basés sur la valeur » encore appelés honoraires conditionnels. Ces systèmes sont en général liés directement à la réussite éventuelle du dispositif fiscal ou au montant de l'avantage fiscal sollicité.

Par ailleurs, le secret professionnel : la plupart des juridictions de droit civil ou de Common Law appliquent la doctrine du « secret professionnel ». Le secret s'entend de ce qui ne doit pas être dévoilé. Il exclut non seulement la divulgation au public, mais aussi toute communication ou révélation même privée<sup>407</sup>. Le mot professionnel renvoie à ce qui est fait à titre de profession et donc dans l'ordre d'un travail habituel rémunérateur. Le secret professionnel de l'avocat par exemple est donc

---

<sup>407</sup> CORNU (G), Vocabulaire juridique, PUF, Paris, 10<sup>ème</sup> édition, 2014, p.948.



l'obligation qui lui est faite de ne pas dévoiler ou divulguer les informations dont il a pris connaissance dans le cadre de sa profession. Ainsi, si on se réfère au règlement intérieur du Barreau de la République du Bénin tel que modifié le 19 Mars 2009 par le Conseil de l'ordre. L'article 74 de ce texte dispose que « L'avocat doit à son client le secret le plus absolu. Il ne peut ni livrer les pièces qui lui ont été confiées, ni fournir un témoignage quelconque contre son client ». Il résulte de cette disposition que le secret imposé à l'avocat lui interdit toute révélation.

De plus l'article 44 du règlement n°05/CM/UEMOA du 25 Septembre 2014 relatif à l'harmonisation des règles régissant la profession d'avocat dans l'espace UEMOA dispose que « l'avocat en toute matière ne doit commettre aucune divulgation contrevenant au secret professionnel ». Le secret professionnel s'applique en toute circonstance et couvre de plano toutes les confidences que l'avocat a pu recueillir dans l'exercice de sa mission, le support, le type d'acte accompli par l'avocat ou la matière concernée. Si de façon générale, le principe de secret professionnel, s'applique aux conseillers fiscaux ayant le titre d'avocat. Ce principe s'étend et s'applique également aux conseillers fiscaux non avocat. L'article 21 de la directive n° 02/1997 portant création d'un ordre national des experts comptables et des comptables agréés (ONECCA) dans les États Membres de l'UEMOA : « Sous réserve des dispositions législatives et réglementaires, les membres de l'ordre, leurs stagiaires et leurs employés sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues par la législation en vigueur dans chaque État membre ». Il en résulte de cette disposition, que le secret professionnel ne serait l'apanage que des seuls avocats. Loin s'en faut, ce principe s'applique aussi bien aux comptables, qu'aux conseillers fiscaux ayant le statut d'avocat. Et ce, en vertu de la doctrine dite de la « protection des documents de travail », qui interdit la divulgation des informations établis en vue d'une procédure judiciaire concernant un litige fiscal.

Enfin, les normes de contrôle : les conseils fiscaux donnés aux grandes entreprises ou aux multinationales sont presque toujours contrôlés ; ce qui peut influencer sur le comportement des conseillers fiscaux employés par les cabinets comptables chargés de vérifier ces avis. Ils tiendront généralement compte de la manière dont les états financiers du contribuable présenteront les opérations de planification. La relation entre les multinationales et les services du fisc dans les pays membres de

l'espace UEMOA a traditionnellement tendance à être plus conflictuelle, que coopérative. Au cours des dernières années, certaines multinationales et certaines administrations fiscales ont pu constater les avantages d'une approche fondée sur la coopération. Il s'agit par exemple, du groupe français AREVA et l'État du Niger qui dans le cadre d'un contentieux fiscal sont parvenus à trouver un consensus dans le règlement du litige.

Cela ne signifie pas pour autant que les grandes entreprises ne voient plus les impôts comme un coût à gérer. Pour la plupart d'entre elles, les impôts sont envisagés de la même manière que les coûts salariaux et autres frais de fonctionnement. Certaines estiment ainsi qu'il est particulièrement important de parvenir à un taux effectif d'imposition (TEI) faible ou relativement faible, notamment par rapport aux autres entreprises du même secteur. De ce fait, les conseillers fiscaux subissent une pression considérable et continue de gérer efficacement le TEI (Taux Effectif d'Imposition) et d'autres indicateurs de la valeur actionnariale.

L'industrie de l'évasion fiscale prospère aussi grâce à l'intervention des banques. En toute connaissance de cause, les banques mettent les fonds nécessaires à la disposition pour le financement des produits fiscaux illicites.

## **2/ Les Banques et autres institutions financières**

L'univers de la finance offshore, berceau des pratiques fiscales abusives, est lié à la présence des grandes banques. Le terme « Banque » englobe les Banques d'affaires, d'investissement ; de détail, commerciales, ou encore spécialisées dans la gestion du patrimoine ou le crédit hypothécaire ; de nombreux établissements sont parallèlement engagés dans ces différentes activités.

Les banques sont très réglementées et fortement tributaires de la valeur de leur réputation et de leur position sur le marché. Les personnes physiques ou morales notamment les multinationales ouvrent des comptes offshore parce qu'elles reconnaissent le prestige et font confiance à la réputation des banques. Ces dernières maintiennent et mettent en œuvre divers contrôles d'ordre réglementaire et administratif afin de gérer les risques, notamment fiscaux, qui pèsent sur leurs activités et celles de leurs clients.

Le rôle joué par les banques pour faciliter l'évasion fiscale doit être ramené à ses véritables dimensions. Les banques s'engagent dans un large éventail d'activités, mais la fourniture de solutions d'évasion fiscale ne constitue qu'une faible partie. Néanmoins, ces transactions peuvent concerner des montants très importants ; de simples opérations correspondent parfois à des financements de plusieurs milliards de Francs CFA et à des centaines de millions de Francs CFA d'avantages fiscaux.

À la différence des conseillers fiscaux, les banques réalisent des opérations au bénéfice de leurs clients : les fortunés et surtout les grandes entreprises et les multinationales mais également dans le cadre de leurs activités interbancaires et pour leur propre compte. Et cette dualité en fait une différence fondamentale entre les banques et autres institutions financières et les autres intermédiaires fiscaux.

L'évasion des capitaux comme bruit de fond de la vie économique contemporaine s'enrichit de pratiques plus discrètes et plus ordinaires. Les cas d'optimisation fiscale abusive par la structuration financière des entreprises prennent une ampleur systémique attestée par des observations concrètes et notamment par l'existence de multiples schémas ou arrangements de nature financière destinés à contourner les règles fiscales. Il n'est pas étonnant, qu'il en aille ainsi au vu des caractéristiques essentielles des opérations financières exploitées par une industrie de la finance éprise d'opacité et disposant de tous les leviers pour l'entretenir.

Mais les banques ne font pas que proposer des schémas d'optimisation fiscale abusive. Elles utilisent elles-mêmes ces techniques pour une large part dans le cadre du marché interbancaire et sous la forme de transactions pour leur propre compte. Mais nous ne ferons pas mention de cette activité propre aux banques.

En leur qualité d'intermédiaire fiscal, elles peuvent considérer que les services fiscaux constituent une fonction commerciale exploitée pour dégager des profits. Certaines banques possèdent des départements de « finance structurée » employant des négociateurs et des apporteurs d'affaires, ainsi que des fiscalistes et d'autres experts. Le rôle de ces professionnels consiste à identifier et à exploiter les possibilités de conceptions de transactions ou de structure apportant des solutions aux clients et partenaires internes et externes du département de « finance structurée ». Ils peuvent dégager ce faisant de profits important pour la banque. Ces opérations permettent

d'optimiser les résultats de l'établissement sur les plans réglementaire, comptable, commercial, mais aussi fiscal.

Au total, la plupart des schémas d'évasion fiscale font intervenir des instruments financiers tels que les emprunts, les pensions, les produits dérivés. Ainsi, l'opacité financière à ses instruments légaux (les paradis fiscaux et réglementaires, les trusts, les titres au porteur, les marchés non régulés...) mais aussi ses pratiques qui entretiennent savamment la complexité des circuits et des transactions, démultipliées dans des entités gigantesques ou transitant, au contraire par des "entités fourmis" exploitant des réseaux fractionnables à merci dont la finance innovante des "conduits", des « spécial purpose véhicules » et la finance sur mesure du private Banking se nourrissent.

## **B/Le rôle des intermédiaires fiscaux**

L'intégration des économies nationales, les technologies de communication moderne, la finance électronique et la position dominante des multinationales représentent autant de défis pour les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA. Du coup, ces États font face à un développement rapide de la commercialisation agressive de dispositifs de planification fiscale et de la relation entre les « dispositifs inacceptables de minimisation de l'impôt » et les intermédiaires fiscaux.

La minimisation de l'impôt possède une longue histoire mais l'expérience récente de divers pays justifie l'importance qui lui est donnée, ainsi que les formulations directes qui y sont employées. Aux États-Unis par exemple, au milieu des années 1990, la conjugaison de différents événements et circonstance a remis en cause les modèles traditionnels d'entreprise de nombreux cabinets comptables et juridiques conduisant à un accroissement de l'offre et de la demande en dispositifs agressifs commercialisés à grande échelle ou prêts à l'emploi. De nombreux facteurs ont été à l'origine de ce mouvement. Parmi les facteurs généraux figuraient la complexité croissante des modèles d'entreprise, des marchés financiers et des activités mondiales. L'évolution rapide des systèmes fiscaux et juridiques et le développement

d'outils informatiques permettent une complexité et une sophistication accrues en matière d'analyse et de produits financiers.

En outre, la situation du marché du conseil fiscal était caractérisée par une concurrence acharnée entre intermédiaires fiscaux, une auto réglementation insuffisamment contraignante de la profession dans la plupart de ces pays de l'espace UEMOA, et l'application d'honoraires variables dépendant des avantages fiscaux obtenus. La conjugaison de tous ces éléments a créé un environnement dans lequel les intermédiaires fiscaux pouvaient promouvoir des processus plus risqués.

Bien que l'environnement fiscal ait connu des évolutions importantes aux cours de ces dernières années, le récent répertoire des dispositifs de planification fiscale agressive élaboré par l'OCDE démontre que la majorité des pays membres continue de rencontrer des problèmes dans ce domaine. Il apparaît, alors clairement que les pays membres de l'espace UEMOA, sont plus touchés par ce phénomène n'ayant ni les moyens humains, ni les moyens financiers et ni les moyens structurels pour endiguer cette pratique.

L'analyse du rôle des intermédiaires fiscaux pose une question simple : les intermédiaires fiscaux permettent-ils un meilleur respect du droit par leur expertise ou facilitent-ils son contournement ?

Un faisceau d'indices laissent supposer une complicité assez répandue des intermédiaires dans les processus menant in fine à l'évasion fiscale. À cet effet, nous aborderons d'une part, les méthodes de démarchage et les services de prêt-à-frauder proposées par les intermédiaires fiscaux (1) et, d'autre part, la discrétion qui entourent les activités des intermédiaires fiscaux (2).

## **1/ Les méthodes de démarchage**

Certains intermédiaires se sont lancés dans une démarche active de recrutement de multinationales ou de clients fortunés désireux de dissimuler leurs avoirs.

Ce démarchage volontariste doit être distingué du simple conseil en matière d'optimisation fiscale qui fait pleinement partie du métier de banquier ou d'avocat

fiscaliste. Bien évidemment, leur rôle est de conseiller les chefs d'entreprise sur les aspects fiscaux de la transmission de leur entreprise.

Le démarchage est tellement actif que les méthodes mises en place par les intermédiaires fiscaux sont parfois en contradiction avec la législation. Ainsi, ce n'est plus seulement la question de l'origine légale ou illégale des avoirs qui est posée, mais bien celle des moyens mis en œuvre pour en assurer la gestion. Il s'agit donc d'un véritable système organisé d'aide à l'évasion fiscale.

Au-delà des questions de démarchage et de confidentialité stricto sensu, il est nécessaire de signaler combien l'accès aux services permettant l'évasion fiscale est aujourd'hui facilité. Il n'est donc pas nécessaire de se déplacer, ni même parfois d'avoir un contact direct avec un conseiller. Ainsi, certains sites internet se sont fait une spécialité de la création directement en ligne, de sociétés et de compte en banque dans un paradis fiscal.

Par exemple la société SFM offshore propose le recours à des « self companies » c'est-à-dire des sociétés dormantes. De plus, cette SFM offshore à des formules imparables telles que : Pourquoi travailler avec nous ? Six bonnes raisons de choisir SFM :

- Confidentialité de nos clients
- Politique de prix compétitif
- Experts en création offshore
- Membre des Associations fiscales les plus reconnus
- Un conseil de direction à l'écoute
- Intégralité, diligence requise et meilleures pratiques d'entreprises

La communication est édifiante, l'accent est mis sur la confidentialité et la facilité d'enregistrement d'une société offshore ou d'un compte lié, pour des prix très modérés. La confidentialité est garantie par des mesures de sécurité renforcée : le site internet est crypté, l'infrastructure physique est sécurisée, et la base de données clients "n'est ni imprimable, ni ne peut être copiée, ni exportable. De ce fait, aucune donnée sensible ou information client ne peut sortir de nos bureaux"

Ce type de communication relève tout simplement de l'incitation à l'évasion fiscale. Or, la qualification juridique d'incitation à l'évasion fiscale n'existe pas dans notre droit communautaire et les poursuites sur le fondement de la complicité à l'évasion fiscale ne couvrent qu'imparfaitement ces pratiques.

## **2/ Les secrets bien gardés**

Les secrets bien gardés tournent autour de deux axes principaux :

Le premier axe s'articule autour de la valeur cardinale des facilitateurs d'évasion fiscale. Bien au-delà, de la force de conviction des démarcheurs, la meilleure des incitations demeure la garantie, pour le client, que les informations le concernant sont et resteront secrètes. Si l'importance du secret est une caractéristique partagée par tous les intermédiaires proposant des services de nature fiscale, son importance n'est nulle part aussi prégnante que dans l'univers feutre des multinationales. Ici point de communication tapageuse, ni d'avance compromettante à l'égard des clients : c'est de bouche-à-oreille qui tient le rôle clé.

Au secret de la mise en relation succède, bien sûr, le secret des opérations effectuées et des services rendus. La protection du secret n'est pas qu'un engagement de principe du prestataire envers son client ; c'est aussi et surtout une obligation juridique, celle du secret professionnel. Certes, le secret professionnel connaît des exceptions et des dérogations, limitativement énumérées par la loi. Il est notamment soumis au droit de communication de l'administration fiscale, que celle-ci peut exercer auprès des tiers (Avocats, notaires...). Le secret professionnel ne peut pas non plus être opposé à l'autorité judiciaire dans le cadre d'une procédure pénale. Cependant, cette levée du secret professionnel ne s'applique qu'en cas de demande expresse de la part de l'administration fiscale. Cette protection ne trouve plus à s'appliquer dès lors que les intermédiaires ont connaissance d'une possible évaporation fiscale.

Le deuxième axe révèle : un atout pour inciter à l'évasion. À vrai dire, la relation qu'un client entretient avec son intermédiaire va au-delà de la confiance et de la discrétion. Le secret n'est que l'un des avantages proposés, qui se caractérisent véritablement par leur caractère haut de gamme, en termes de qualité des prestations comme disponibilité des conseillers.

Mais le « sur mesure », s'il relève d'un positionnement haut de gamme parfaitement légitime, peut également sous-entendre la possibilité de services moins orthodoxes. Ainsi en est-il des honoraires corrélés au gain fiscal de tel ou tel montage : Alors que les avocats sont habituellement rémunérés à l'heure selon un barème pré-défini, certains proposent des honoraires conditionnels directement liés au montant « optimisé » on perçoit aisément les effets pervers d'une telle incitation.

La permissivité à la légalité douteuse pose naturellement la question du risque réputationnel encouru par la profession. Cette question se pose dans des termes tout à fait différents pour les grandes banques et pour les petites structures. Dans le premier cas, il s'agit des grandes institutions financières règlementées, contrôlées, qui sont tributaires de leur bonne réputation pour de multiples activités. Dans le second cas, en revanche, il n'est pas inutile que les clients potentiels, mis au courant par bouche à oreille, sachent à quels services ils peuvent réellement s'attendre.



## CHAPITRE 2/ L'UTILISATION ABUSIVE DES CONVENTIONS PAR LES MULTINATIONALES

La matière fiscale est celle qui par son objet, est la plus attachée à la souveraineté internationale des États<sup>408</sup>. Ceux-ci d'une part, la règlementent de manière exclusive dans les limites de leurs territoires respectifs, et d'autre part, par l'intermédiaire de leurs administrations fiscales la mettent en œuvre en vue d'assurer la mobilisation des ressources fiscales. Ce nationalisme fiscal entrave le développement des activités économiques puisqu'il oblige les opérateurs économiques à se soumettre à des législations multiples et disparates. Cette disparité de législations entraîne le phénomène de double imposition juridique ou économique. Ce chevauchement de législations nationales non coordonnées constitue non seulement un frein au commerce international, mais entraîne aussi des problèmes fiscaux.

L'application unilatérale de la loi interne ne pouvant suffire à résoudre les problèmes fiscaux internationaux, les États sont donc obligés de rechercher des solutions par la voie d'accords bilatéraux ou multilatéraux. Ces accords ou conventions fiscales sont des traités internationaux qui contribuent à améliorer la transparence des règles d'imposition et procurent des avantages économiques non négligeables aux bénéficiaires de ces dispositions.

Selon la doctrine, la première convention fiscale remonte à 1843 et était constituée entre la France et la Belgique<sup>409</sup>. Toutefois, l'objet de cette convention était très limité. Les véritables premières réflexions sur la fiscalité internationale se situent en 1921. Ainsi, la fiscalité internationale cherche à organiser des situations qui naissent des échanges et de la mobilité tant des personnes que des biens dans le monde entier et, plus particulièrement elle tente d'encadrer d'une part le risque de double imposi-

---

<sup>408</sup>GUTMANN (D), « Le juge fiscal et la loi étrangère », p : 192 en bibliothèque de l'institut André TUNC éd. Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité - Liber Ami Corum Cyrille David, Tome8, Paris LGDJ, 2005.

<sup>409</sup> GOUTHIERE (B), « Les impôts dans les affaires internationales » 11<sup>ème</sup> Edition Francis LE-FEBVRE, 2016, p. 22.

tion du fait de la confrontation de deux ou plusieurs souverainetés fiscales, et d'autre part le risque de double exonération, d'où l'importance de l'existence des conventions fiscales internationales.

Dans le cadre de l'espace communautaire UEMOA, la convention fiscale évitant la double imposition est un règlement. La nature de cet acte dénote de la volonté du législateur communautaire de rendre applicable sans l'intervention des autorités internes, les clauses conventionnelles. En effet, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, la convention est immédiatement applicable sans édition d'un texte interne.

Sans le laisser transparaître expressément, et en vertu de ce qui précède, la convention de l'UEMOA se substitue aux conventions de l'organisation commune Africaine, Malgache et Mauricienne (OCAM) et de la communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEAO) signées respectivement le 29 juillet 1971 et le 29 octobre 1984. Ces conventions dont l'application connaissait des fortunes diverses ne sont donc plus applicables aux États membres de l'UEMOA. L'élaboration la convention UEMOA se présente comme un instrument adapté au contexte actuel de la mondialisation où les échanges et les flux de capitaux transfrontaliers ne cessent de se multiplier. L'utilisation d'un mécanisme conventionnel pour régler les aspects fiscaux offre l'avantage d'une grande souplesse et d'une marge de négociation intéressante pour les États membres de l'espace UEMOA.

Toutefois, si les objectifs d'éliminer la double imposition entre les États contractants et de protéger les contribuables sont atteints grâce à la conclusion de la convention UEMOA, les problèmes d'abus dans l'utilisation de cette convention ne se trouvent que partiellement réglés. En dépit, de la mise en œuvre d'échange de renseignements, le « treaty shopping » reste une problématique majeure pour ces États. Ce procédé également appelé chalandage fiscal, désigne une utilisation stratégique des conventions fiscales. En clair, les multinationales cherchent à tirer le meilleur parti des conventions et à réduire les prélèvements à la source, notamment sur les dividendes, les intérêts et les redevances. Si cette pratique n'est pas en soi répréhensible, elle peut le devenir lorsqu'elle conduit à la création de montages artificiels, dont le but est de se procurer des avantages fiscaux.

Dans le cadre de notre étude, nous aborderons le contenu de la convention UEMOA, au travers du règlement n°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 (sec-

tion1) d'une part et d'autre part, l'usage abusif de la convention par les multinationales (section2).

## **Section 1/ Le règlement UEMOA visant à éliminer la double imposition**

Sous l'effet de la mondialisation, les individus et les entreprises sont de plus en plus confrontés à la souveraineté fiscale de plusieurs États. Le siège ou le domicile d'un État s'accompagne fréquemment d'investissements mobiliers ou immobiliers dans d'autres États. De surcroît, les personnes physiques ou morales se déplacent, exercent leurs activités sous les formes les plus diverses en des lieux différents. Des lors que les personnes, les biens, les services et les capitaux circulent librement, les risques de collision entre les règles fiscales de plusieurs États s'accroissent, d'où l'apparition des phénomènes de double imposition internationale.

En effet, une double imposition internationale, dite juridique, est constituée lorsqu'un contribuable se trouve atteint, au titre d'une même base et d'une même période, par des impôts de nature comparable appliqués par deux ou plusieurs juridictions fiscales nationales, dans des conditions telles que la charge fiscale globale qu'il supporte s'avère supérieure à celle qui résulterait de l'intervention dans des conditions de droit commun, d'un seul pouvoir fiscal<sup>410</sup>. A l'inverse, une double imposition économique internationale apparaît lorsque l'imposition frappe une même matière imposable relevant de plusieurs contribuables résidents dans différents États.

Les États membres de l'espace UEMOA, en vue d'éliminer les doubles impositions ont mis en place le règlement n°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008. L'adoption du règlement n°008/CM/UEMOA du 28 septembre 2008 d'élimination de la double imposition, s'inscrit dans une dynamique d'intégration des normes fiscales dans l'espace UEMOA. Aussi, convient-il de rappeler le processus d'adoption de cet instrument et les conditions de son application (paragraphe1) d'une part et d'autre part, les

---

<sup>410</sup> Définition donnée par Bernard CASTAGNEDE « Droit Fiscal International », 2<sup>ème</sup> Edition, p. 29.

règles d'attribution du droit d'imposer, ainsi que les procédés d'élimination (paragraphe 2).

## **Paragraphe 1/ Le processus d'adoption du règlement UEMOA et les conditions de son application**

Le règlement de non double imposition intervient paradoxalement dans un processus d'intégration marqué par le rapprochement des législations fiscales. Aussi nous aborderons les travaux préparatoires à son adoption (A), ainsi que les conditions de son application (B).

### **A/ Les travaux préparatoires à l'adoption du règlement**

Il est important de rappeler que la problématique d'une convention fiscale a été portée d'abord par les administrations fiscales à travers le forum des administrations fiscales des États membres de l'UEMOA qui est une structure formalisée de concertation entre les administrations fiscales des pays membres de cet espace communautaire<sup>411</sup>.

Ce sont les experts des administrations fiscales qui ont initié un premier projet de convention fiscale dont l'adoption devait s'inscrire dans le processus classique d'élaboration d'une convention internationale à savoir : la signature par les ministres compétents et la ratification par les parlements nationaux.

Au regard de l'inertie constatée dans le processus de signature du projet par les ministres compétents des États, les experts des États ont convenu de solliciter l'UEMOA pour prendre en charge la conduite du processus. Après avoir examiné le projet qui lui a été soumis, l'UEMOA a estimé que pour faire jouer la convention

---

<sup>411</sup> Cette structure est dotée d'un secrétariat et sa présidence est assurée par le directeur général des impôts de l'un des pays membres

dans des délais raisonnables, elle n'avait d'autres choix dans la panoplie de ses actes, que le recours au règlement.

Il convient de rappeler que dans le même temps, les opérateurs économiques au sein de l'UEMOA se plaignaient de la surcharge fiscale à laquelle ils étaient confrontés dans l'exercice de leurs activités internationales au sein de l'espace communautaire. Ils estimaient que l'UEMOA pouvait adopter un instrument de non double imposition comme ce fut le cas sous la CEAO (Communauté des États de l'Afrique de l'Ouest). C'est dans cette optique que l'UEMOA a enclenché le processus d'adoption du règlement qui s'inscrivait en droite ligne du programme de transition fiscale. Le processus a été amplifié par les préoccupations d'une part, des administrations fiscales pour le traitement des questions de fiscalité internationale, et d'autre part, de celle des contribuables de l'Union pour la mobilité de leurs activités professionnelles. Il aboutira à l'adoption du règlement n°008/2008 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.

Le règlement n°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 est un acte d'application des mesures issues du programme de transition fiscale, qui est le cadre d'orientation de la politique fiscale de l'UEMOA pour la période 2010-2013. Ce programme de transition a été adopté le 23 mars 2006 par décision n°10/2006/CM/UEMOA. Il est le fruit d'une large concertation dont l'objectif a été d'établir les fondements d'une fiscalité de développement dans la zone franc CFA afin d'atténuer les baisses drastiques de ressources des États. En raison de la baisse des droits de douane liée à la création de l'union douanière et l'adhésion des États à des organisations régionales, aux accords commerciaux internationaux de libération des échanges économiques<sup>412</sup>.

---

<sup>412</sup> Selon l'article 4 du traité UEMOA révisé, la politique commerciale commune de l'Union est attribuée à l'UEMOA qui a le pouvoir de conclure des accords internationaux avec des États tiers et des organisations internationales. Dans ce sens, l'UEMOA s'est engagée 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. (Article 77 du traité UEMOA révisé).

Pour la première fois, l'idée de la fiscalité de développement, fut lancée lors du séminaire du centre de rencontre et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF) tenu du 26 au 28 Janvier 2004 à Libreville au Gabon relatif à la «mobilisation des ressources fiscales pour le développement<sup>413</sup> ». Les résultats de ce séminaire ont été ensuite présentés par deux directeurs généraux membres du CREDAF aux ministres de la zone Franc réunis à Brazzaville en avril 2004<sup>414</sup>. Par la suite, les orientations de la politique de transition fiscale de l'UEMOA furent dégagées à partir des recommandations formulées au séminaire international organisé par la commission, la Banque Centrale des États de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) et la Banque Ouest Africaine de Développement (BOAD) sur la fiscalité de développement tenu à Bamako en 2005.

La décision portant programme de transition fiscale dans l'UEMOA qui fut alors adoptée comporte quarante-sept mesures dont une concerne le chantier de l'harmonisation des fiscalités directes. Dans cette perspective, une série de textes fiscaux seront adoptés<sup>415</sup>. Ainsi, en matière de fiscalité directe, l'harmonisation se matérialise par l'adoption de la directive n°01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 : portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales ; de la directive n°05/2008/CM/UEMOA du 20 juin 2008 :portant harmonisation du régime fiscal des provisions constituées par les banques et établissements financiers ; de 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 ; et enfin le règlement n°08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles vi-

---

<sup>413</sup> Les conclusions issues de ce séminaire sont les suivantes : l'adaptation des systèmes fiscaux et douaniers à la transition fiscale ; le développement des synergies entre les administrations fiscales et douanières ; la modernisation des administrations fiscales et douanières.

<sup>414</sup> Voir également l'exposé du programme de transition fiscale de l'UEMOA, rencontre COMMISSION-FAF / UEMOA, Abidjan 9-10 juillet 2010 ; voir le discours du secrétaire général du CREDAF à la cérémonie d'ouverture du 20<sup>ème</sup> colloque international du CREDAF tenu à Niamey du 21 au 25 Février 2005

<sup>415</sup> Voir Union Économique et Monétaire Ouest Africaine, La commission, Législation communautaire sur la fiscalité, 2<sup>ème</sup> édition, 2010.

sant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

L'adoption de tous ces actes que l'on pourrait qualifier de véritable « code General des Impôts de l'UEMOA <sup>416</sup> » obéit à une méthodologie qui consiste à confier une étude à un bureau sur la situation d'un impôt dans l'espace et la proposition d'un avant-projet d'harmonisation de cet impôt. Ensuite, à l'occasion d'un atelier de validation, le groupe d'experts fiscaux de l'UEMOA composé des représentants des États dans la phase préparatoire des actes communautaires discute les résultats proposés par le bureau d'études et propose à la commission de l'UEMOA un projet d'acte harmonisé de l'impôt concerné. L'adoption du règlement 008/2008 visant à éliminer la double imposition n'a pas échappé à cette procédure.

Il convient de préciser qu'en adoptant cet acte communautaire, l'UEMOA innove en comparaison avec l'Union Européenne. En effet, au sein de l'Union Européenne, c'est avec parcimonie que sont adoptées des normes de fiscalité directe parce que le traité fondant le fonctionnement de l'union européenne ne comporte pas de dispositions précises en vue d'une harmonisation des fiscalités directes des États membres<sup>417</sup>. Le caractère restrictif du pouvoir reconnu aux États en cette matière est réaffirmé de façon constante par la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) qui estime que : « la fiscalité directe relève de la compétence des États membres qui doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire<sup>418</sup> ».

Cependant, en procédant à une interprétation extensive de l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne, la Commission Européenne a adop-

---

<sup>416</sup> Pour paraphraser le Professeur YONABA qui parle de « code général des finances publiques et de la comptabilité publique » pour désigner de nombreuses directives intervenues dans le domaine des finances publiques dans l'UEMOA, V. YONABA (S), « La difficile intégration des règles budgétaires et comptables des Etats membres de l'UEMOA », RFFP, n° 79/2002, p.225.

<sup>417</sup>CASTAGNEDE (B), « Précis de fiscalité internationale », op.cit., p..29.

<sup>418</sup> Voir les arrêts du 14 février 1995 Schumacher, Aff. C-279/93, point 21 Rec., p. I-225, DF, n°20. Krankenheim, Aff. C- 157/07, DF 2008, n°50, COMM. 616, note J-C. Garcia; 27 novembre 2008, Sté papillon, Aff. C-418/07, DF 2008, n°52, COMM. 644, note J-L. Pierre, COMM.640, étude DIBOUT (P).

té quatre directives en matière de fiscalité directe, il s'agit<sup>419</sup> : de la directive 90/434/CE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant les sociétés membres différents, modifiée par la directive 2005/19/CE du 17 février 2005, de la directive 90/435/CE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés-mères et filiales différents, modifiée par la directive 2003/123/CE du 22 décembre 2003 ; de la directive 2003/49/CE du 23 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectuées entre des sociétés associées d'États membres différents ; et enfin la directive 2003/48/CE du 3/06/2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2005<sup>420</sup>.

Dans l'UEMOA, le pouvoir des instances communautaires semble, plus étendu. Celles-ci peuvent non seulement créer des normes fiscales nouvelles, mais prendre aussi les mesures nécessaires à leur application. Il en a été ainsi du dispositif d'élimination de la double imposition. En effet, dès les premières applications du règlement n°008/2008 des difficultés sont apparues, de sorte que la commission, sur délégation du conseil des ministres, adopta, conformément à l'article 24 du traité UEMOA, le règlement n°5/2010 d'exécution du règlement n°08/2008<sup>421</sup>. Cette spécificité du droit fiscal de l'UEMOA soulève toutefois des interrogations sur la nature de l'acte communautaire visant l'élimination de la double imposition dans un processus d'intégration fiscale dominé par l'harmonisation des règles. Mais ceci n'est pas notre propos. Dans la mesure où ce procédé d'intégration ne semble pas avoir été mis

---

<sup>419</sup> Article 115 TFUE « Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du parlement européen et du comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. »

<sup>420</sup> CASTAGNEDE (B), op. cit., p.29-30.

<sup>421</sup> 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 ».



en cause par aucun des membres, il convient d'examiner les conditions d'application du règlement UEMOA.

## **B/ Les conditions d'application du règlement UEMOA d'élimination de la double imposition**

Pour mieux comprendre le règlement UEMOA visant l'élimination des doubles impositions, nous nous intéresserons, aux conditions d'application de ce dernier. Les conditions d'application sont relatives d'une part, à la portée du règlement (1) et d'autre part, aux relations existant entre le droit communautaire et les conventions bilatérales liant des États-membres aux États-tiers (2).

### **1/ La portée juridique du règlement**

Le droit communautaire UEMOA étant un droit supranational, le rapport hiérarchique que le règlement n°008/2008 du 26 septembre 2008 entretient avec les législations fiscales doit être examiné selon cette occurrence.

En effet, les dispositions du règlement priment en vertu du principe de primauté consacré par l'article 6 du traité UEMOA qui, dispose que : « 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 État-membre nonobstant toute législation nationale contraire, antérieure ou postérieure ».

Dans ce texte, la primauté du droit UEMOA sur les droits nationaux est affirmée par l'expression : « Nonobstant toute disposition contraire de droit interne antérieure ou postérieure ». Cette formule consacre la primauté comme un élément essentiel de l'efficacité du droit communautaire dans les ordres juridiques nationaux<sup>422</sup>.

---

<sup>422</sup> IBRIGA (L-M), « Introduction à l'étude du droit : Cours et Exercices », UFR / SJP, Université de Ouagadougou, 2009-2010, p.95. Sur la supériorité du droit fiscal communautaire sur les législations

La portée et les conséquences de cette primauté comme le remarque Monsieur Luc IBRIGA, sont qu'en présence d'une contrariété entre le droit communautaire et une règle constitutionnelle, légale, réglementaire ou administrative de son ordre juridique, le juge national doit faire prévaloir le droit communautaire sur le droit national en appliquant le premier et en écartant le second. Cette caractéristique vaut pour l'ensemble des règles obligatoires du droit communautaire sur les règles du droit interne<sup>423</sup>.

Dans la seconde hypothèse, lorsque le règlement renvoie aux législations nationales, on est dans un enchevêtrement de rapport hiérarchique<sup>424</sup>. Dans cette articulation, la primauté des dispositions nationales prime et cela se comprend aisément, dans la mesure où la législation communautaire ne prévoit pas de règle sur la situation fiscale en cause.

## **2/ Les relations entre le droit communautaire et les conventions bilatérales liant des États-membres aux États-tiers**

Les relations que le droit primaire et le droit dérivé communautaire peuvent avoir avec les conventions bilatérales ou multilatérales signées avec les États-tiers ont déjà fait dans l'UE l'objet d'analyses fort intéressantes<sup>425</sup>. Les questions soulevées par ce rapport portent sur les points de savoir si un État-membre de l'union peut se prévaloir d'une convention fiscale bilatérale pour accorder des avantages préférentiels aux résidents d'un État, différents de ceux accordés aux résidents des États-membres. La deuxième équation qui s'inscrit dans le prolongement de la première porte sur celle de savoir si les avantages accordés dans une convention fiscale bilaté-

---

nationales, Voir CASTAGNEDE (B), « Souveraineté fiscale et Union Européenne » RFFP, n°80, Déc. 2002.

<sup>423</sup> IBRIGA (L-M), « Introduction à l'étude du droit : Cours et Exercices », UFR / SJP, Université de Ouagadougou, 2009-2010, p.96.

<sup>424</sup> DELMAS-MARTY (M), « Le pluralisme ordonné et les interactions entre ensembles juridiques », op. Cit., p .956.

<sup>425</sup> Voir notamment MALHERBE (J), BERLIN (D), « Conventions fiscales et droit communautaire ». Op. Cit, p. 255.

rale par un État-tiers à un État-membre peut s'étendre aux résidents des autres États-membres non parties à cet accord<sup>426</sup>. Ces problématiques s'inscrivent dans les rapports entre le droit international et le droit communautaire. De ce fait, les réponses qui leur sont apportées en droit fiscal sont similaires à celles déjà éprouvées en droit international classique.

C'est donc dans les mêmes termes que les problèmes sus-évoqués se posent dans l'espace UEMOA où la propension des États-membres à conclure des conventions bilatérales avec les États-tiers, fort anciens, est aujourd'hui très accélérée<sup>427</sup>. Nombre de ces conventions fiscales bilatérales entre les États-membres et les États-tiers sont antérieures au droit communautaire UEMOA. C'est notamment le cas des conventions signées avec la France. En effet, à l'exception de la Guinée-Bissau, tous les États-membres, ex-colonies françaises, sont liés à la France par des conventions bilatérales dont les dernières révisions remontent à une dizaine d'années.

Le droit communautaire UEMOA était largement inspiré du modèle européen, les solutions qu'il propose à ces questions sont identiques à ceux prévus par le droit européen. Dans cette perspective, sont contraires au traité, les avantages préférentiels qu'un État-membre pourrait accorder à un États-tiers en raison de leur contrariété au principe de non-discrimination et de l'interdiction de plein droit des « aides publiques susceptibles de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions »<sup>428</sup>. Mais la convention bilatérale relevant de la compétence diplomatique des États, le droit primaire ne peut empêcher la conclusion de conventions fiscales entre un État-membre et des États-tiers, sauf à engager leur responsabilité pour manquement au droit communautaire.

La même solution est applicable entre le droit dérivé et les relations avec les États-tiers. En effet, le règlement n°008/2008 comporte une clause de non-discrimination<sup>429</sup> qui interdit des obligations fiscales à l'encontre des nationaux d'un État-membre dans les autres États-membres qui sont autres ou

---

<sup>426</sup> Ibid.

<sup>427</sup> Les États tiers qui accroissent leurs investissements dans la région signent des conventions fiscales bilatérales de non double imposition avec les États membres. C'est le cas des conventions récemment signées par le Burkina – Faso avec le Maroc ou le Qatar.

<sup>428</sup> Article 88c

<sup>429</sup> Article 37.

plus lourdes que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État se trouvant dans la même situation. Autrement dit, l'État-membre et l'État-tiers ne peuvent prévoir sans heurter le droit privé, les dispositions accordant des avantages spécifiques à leurs résidents. Admettre une telle clause reviendrait à assimiler les ressortissants des autres États-membres aux non-résidents de l'État-membre signataire. Au surplus, le règlement n°008/2008 du 26 septembre 2008 ne prévoit que la possibilité pour les États-membres d'adopter des dispositions fiscales plus favorables en faveur des investissements qui s'appliqueraient sans discrimination entre les ressortissants des États<sup>430</sup>.

Quant à l'extension des mesures fiscales favorables incluses dans une convention fiscale entre un État-membre et un État-tiers, le droit communautaire UEMOA ne prévoit pas de solution particulière. En effet, il n'est prévu aucune clause de la nation la plus favorisée. Par conséquent, la question doit être appréciée en référence aux dispositions des conventions bilatérales entre l'État-membre et l'État-tiers.

Comme toutes les conventions fiscales, le règlement UEMOA a été élaboré suivant les mêmes règles et produit des effets à l'égard de toutes les parties. Mais le règlement UEMOA encadre les règles d'attribution du droit d'imposer, et c'est justement à ce niveau que se trouve les abus.

## **Paragraphe2/ Les règles d'attribution du droit d'imposer**

En vertu du principe de territorialité, chaque État est conduit à soumettre systématiquement à l'impôt tous les revenus qui sont obtenus sur son territoire. De même, en vertu du principe de la soumission à une obligation fiscale intégrale, chaque État entend imposer tous les revenus qui sont versés à une personne résidant sur son territoire, quelle que soit la nationalité de ce dernier, et quelle que soit la source de ses revenus. Ainsi, les personnes se trouvant dans une situation de double assujettissement à l'impôt, c'est le cas des multinationales, sont soumises à un risque de double imposition.

Toutefois, la nécessité d'éliminer les doubles impositions dans le cadre des relations économiques internationales exige que chaque État abandonne quelquefois une partie de sa souveraineté fiscale au profit de l'autre État. En pratique, ceci

---

<sup>430</sup> Article 37 alinéa 5.

conduit l'État concerné à limiter les effets d'inapplicabilité des règles fiscales d'un autre État sur son territoire, en acceptant de tenir compte de leur existence et de leur incidence éventuelle sur les personnes dont les revenus peuvent être taxés à la fois sur son territoire et sur celui de l'autre État.

Les conventions fiscales bilatérales et dans le cas d'espèce celles multilatérales que les États vont négocier entre eux auront alors pour objet de fixer des règles d'attribution du droit d'imposition à l'État de la source des revenus ou à celui de la résidence du bénéficiaire, ou de préciser la répartition du droit d'imposition entre les deux États. Elles détermineront aussi les techniques spécifiques permettant l'élimination de la double imposition.

Avant d'aborder les cas d'abus de conventions fiscales dans le cadre de l'espace communautaire UEMOA, nous nous intéresserons successivement au droit exclusif d'imposition de l'État de résidence d'une part, et le partage du droit d'imposition avec l'État de source d'autre part tels que prévus par le règlement n°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008. Le droit d'imposition exclusif accordé à un État contractant sur une certaine catégorie de revenus signifie que l'autre État contractant ne peut pas prétendre imposer le même revenu. Cependant, s'agissant du droit d'imposition de l'État de résidence, le fondement de l'exclusivité est variable.

Ainsi, les conventions fiscales stipulent que certains revenus ne sont imposables que dans l'État de résidence du contribuable. Ce faisant, elles posent une règle d'imposition absolue, qui ne souffre d'aucune exception. Il s'agit des revenus générés par l'établissement stable (A). Néanmoins, les conventions accordent un droit de partage d'imposition entre l'État de résidence et l'État de source (B). Cette règle vise les revenus tels que les intérêts, les redevances et les dividendes.

## **A/ L'attribution du droit d'imposition exclusif à l'État de résidence : Cas de l'établissement stable**

La notion d'établissement stable est essentiellement utilisée pour déterminer le droit d'un État membre d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État membre. C'est le critère qui détermine le seuil, à partir duquel le pays de la source se

voit accorder le droit d'imposer un bénéfice réalisé par une entreprise étrangère. Ce seuil dépend étroitement du degré de présence de l'entreprise étrangère à l'intérieur des frontières du pays de la source.

Il est généralement admis qu'un État partie à une convention ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État partie à la Convention que si celle-ci exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement Stable situé dans le premier État. Cette règle est posée par l'article 7 du règlement UEMOA. Aujourd'hui, cette notion d'établissement Stable est unanimement retenue. À ce titre, le Professeur Castagnède constate qu'alors même « que les importations d'entreprises s'effectuent le plus souvent, aujourd'hui par voie de création de filiales, le débat relatif à la définition de l'établissement stable conserve une certaine acuité. Il reste en quelque sorte le lieu symbolique où se joue, et se règle l'affrontement des souverainetés. »<sup>431</sup> Il faut noter que cette notion centrale de la fiscalité internationale a connu une certaine évolution depuis son origine.

Les trois conventions types (I-a ; I-b ; I-c) élaborées par le comité d'expert de la Société Des Nations (SDN) en 1928 reprirent la notion d'établissement stable et désignèrent comme établissement stable, les sièges de direction effective, succursales, exploitations minières et pétrolifères, fabriques, ateliers, agences, magasins, bureaux et dépôts. Les opérations effectuées par l'intermédiaire d'un agent autonome étaient exclues de la définition de l'établissement stable.

La notion d'Établissement Stable a également fait l'objet d'une discussion lors du 1<sup>er</sup> congrès de l'Association Fiscale Internationale tenue en 1939 à La Haye. Le rapport général avait indiqué qu'un établissement stable comme une organisation matérielle au moins rudimentaire auquel peuvent être rattachés ces opérations. On avait conclu qu'il n'existait dès lors qu'un moyen technique d'éviter la suppression d'impôts résultant inévitablement de l'exercice des droits de souveraineté des États intéressés sur une opération à caractère commercial. En d'autres termes, l'affaire

---

<sup>431</sup> CASTAGNEDE (B), « Précis de fiscalité »... op. cit., p.249.

commerciale ou industrielle n'est taxable sur ce territoire qu'autant qu'elle se rattache à ce territoire par un lien concret.<sup>432</sup>

Aujourd'hui, le concept le plus usuellement utilisé par les conventions conclues entre les États est celui contenu dans le modèle de convention de l'OCDE de 1977 et révisé depuis. Cette conception d'établissement stable proposée par l'OCDE est cependant contestée à bien des égards, par les pays en voie de développement dont ceux de l'espace UEMOA, qui considèrent qu'elle ne tient pas compte de la non équivalence des courants échangés entre les pays développés et ces derniers. C'est ainsi que le règlement UEMOA s'inspire du modèle de Convention rédigé sous l'égide de l'ONU car ce dernier non seulement retient une conception plus étendue de l'établissement stable, mais aussi accroît le pouvoir d'imposition des États membres de l'espace UEMOA, notamment en donnant un pouvoir à ces pays d'imposer, autant que faire se peut, les activités d'entreprises des pays industrialisés déployées sur leur territoire.

Nous aborderons successivement le principe d'établissement stable dans son application (1) et dans les éléments qui le constituent (2) et enfin, la détermination du bénéfice imposable de l'établissement (3).

## **1/ L'application du principe**

Deux théories constituèrent le fondement de la notion d'établissement stable : la théorie de la réalisation et la théorie de l'appartenance économique.

D'après la théorie de la réalisation, constitue un établissement stable toute installation permettant la réalisation d'un profit. C'est le cas pour les usines et ateliers de fabrication et des structures de distribution de biens et de services commercialisés par l'Entreprise tels que les bureaux de ventes, les succursales, etc. Contrairement à la précédente, la théorie de l'appartenance économique, pose le principe se-

---

<sup>432</sup> MELOT (N), « Territorialité et mondialité de l'impôt », Dalloz, 2004, p.263.

lon lequel un établissement stable est toute installation permanente qui s'intègre à l'économie du pays<sup>433</sup>.

Comme le règlement UEMOA, la plupart des conventions retiennent la théorie de l'appartenance économique. D'après Jean-Pierre Foucault, il s'agit d'une installation fixe d'affaire par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.<sup>434</sup> La théorie de l'appartenance économique paraît à notre sens juste et réaliste en ce qu'il admet que toute activité réalisée au sein de l'entreprise concourt à la recherche du profit quand bien même elle ne serait pas une activité lucrative.

À notre avis, c'est avec cette théorie que les intérêts de ces pays peuvent être mieux protégés en ce qu'elle permettra à ces derniers de prétendre à une imposition à chaque fois qu'une entité située d'une manière ou d'une autre à l'activité d'une entreprise lucrative, génératrice de revenus.

Pour Jean-Pierre Foucault, un établissement stable est « un organe dépendant d'une entreprise dont le centre de direction est situé à l'étranger, et qui dispose cependant d'une autonomie suffisante pour qu'une fraction des résultats de ladite entreprise lui soit attribuable économiquement et fiscalement »<sup>435</sup>.

Des auteurs comme les professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier, font remarquer que la définition qu'on trouve dans les conventions est plus restrictive par rapport à celle que retiennent les États pour les conceptions correspondantes de leur droit interne. Cette conception restrictive de la notion d'établissement stable contenue dans les conventions s'explique, selon ces auteurs : « surtout par les difficultés techniques de ventilation. Il s'agit de faire en sorte que l'imposition d'une entreprise non résidente ne prenne naissance que lorsque l'activité déployée sur le territoire national atteint une certaine intensité, et devienne ainsi comparable à celle d'une Entreprise résidente. Ce n'est que dans cette mesure qu'une évaluation correcte du bénéfice de l'établissement Stable est possible et que l'Entreprise non résidente sera trai-

---

<sup>433</sup> RIVIER (J-M), « L'imposition des entreprises internationales », 1964, p.45 repris par GEST(G) et TIXIER(G) dans « Droit fiscal international », PUF, 1990, p.207.

<sup>434</sup> FOUCAULT (J-P), « Définition de l'établissement... » op.cit., p.3.

<sup>435</sup> FOUCAULT (J-P), « Définition de l'établissement... » op.cit., p.3.



tée sur un pied d'égalité par rapport à l'Entreprise<sup>436</sup> résidente qui exerce une activité analogue.

Au contraire les pays de l'espace UEMOA défendent une conception élargie de la notion d'établissement stable afin d'accroître leur pouvoir d'imposition tant qu'ils se trouvent dans la situation du pays de la source des bénéfices réalisés par l'établissement stable. Ainsi suivant les conventions, l'existence d'un établissement stable est soumise à l'existence d'une installation d'affaires. D'après le législateur communautaire, l'installation fixe couvre tout local, matériel ou installation utilisée pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin. Cette installation d'affaires ne constitue un établissement stable que si elle est fixe, c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence. Pour GOUTHIERE (B), « L'appréciation de ces éléments subjectifs est naturellement délicate : Si une installation, créée en vue d'une certaine permanence, est liquidée rapidement pour des raisons diverses, elle ne perd pas normalement son caractère d'établissement stable. Inversement, une installation temporaire au départ, mais dont l'activité se poursuit, devient rétroactivement un établissement stable. L'appréciation doit donc se faire en fonction des caractéristiques des activités en cause ; une installation de courte durée peut être regardée comme établissement stable si la brièveté de son existence est due aux particularités de ses activités ou bien à de mauvaises affaires ».

Il doit exister un lieu entre l'installation d'affaire et un point géographique déterminé. Il n'importe pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires soit matériellement fixé au sol. Enfin, pour que cette installation fixe constitue un établissement stable, il faut que l'entreprise y exerce tout ou partie ses activités<sup>437</sup>. Qu'en est-il des éléments constitutifs de l'établissement stable.

## **2/ les éléments constitutifs de l'établissement stable**

L'article 4 – Paragraphe 2 du règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 fournit une énumération indicative des installations qui doivent être regardées

---

<sup>436</sup> GEST (G), TIXIER (G), op. Cit., p.244

<sup>437</sup>Par exemple le juge français estime que cette condition n'était pas remplie dans les cas où un administrateur d'une société congolaise séjournait en France tout en disposant d'une ligne téléphonique et d'un numéro de télex, alors même que l'adresse de sa résidence figurait sur le papier à en-tête de la société congolaise, au nom de laquelle il intervenait et que cette dernière bénéficiait d'une autonomie totale dans l'exercice de son activité professionnelle, ( CAA Lyon, 2<sup>ème</sup> ch., 7 novembre 1990 , reg. n° 89-540 et 89 – 1375 : DF, 1991, N° 16-7, com. 888 ; RJF 1991, n°388).

comme des établissements stables : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, une mine, un atelier, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. Il s'agit d'une liste non limitative d'exemples pouvant être considérés comme constituant un établissement. Ces exemples ne doivent être qualifiés d'établissement Stable qu'à la lumière de la définition donnée au Paragraphe 1 de l'article 4. Ces installations ne constituent un établissement stable que si elles répondent aux conditions posées par la définition.

Par ailleurs, l'expression « Tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles » doit être interprétée au sens large et inclut, par exemple tout lieu d'extraction hydrocarbures sur terre ou en mer.

En ce qui concerne les chantiers de construction et de montage, le Paragraphe 2-g de l'article 4 du règlement UEMOA stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée est supérieure à six (6) mois. Il est précisé que tout chantier qui ne remplit pas ces conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable même s'il comprend une installation. Pour pallier l'absence de définition de la notion de chantier, Bruno Gouthière s'est efforcé d'en proposer une, en considérant qu'il s'agit « d'installations destinées à réaliser un ouvrage déterminé et qui disparaissent une fois cet ouvrage achevé ».<sup>438</sup> À la lecture de la définition, on constate qu'il met en lumière le caractère passager des chantiers de construction et de montage. D'où l'importance de la prise en compte de la durée pour pouvoir caractériser l'existence du chantier.

Un chantier existe à compter de la date à laquelle l'entrepreneur commence son activité. Il continue d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés. Le chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières ou autres doivent entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier. Les travaux exécutés peuvent être la construction d'un bâtiment, d'un barrage,

---

<sup>438</sup> GOUTHIERE (B), « Les impôts dans les affaires internationales »,... op. Cit, p. 224.

d'une digue... comme il peut s'agir du montage d'installation technique ou de machine.

En outre, le paragraphe 3 de l'article 4 énumère clairement les éléments non constitutifs de l'établissement stable. Ainsi on ne considère pas qu'il y a établissement Stable s'Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'Entreprise, d'une part ; D'autre part, des mesures appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise, une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de publicité, une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire. Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas (a) à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Il est souvent difficile de distinguer entre des activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui n'ont pas ce caractère. Le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. Une grande divergence entre le règlement UEMOA et le modèle de convention de l'OCDE est qu'il n'est pas fait cas de « livraison » au même titre que « stockage ou expositions ».

Notons, enfin, que les nouvelles technologies sont venues bouleverser le schéma classique des critères établis pour servir à la détermination de l'existence d'un établissement stable d'une société en dehors de son État de résidence. Toutefois, cette réalité n'est pas encore un sujet de préoccupation majeure dans cet espace communautaire. Du coup, cet aspect du sujet ne fera pas l'objet de notre propos.

### **3/ La détermination du bénéfice imposable à l'établissement stable : Le principe de l'entreprise indépendante.**

L'imputation des bénéfices à l'établissement stable est la suite et le corollaire de la règle qui définit le concept même de l'établissement stable. De façon générale, dans les conventions internationales de double imposition, le critère d'établissement stable est couramment utilisé en vue de déterminer si un élément particulier du revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit. Mais ce critère ne fournit pas à lui seul une solution suffisante au problème de la double imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Pour éviter cette double imposition, il est nécessaire de compléter la définition de l'établissement Stable en y ajoutant une série de règles permettant de calculer le bénéfice réalisé par l'établissement stable par une entreprise effectuant des opérations commerciales avec un membre du même groupe d'entreprise. Autrement dit, lorsqu'une entreprise d'un État membre exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre État membre, les autorités de ce second État doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise.

Tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable? Dans l'affirmative, quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé. Les règles posées par l'Article 8 du Règlement UEMOA interviennent justement pour répondre à cette question. Par contre, les règles permettant de calculer les bénéfices réalisés par une entreprise d'un État Membre qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre État membre lorsque les deux entreprises appartiennent au même groupe d'entreprises sont en fait sous le même contrôle, sont contenues dans l'Article 8 du règlement UEMOA. C'est ainsi que des travaux ont été entrepris dans ce sens. De la conclusion de ces travaux, l'organisation dégage deux interprétations principales du concept de bénéfices d'une entreprise utilisée chez les pays membres : l'activité commerciale pertinente et l'entité fonctionnellement distincte.

L'approche de l'activité commerciale pertinente définit les bénéfices d'une entreprise en retenant uniquement les bénéfices de l'activité commerciale à laquelle l'établissement stable participe. Les bénéfices attribués ne peuvent pas excéder les bénéfices que l'entreprise tire de l'activité commerciale pertinente. Si l'activité

commerciale pertinente inclut les activités d'autres livraisons de l'entreprise, et si ces activités occasionnent une perte, la perte créée par les autres divisions de l'entreprise réduit le bénéfice qui peut être imputé à l'établissement stable, dès lors qu'elle vient réduire les bénéfices globaux que l'entreprise tire de l'activité commerciale pertinente.

L'approche de l'entité fonctionnellement distincte ne se limite pas aux bénéfices imputables à l'Établissement Stable par référence aux bénéfices de l'entreprise dans son ensemble, au titre d'une activité commerciale donnée. Les bénéfices à attribuer à l'Établissement Stable sont ceux qu'ils auraient obtenus dans des conditions de pleine concurrence, en particulier dans ses opérations avec d'autres parties de l'Entreprise, s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'Entreprise, tel que déterminé en appliquant les principes par analogie.

Pour l'OCDE, cela est conforme à l'une des justifications fondamentales du concept d'Établissement Stable, qui est de permettre dans certaines limites, l'imposition d'entreprises non résidentes au titre de leurs activités dans la juridiction de la source. En outre, l'approche autorisée de l'OCDE n'a pas pour objet d'empêcher l'application de toute législation nationale visant à s'opposer à l'usage abusif des pertes fiscales ou des crédits d'impôt par le transfert des actifs ou des risques. De même, lorsque leur législation interne ne reconnaît pas les pertes effectuées dans certaines circonstances lors de transactions entre entreprises associées, les pays peuvent considérer que l'approche autorisée de l'OCDE n'exige pas la prise en compte d'une perte sur une transaction analogue lors de la détermination des bénéfices d'un Établissement Stable. C'est cette interprétation de l'entité fonctionnellement distincte qui a été retenue en tant qu'approche autorisée par l'OCDE. Dans la pratique, le règlement UEMOA a largement repris les dispositions formulées dans le modèle convention de l'OCDE.

Quant au calcul à proprement parler, Il s'agit ici de calculer la part de bénéfices qui doit être imputée à un Établissement Stable. Il existe deux principales méthodes pour l'évaluation de ce bénéfice. La méthode de l'évaluation séparée et la méthode d'évaluation unitaire. La méthode d'évaluation séparée revient à assimiler

l'établissement Stable à une entreprise indépendante, et à dégager son bénéfice imposable de la comparaison entre le produit brut qui lui est imputable, et les charges engagées pour son acquisition ou sa conversation.<sup>439</sup> La méthode d'évaluation unitaire encore appelée « répartition fractionnaire » consiste à partir du bénéfice global de l'Entreprise pour le répartir ensuite entre l'Etablissement Stable (ou les différents Établissements Stables) et le Siège sur la base des critères tels que le chiffre d'affaires, les dépenses salariales, les valeurs d'actif.<sup>440</sup>

C'est la méthode d'évaluation séparée qui est préconisée par le règlement UEMOA. L'article 8 - paragraphe 2 du règlement n°008/CM/UEMOA du 28 septembre 2008 énonce la règle suivante : « sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État Membre exerce son activité dans un autre État Membre par l'intermédiaire d'un Etablissement Stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État Membre, à cet établissement Stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une Entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont un constitue un Etablissement Stable.»

Dans la pratique, on se base sur les documents comptables de l'établissement stable et on procède à des ajustements nécessaires selon le critère d'une entreprise distincte ayant des transactions sur une base indépendante avec la maison-mère. Le plus souvent on évalue directement les bénéfices en fonction de la comptabilité (méthode directe).

Notons, tout de même qu'avant l'entrée en vigueur du règlement N°008/CM/UEMOA du 28 septembre 2006, c'était la méthode indirecte qui avait cours dans la plupart des pays membres de l'espace UEMOA. Cette méthode était très en vogue entre la France et ses anciennes colonies d'Afrique. En outre, le règlement comporte des précisions quant à la nature des dépenses à prendre en compte pour l'évaluation des bénéfices d'un établissement stable.

---

<sup>439</sup> Voir CASTAGNEDE (B), « Précis de fiscalité »... op. cit..., p.380.

<sup>440</sup> Idem.

L'article 8 – Paragraphe 3 du règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 dispose que pour « la détermination des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses engagées aux fins de l'activité de l'établissement stable, y compris les dépenses effectives de direction et les frais généraux réels d'administration ainsi engagés soit dans l'État membre où est situé cet établissement stable ou ailleurs. Toutefois, aucune déduction n'est admise pour les sommes qui seraient le cas échéant, versées par l'établissement stable au siège de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses autres paiements analogues au titre de licences d'exploitation, de brevets ou d'autres droits, ou comme commissions pour des services rendus ou pour une activité de direction ou, sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées à l'établissement stable ».

Enfin, le règlement n°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 ne s'oppose pas à l'application de la méthode dite indirecte. Ainsi l'article 8 – paragraphe 4 du règlement précise que « s'il est d'usage dans un État membre de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices de l'entreprise entre ses diverses parties. Aucune disposition du paragraphe 2 du présent article n'empêche cet État membre de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage ; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes énoncés dans le présent article. » Il apparaît clairement que le règlement UEMOA en ce qui concerne la détermination des bénéfices s'inspire aussi bien du modèle OCDE et de celui de l'ONU. Fort heureusement et comme annoncé plus haut, le règlement UEMOA favorise également un partage du droit d'imposition entre l'Etat de source et celui de résidence. Et cette répartition porte sur les redevances, les dividendes et les intérêts.

## **B/ Le partage du droit d'imposition avec l'État de la source**

Il est difficile de rattacher définitivement certains revenus à l'État où ils ont leur source, ou à l'État de la résidence ou du domicile fiscal de la personne à qui ils sont versés. En effet, l'identification du fait économique qui génère ces revenus peut donner lieu à une controverse, que l'application du principe de l'allégeance économique ne suffit guère à trancher. Ou alors, on peut simplement considérer que certains types de revenus doivent être imposés dans l'État où le bénéficiaire est physiquement présent. Aussi, le partage du droit d'imposition a-t-il pour objet de satisfaire les intérêts divergents de l'État de la source et de celui de la résidence.

Le partage du droit d'imposition entre l'État de la source et celui de la résidence ne résulte pas souvent d'une règle expresse. En règle générale, le droit d'imposition est attribué à l'État de la résidence, le règlement n°008/CM/UEMOA du 28 septembre 2008 confère à l'État de la source la possibilité d'imposer les mêmes revenus. En d'autres termes, l'État de la source est autorisée à opérer un prélèvement fiscal sur des revenus dont l'imposition est réservée en principe à l'État de la résidence.

Ces revenus sont composés essentiellement des intérêts (1), des dividendes (2) et des redevances (3) et sont principalement rattachés à l'État de résidence du bénéficiaire. L'État de résidence du bénéficiaire dispose sur ces revenus un droit d'imposition exclusive. Et c'est justement à ce niveau qu'apparaît les abus car se pose le problème de qualification des revenus. Les différentes parties n'ont pas la même qualification des revenus, ce qui entraîne la double exonération.

### **1/ Les intérêts**

Avant de s'intéresser au régime d'imposition des intérêts, il nous paraît important de définir ceux-ci.

Selon le règlement n°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 et conformément à l'article 12-3 : « le terme « intérêts » employé désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause



de participation aux bénéficiaires du débiteur et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article. »<sup>441</sup>

Cette définition porte en elle-même toutes les précisions nécessaires à sa compréhension. Ainsi, ce terme « intérêts » désigne en général les revenus de créances de toutes natures, même si celles-ci sont assorties de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéficiaires. Et que l'expression « créances de toute nature » englobe évidemment les dépôts d'espèces et les conditionnements en numéraires, ainsi que ces fonds et obligations soient spécialement mentionnées en raison de leur importance et de certaines particularités qu'ils peuvent comporter.

Dans la pratique conventionnelle, la définition des intérêts varie d'une convention à l'autre au sein de l'espace UEMOA. De plus, il n'existe pas de définition uniforme de l'intérêt et celle-ci peut varier d'une convention à l'autre. Et c'est dans un souci de simplification, que dans le cadre de notre travail de recherche, nous nous contenterons de la définition donnée par le règlement. Cette définition donnée par le règlement n°008/CM/UEMOA peut paraître non exhaustive au regard de l'évolution de la matière. En effet, c'est une matière qui peut évoluer rapidement à l'intérieur des États de l'Espace UEMOA et ceux-ci peuvent avoir besoin d'adapter leur propre législation à ces évolutions éventuelles.

Enfin, les conventions notamment françaises, énumèrent clairement les revenus considérés comme des intérêts. C'est le cas par exemple, des conventions conclues par la France avec le Niger, ou le Togo.<sup>442</sup> Nous aborderons d'une part, les prestations non soumises au régime d'imposition des intérêts (a) et d'autre part, le régime d'imposition (b).

---

<sup>441</sup> OCDE, Commentaire sur l'article 11 du modèle de convention, paragraphe 18.

<sup>442</sup> L'article 19 de la convention Franco-Togolaise du 24 novembre 1971 dispose que : « l'impôt sur le revenu des prêts, dépôts, comptes de dépôts, bons de caisse et de toutes autres créances non représentées par des titres négociables est perçu dans l'État du domicile du créancier ».

## **a/ Prestations non soumises au régime d'imposition des intérêts**

Certains revenus qui rentrent dans la catégorie des revenus des intérêts au regard de la définition posée par le paragraphe 3 de l'article 12 du règlement UEMOA, ne sont cependant pas soumis au régime d'imposition des intérêts. Il s'agit des intérêts reçus par un établissement stable et la fraction des intérêts jugés « excédentaires » par les États dans le cas où il existe des relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire. A ce titre, nous aborderons les intérêts rattachés à l'établissement stable et ceux qualifiés d'excédentaires.

### **Intérêts rattachés à un établissement stable**

Le règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 prévoit dans son article 12-4 que: « Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une branche au moyen d'une base fixe qui y est située et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 8 ou de l'article 15 du présent règlement, suivant les cas sont applicables. »

L'interprétation de cette disposition donnée par le règlement et la suivante : « Certains États estiment que les dividendes des intérêts et les redevances qui proviennent des sources situées sur leur territoire et sont payés à des personnes physiques ou morales résidents d'autres États n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions prises pour éviter leur imposition à la fois dans l'État de la source que dans l'État de la résidence du bénéficiaire, lorsque ce dernier a un établissement stable ». Il ne stipule pas que les intérêts reçus par un résident d'un État contractant d'une source située dans l'autre État doivent par l'effet d'une sorte de présomption légale, être rattachés, même fictivement à l'établissement stable que ce résident aurait éventuellement dans ce premier État, si bien que cet État n'aurait pas à limiter son imposition en une telle hypothèse. Il se borne à prévoir que dans l'État de la source, les intérêts sont imposables au titre des bénéfices de l'établissement stable qui y est possédé par le bénéficiaire résident de l'autre État s'ils sont produits par des créances qui font partie de l'actif de l'établissement stable ou se rattachent effecti-

vement d'une façon à cet établissement. Dans ce cas, le paragraphe 21 dispense l'État de la source des intérêts de toute limitation prévue à l'article.

Ainsi les dispositions conventionnelles relatives aux intérêts ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif exerce dans l'État d'où proviennent les intérêts. Une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable ou une profession indépendante au moyen d'une base fixe et que la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement à cette activité. Dans ce cas, selon le règlement UEMOA repris par un très grand nombre de conventions fiscales, ce sont les stipulations relatives aux bénéfices des Entreprises qui s'appliquent (article 12-4).

Il est souvent précisé qu'il ne s'agit pas ici de l'application de la théorie dite de « force attractive », car la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement à cette activité de l'établissement stable. Ainsi, le simple fait de posséder un établissement stable dans le pays de la source des intérêts ne suffit pas.

Dans la pratique conventionnelle, de nombreuses conventions conclues entre les pays reprennent in-extenso la formule utilisée dans le règlement. On peut citer à titre d'illustration l'article 19-3 de la convention franco-béninoise du 27 février 1975.

Plusieurs autres conventions sont conformes aux dispositions du règlement UEMOA sur cet aspect. C'est le cas des conventions franco-nigériennes, franco-sénégalaises.

#### - Intérêts Excédentaires

Afin de prévenir des transferts de bénéfices déguisés entre entreprises apparentées à des manœuvres d'évasion fiscale, l'article 12-6 du règlement dispose que : « Lorsque en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre, entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés excède celui dont seraient convenu le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'applique qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État membre et compte tenu des autres dispositions du présent règlement ».

En d'autres termes pour le règlement : « Il résulte clairement du texte que pour que la disposition s'applique, il faut que l'intérêt reconnu excessif procède de relations spéciales qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes. À titre d'exemple, nous pouvons citer les cas où les intérêts sont versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. » En outre, le règlement précise que d'une part, la notion de relations spéciales couvre aussi des rapports de parenté et en général, toute communauté d'intérêt distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des intérêts ».

La formule peut avoir un grand intérêt dans les conventions conclues par les pays de l'espace UEMOA, car ceux-ci n'ont pas vraiment les moyens de lutter contre l'évasion fiscale. Surtout lorsque celle-ci est mise en œuvre par les multinationales qui peuvent par leurs diverses ramifications, utiliser des manœuvres très sophistiquées pour transférer les bénéfices hors de ces pays.

## **b/ L'imposition des intérêts**

Le principe qui régit l'imposition des intérêts découle des principes appliqués par les États pour l'imposition des prestations internationales et qui sont concurremment basés sur le principe du domicile ou de la nationalité ou le principe de la source dite également principe de la territorialité.

Si l'on retient le principe du domicile ou de la nationalité, les personnes domiciliées sur le territoire national ou qui sont des ressortissants appartenant au territoire national sont imposés sur leur revenu mondial. Cette théorie engendre les conséquences selon lesquelles les intérêts en provenance de l'étranger sont imposés en tant que revenu dans le fief du créancier et les intérêts payés à l'étranger sont en principe déductibles pour le débiteur sous réserve des limitations de la déduction en cas d'intérêts transférés.<sup>443</sup>

---

<sup>443</sup> Dr. Hôhn (E), op, cit. p.72.

Si au contraire, on fait prévaloir le principe de la source, sont imposés les revenus et les paiements d'intérêts débiteurs en provenance du territoire national de l'État qui prélève l'impôt, que le créancier soit ou non domicilié sur ce territoire national. Est considéré comme source des intérêts soit le lieu du domicile du débiteur, soit le lieu où les fonds empruntés sont utilisés.

L'application du principe du débiteur engendre les conséquences suivantes : Les intérêts provenant de l'étranger ne sont pas imposables dans le fief du créancier résident. Toutefois, si le principe du débiteur est appliqué purement et simplement les intérêts payés à l'étranger ne peuvent être déduits par le débiteur de son revenu. Par contre un impôt est prélevé à la source sur les intérêts sortants. Enfin, l'État qui applique le principe du débiteur ne peut s'opposer à ce que les intérêts entrants puissent être passibles d'un impôt dans l'État de la source.<sup>444</sup>

Lorsqu'on applique le principe de l'utilisation, les intérêts entrant provenant de l'étranger utilise les fonds sur le territoire national, mais pas s'ils les utilisent à l'étranger. D'un autre côté, un impôt est prélevé sur les intérêts payés à l'étranger lorsque le débiteur qui est un résident utilise les fonds empruntés sur le territoire national mais non s'ils les utilisent à l'étranger.

Sont assujettis à l'impôt national uniquement les intérêts versés pour des moyens financiers utilisés sur le territoire national, que le débiteur ou le créancier soit un résident ou ait son domicile à l'étranger, c'est-à-dire qu'il s'agisse d'intérêts entrants. Dans la pratique conventionnelle, le principe du domicile ou de la nationalité est fréquemment combiné avec le principe du débiteur, de telle force que d'une part, les intérêts entrants sont imposés comme revenus pour le créancier et que, d'autre part, un impôt à la source est également prélevé sur les intérêts sortants.

La réalité est que la répartition des impositions entre le pays de la résidence et le pays de la source n'a jamais été une chose aisée à cause du conflit d'intérêt entre les pays exportateurs de capitaux détenteurs des multinationales et les pays importateurs de capitaux (pays membres de l'espace UEMOA, qui sont les lieux où les bénéfices ont été réalisés).

---

<sup>444</sup> Idem.

S'agissant, de l'imposition dans l'État de la source, il est important de savoir quelle est la source des intérêts avant de voir comment ceux-ci sont imposés. Ainsi, il est admis que la règle générale de l'imposition des intérêts est celui du partage entre l'État de la source et l'État de la résidence. Le règlement UEMOA s'inspirant du modèle OCDE opte pour le principe de partage de l'imposition exclusive des intérêts soit à l'État de résidence du bénéficiaire, soit à l'État de la source, ne peut être assurée de recueillir l'assentiment général. C'est ainsi qu'il a retenu une solution de conciliation celle qui prévoit que les intérêts sont imposables dans l'État de résidence tout en laissant à l'État de source le droit d'appliquer un impôt si sa législation le prévoit.

En outre, on offre à l'État de source la faculté de renoncer à tout prélèvement fiscal sur les intérêts payés à des non-résidents. S'il use de son droit d'imposition, l'exercice de ce droit comporte toutefois une limitation résultant de la fraction d'un plafond que son imposition ne pourra dépasser, mais, il va sans dire que les États contractants peuvent convenir d'une imposition encore plus réduite dans l'État de la source. Le sacrifice que ce dernier État acceptera de consentir dans de telles conditions sera compensé par l'allègement que l'État de résidence accordera pour tenir compte de l'impôt perçu dans l'État de la source.

Cependant, certains auteurs, notamment M. Le Professeur Plagnet, pensent que le partage d'imposition peut constituer une entrave au développement des relations financières internationales<sup>445</sup>. L'argument avancé consiste à dénoncer la pratique des retenus à la source sur les revenus de capitaux mobiliers, pratique qui peut décourager des investisseurs éventuels à s'installer dans un pays. Cet argument est accentué surtout quand c'est un pays en développement qui pratique les retenus à la source. On considère, que cette pratique n'incite pas les investisseurs à s'installer dans ces pays qui expriment pourtant un besoin important d'investissements pour soutenir leur développement économique.

Il n'empêche que le règlement UEMOA autorise l'imposition à la source des revenus des intérêts conformément aux dispositions contenues dans l'article 12-1 et 2

---

<sup>445</sup> PLAGNET (B), « Droit Fiscal »... op.cit., p.231.

libellé comme suit : « les intérêts provenant d'un État membre et payés à un résident d'un autre État membre sont imposables dans cet autre État. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'État membre d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15% du montant des intérêts. » Ainsi l'État de la source des intérêts peut imposer ceux-ci mais son imposition ne peut excéder 15%.

Puisqu'il n'est pas question d'une imposition exclusive dans l'État de la source, il vous est difficile d'épouser cette conception qui consiste à limiter le pouvoir d'imposition de l'État de la source, surtout lorsque ce dernier se trouve avoir un grand besoin en matière de recettes budgétaires comme la plupart de ces pays membres de l'espace UEMOA. Il ne serait pas un grand problème de laisser l'État de la source, juger par lui-même à quel niveau il souhaiterait imposer les intérêts qui se situent sur son territoire. On est totalement conscient qu'une imposition excessive pourrait avoir des effets néfastes sur l'emprunt au détriment des économies de ces pays.

Quant au calcul de l'imposition des intérêts, l'imposition des intérêts par l'État de la source est généralement caractérisée par la limitation du taux de prélèvement à la source et le plus souvent par l'octroi de certaines exonérations liées au financement du commerce extérieur. Les conventions fiscales fixent normalement des taux plafond pour l'imposition des intérêts dans l'État de la source. Cette solution résulte de la disposition contenue dans le règlement UEMOA qui dispose que « les intérêts sont ainsi imposables dans l'État membre d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15% du montant des intérêts. » Ainsi la limitation ou l'exclusion du droit d'imposition de l'État de la source suppose que le bénéficiaire effectif des intérêts soit un résident de l'autre État membre.

Dans le règlement UEMOA, il existe une disposition selon laquelle, la réduction de retenue à la source, ou l'exonération sur les dividendes, redevances ou intérêts n'est accordée qu'au « bénéficiaire effectif » de ces produits. Selon cette disposition, la convention ne s'applique pas lorsque le bénéficiaire apparent n'est pas le bénéficiaire réel et n'agit que comme agent mandataire ou même pour certains États comme personne interposée. La référence aux « bénéficiaires effectifs » répond au

souci de ne pas limiter l'impôt prélevé dans un État lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire s'interpose entre le créancier et le débiteur à moins que le bénéficiaire effectif soit un résident de l'autre État membre.

Enfin, le principe de l'imposition des intérêts par l'État de résidence est posé par la disposition de l'article 12 Paragraphe 1 du règlement UEMOA qui stipule que « les intérêts provenant d'un État membre sont imposables dans cet autre État ». Ce droit d'imposition de l'État de résidence peut également être prévu dans l'article sur l'élimination des doubles impositions (article 23 du règlement UEMOA). En cas de silence du règlement, l'État de résidence bénéficie du droit exclusif d'imposition et n'aura aucun problème d'élimination des doubles impositions à régler.

Dans le cas d'espèce où le règlement prévoit une retenue à la source, il appartient à l'État de résidence d'éliminer la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt. Ce crédit d'impôt est régulièrement limité au montant de la retenue à la source et ne peut dépasser le montant de l'impôt national perçu sur le revenu de l'intérêt versé.

Pendant longtemps, la pratique courante dans les conventions conclues entre la France et les pays membres de l'espace UEMOA, est la notion de crédit d'impôt fictif. Selon cette notion le contribuable est autorisé à imputer un crédit supérieur au montant de la retenue à la source perçue. Retenons, tout de même, que cette pratique tend à être remise en cause.

## **2/ Les dividendes**

Les dividendes se définissent comme une distribution de bénéfices faite aux actionnaires des Sociétés de Capitaux, le plus souvent des Sociétés Anonymes, des Sociétés par Actions Simplifiées ou de Sociétés à Responsabilité Limitée. Ces Sociétés se différencient des Sociétés dites de personnes, en ce sens que ces dernières n'ont pas la personnalité propre et leurs bénéfices sont fiscalement appréhendés par les associés, car ils proviennent directement de leurs activités.



Il est important d'examiner d'abord la notion de dividende (a) avant de s'intéresser au partage de l'imposition entre l'État de la source et celui de la résidence (b).

### **a/ Définition des dividendes**

Le règlement UEMOA énumère les revenus considérés comme dividendes et propose les règles d'imposition de ceux-ci. Les dividendes provenant d'un établissement stable ont un traitement fiscal différent de celui des autres et sont retirés du régime d'imposition favorable qui peut être appliqué à certains dividendes. La définition des dividendes est intimement liée au droit interne. Ce rapport à la législation interne est fonction de la volonté des États de rester maîtres dans l'appréhension des distributions des dividendes effectuées par les Sociétés lors de la négociation des traités fiscaux internationaux.<sup>446</sup>

L'article 11-3 du règlement UEMOA dispose que : « le terme « dividendes » employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions ou bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateurs ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus assimilés aux revenus d'actions par la législation fiscale de l'État dont la Société distributrice est un « résident<sup>447</sup> ». Ainsi selon le règlement, les dividendes sont des distributions de bénéfices auxquelles donnent droit des actions, c'est-à-dire les participations à une Société anonyme. Ils peuvent être des titres qui sont émis par des Sociétés et qui donnent droit à une participation aux bénéfices de la Société sans être une créance. Cela peut-être par exemple, les actions ou bons de jouissance, parts fondateurs ou autres parts bénéficiaires.

Cependant, les créances participant aux bénéfices ne font pas partie de cette catégorie, de même les intérêts d'obligations convertibles ne sont pas des dividendes. Notons, tout de même qu'avant l'élaboration du règlement UEMOA et évidemment

---

<sup>446</sup> PECH(V), « Distributions des bénéfices », thèse, Toulouse, 2008, p. 37.

<sup>447</sup> Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

son entrée en vigueur ; la plupart des conventions conclues par la France avec les Pays Membres de l'espace UEMOA ne contenaient pas de définition de dividendes. Il s'agissait par exemple de la convention franco-béninoise du 27 février 1975.

Le règlement UEMOA prévoit qu'un traitement différent soit appliqué aux dividendes aux dividendes provenant d'un établissement stable, lorsque la Société résidente de l'État de la source constitue un établissement stable dans cet État, et que les dividendes proviennent de cet établissement stable.

L'article 11-4 du règlement UEMOA dispose que « les dispositions des paragraphes 1 et 2 du présent article ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État membre exerce dans un autre État membre dont la Société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 8 ou de l'article 15 du présent règlement, suivant le cas, sont applicables. <sup>448</sup>»

L'explication de cette disposition tient au fait que certains États estiment que les dividendes, les intérêts et les redevances qui proviennent de sources situées sur leur territoire et sont payés à des personnes physiques ou morales résidentes dans d'autres États, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions prises pour éviter leur imposition aussi bien dans l'État de la source et dans l'État de la résidence du bénéficiaire, lorsque ce dernier a un établissement stable dans l'un de ces États.

Il est en outre, précisé, que cette solution ne s'inspire pas de la théorie de « force attractive de l'établissement stable. » Il ne stipule pas que les dividendes reçus par un résident d'un État membre d'une source située dans l'autre État doivent, par l'effet d'une sorte de présomption légale, être rattachés, même fictivement, à l'établissement stable que ce résident aurait éventuellement dans ce dernier État, si

---

<sup>448</sup> Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

bien que cet État n'aurait pas à limiter son imposition en une telle hypothèse. Il se borne à prévoir que, dans l'État de la source, les dividendes sont imposables au titre des bénéfices de l'établissement stable qui y est possédé par le bénéficiaire résident de l'autre État s'ils sont produits par des participations qui font partie de l'actif de l'établissement stable où se rattachent effectivement d'une autre façon à cet établissement. Si c'est le cas, les dividendes sont rattachables à un Etablissement stable de l'État de la source, celui-ci est dispensé de toute limitation prévue à l'article précité.

L'État de la source les impose donc comme des bénéfices. Il est important de rappeler que cette règle d'exception s'applique si toutes les conditions sont requises pour l'existence d'un Etablissement stable sont réunies, car il n'y a pas de présomption légale permettant de rattacher fictivement les dividendes provenant de l'État de la source à un établissement stable.

Comme le stipule clairement le règlement, la plupart des conventions exigent que les dividendes se rattachent effectivement à l'établissement stable.

## **b/ Imposition des dividendes**

Le règlement UEMOA applique le principe du partage de l'imposition des revenus des dividendes entre l'État de la source et de l'État de la résidence. Comment sont imposés les dividendes ?

### **- Imposition dans l'État de la source**

Les règles de partage de l'imposition entre l'État de la source et l'État de la résidence sont prévues par l'article 11 paragraphe 1 et 2 du règlement UEMOA. Le paragraphe 1 de l'article 11 prévoit que « les dividendes payés par une Société qui est un résident d'un État membre à un résident d'un autre État membre sont imposables dans cet autre État<sup>449</sup>. » Ce paragraphe qui pose le principe de l'imposition des dividendes dans l'État dont le bénéficiaire est un résident ne pose pas une règle d'imposition exclusive. C'est pourquoi le paragraphe 2 de l'article 11 fixe la règle

---

<sup>449</sup> Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

suivante : « Toutefois ces dividendes sont aussi imposables dans l'État membre dont la Société qui paie les dividendes est un résident et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10% du montant brut des dividendes<sup>450</sup> ». Ainsi le règlement réserve un droit d'imposition à l'État de la source des dividendes c'est-à-dire à l'État dont la Société qui paie les dividendes est un résident. Mais ce droit d'imposition est strictement limité.

Il est important de noter que la notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 par le règlement pour clarifier le sens des mots « payés à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article 11 afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de dividendes parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État dans lequel l'État de la source a conclu une convention.

Enfin, le terme bénéficiaire effectif doit être perçu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscale.

#### - Imposition dans l'État de la résidence

Conformément au principe du partage, l'État de résidence du bénéficiaire des dividendes de source étrangère en imposant ceux-ci est tenu d'éviter une double imposition. C'est ainsi que, le bénéficiaire des dividendes a droit à un crédit d'impôt, en principe égal à la retenue à la source perçue dans l'autre État de résidence. Il est à noter que, le bénéficiaire doit déclarer le montant brut des revenus, sans déduction de la retenue à la source. Ce crédit devant être égal à la retenue à la source perçue dans l'autre État, il ne peut donc pas excéder le plafond de retenue à la source fixée par la convention mais il peut être inférieur ou nul si l'État de la source n'a pas effectué le prélèvement auquel il avait droit. Pendant longtemps, les conventions conclues entre la France et les pays membres de l'espace UEMOA ont prévu des clauses de crédit d'impôt fictif. Mais de nos jours, cette pratique tend à diminuer sans complètement disparaître des traditions conventionnelles.

---

<sup>450</sup> Idem.

### 3/ Les redevances

De nombreux contrats internationaux font l'objet d'un paiement d'une redevance ou « Royalties ». Mais la compréhension fiscale d'une redevance est totalement différente d'une acception contractuelle. Et c'est d'ailleurs, dans ce sens que Franck Le Mentec affirme que « la notion fiscale de redevances peut en effet dépasser les seuls transferts de technologie et couvrir des paiements rémunérant certaines prestations de services comme l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et des paiements désignés par les parties de redevances peuvent ne pas être considérés comme tels au regard de la convention fiscale éventuellement applicable »<sup>451</sup>.

On examinera d'abord la notion de redevances (a), avant de s'intéresser aux règles d'imposition (b).

#### a/ La définition des redevances

Nous aborderons la définition des redevances sous trois aspects : En ce qui concerne les rémunérations considérées comme redevances, Il faut remonter aux conventions modèles de Mexico et de Londres pour trouver les premières définitions de redevances.

Mais le règlement UEMOA en son article 13 Paragraphe 3 définit la notion de redevances comme suit : « Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une source littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ou les films et enregistrements utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisés ou les transmissions par satellite, câbles, fibres optiques ou technologies similaires utilisées pour les transmissions destinés au public, les bandes magnétiques, les disquettes ou disques laser, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une

---

<sup>451</sup> LE MENTEC (F), « Traitement fiscal, Redevances », JCDFI, 2009, Fasc. 3580, p.2.

formule ou d'un procédé secret ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial, agricole ou scientifique<sup>452</sup>. »

La définition des redevances donnée par le règlement UEMOA s'inspire largement de celle de l'OCDE avec certaines nuances et certaines particularités propres aux pays membres de l'espace UEMOA. Il est important d'opérer une distinction entre les redevances et les prestations de services car le régime fiscal diffère selon le cas.

Les redevances sont souvent imposées par voie de retenue à la source dans l'État de la source, tandis que les prestations de services sont imposées dans l'État de résidence de l'Entreprise prestataire et exonérées dans l'État d'exercice de la prestation, sauf dans le cas où les prestations de service sont réalisées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État.

D'après Bruno Gouthière<sup>453</sup>, la question se pose en pratique lorsqu'une Entreprise réalise dans l'autre État des travaux d'ingénierie de recherche géologique ou, plus généralement, qu'elle rend dans cet État des services techniques, ou qu'elle y réalise des études de toute nature. Les pays membres de l'espace UEMOA ont tendance à assimiler la fourniture sur leur territoire d'un travail intellectuel et de services techniques à des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine commercial ou scientifique et, par suite, à traiter la rémunération correspondante comme une redevance.

- Le cas des redevances attachées à un établissement stable

Comme pour les intérêts et les dividendes, les redevances suivent la même procédure d'imposition. Ainsi l'article 13 Paragraphe 4 est rédigé comme suit : « les dispositions des paragraphes 1 et 2 du présent article ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, exerce une activité industrielle ou commerciale

---

<sup>452</sup> Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

<sup>453</sup> GOUTHIERE (B), « Les impôts dans les affaires internationales ». op. cit., p.277.

par l'intermédiaire d'un établissement stable, ou une profession indépendante au moyen d'une base fixe et que le bien ou le droit générateur des redevances s'y rattache effectivement ». Dans ces cas, les dispositions de l'article 15 du présent règlement se borne à prévoir que, dans l'État de la source, les redevances sont imposables au titre des bénéfices de l'établissement stable qui y est possédé par le bénéficiaire résident de l'autre État si elles sont produites par des droits ou biens qui font partie de l'établissement stable ou se rattachent effectivement d'une autre façon à cet établissement stable.

- Le cas des redevances excessives

En ce qui concerne les redevances jugées excessives, l'article 13 Paragraphe 6 du règlement UEMOA prévoit ce qui suit : « lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations. Les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État membre et compte tenu des autres dispositions du présent règlement<sup>454</sup>. » Selon le législateur communautaire, pour que cette disposition de l'article 13 – Paragraphe 6 trouve application, il faut que la rémunération reconnue excessive procède de relations spéciales qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, ou que l'un et l'autre soit en relation d'affaires avec une tierce personne. Même si la notion de « relations spéciales » n'est pas précisée, d'après le législateur communautaire, celle-ci couvre toute communauté d'intérêts distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement de redevances.

Quant au régime applicable à la partie excédentaire des redevances le législateur communautaire précise qu'il y a lieu d'apprécier la nature exacte de l'excédent en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des

---

<sup>454</sup> Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

dispositions de la législation fiscale des États concernés et de celles de la convention. Le cas échéant, les principes et les règles découlant de leurs législations respectives conduiraient les deux États membres à faire application d'articles différents de la convention pour l'imposition de la partie excédentaire, le législateur communautaire invoque la nécessité de recourir à la procédure amiable prévue par le règlement UEMOA.

## **b/ L'imposition des redevances**

La doctrine a contribué à l'évolution de l'imposition des redevances. D'abord, la convention modèle de Mexico de 1943 pose le principe que les redevances sont imposables seulement dans l'État de la source, sauf en ce qui concerne celles provenant des droits d'auteurs pour lesquels le droit d'imposition est reconnu à l'État de la résidence de l'auteur.

Ensuite la convention modèle de Londres, en reprenant le droit d'imposition de l'État de la source pour les redevances provenant de biens immobiliers ou afférents à l'exploitation de mines, carrières ou autres ressources naturelles, ainsi que le droit d'imposition de l'État de la résidence sur les redevances provenant des droits d'auteurs, prend une solution opposée à celle de la convention modèle de Mexico sur les redevances portant sur les brevets et marques de fabrique.

L'Association fiscale Internationale dans son XIIIème Congrès (Madrid 1959), a fait une proposition consensuelle sur « les mesures fiscales destinées à faciliter les mouvements de capitaux ». Il y est donné une priorité à l'État de la résidence tout en octroyant un droit de retenue à l'État de la source sur les dividendes et les intérêts.<sup>455</sup>

Ainsi, l'imposition internationale obéit au principe du partage de l'imposition entre l'État de la source et l'État de la résidence bien que le modèle convention de l'OCDE recommande l'exonération à la source. Cependant, la règle prévue par le modèle de convention de l'OCDE, dont s'inspire le règlement UEMOA est celle

---

<sup>455</sup> Voir NGUYEN (PD), op. Cit, p. 138.



d'une imposition exclusive de redevances dans l'État de la résidence. Cette règle résulte des dispositions de l'article 13-1 du règlement UEMOA qui stipule que : « Les redevances provenant d'un État membre et payées à un résident d'un autre État membre sont imposables dans cet autre État. Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'État membre d'où elles proviennent si la législation de cet État le prévoit, mais l'impôt ainsi établi, ne peut excéder 15% du montant brut des redevances ».

Fort heureusement, que le règlement UEMOA n'a pas respecté scrupuleusement l'esprit de la convention de l'OCDE qui préconise une imposition exclusive au profit de l'État de la résidence. Les relations étant déséquilibrées entre l'État de source et celui de résidence, le règlement permet à ces derniers de ne pas abandonner tout droit d'imposition ou de limiter les retenues à la source.

- L'imposition dans l'État de la source

L'État de la source de redevances est généralement défini par les conventions comme le lieu de résidence du débiteur ou le lieu de résidence d'un Etablissement stable pour lequel l'engagement donnant lieu aux redevances a été contracté et qui supporte la charge des redevances, quel que soit le lieu de résidence du débiteur. Les conventions qui prévoient une imposition à la source sont souvent celles conclues entre deux pays dont le flux de redevances sont déséquilibrés entre l'État de résidence et celui de l'État de la source. Dans une telle situation, à en croire, M. Gouthière, « l'État de la source perd des recettes budgétaires plus importantes qu'il n'en gagne, puisqu'il perd davantage de retenue à la source qu'il ne récupère d'impôts sur ces résidents. Cette situation se retrouve évidemment dans les relations entre les pays développés et pays en développement, ce qui explique que ces derniers ne soient souvent pas prêts à abandonner toute imposition à la source ».

Notons, enfin que le système de partage de la compétence fiscale se remarque aussi dans les révisions récentes des conventions conclues par la France avec certains pays en Afrique au sud du Sahara, comme les conventions avec le Sénégal, la Côte d'Ivoire. Si ce principe de partage de compétence est retenu, la double imposition potentielle sera éliminée par l'octroi d'un crédit d'impôt.

## Imposition dans l'État de la résidence

L'État de résidence du bénéficiaire a le droit d'imposer les redevances. Le droit est contenu dans l'article 13 – paragraphe 1 du règlement UEMOA. Le prélèvement à la source conditionne l'octroi d'un crédit d'impôt par l'État de résidence du bénéficiaire des dividendes afin d'éliminer la double imposition. On trouve cette méthode de crédit d'impôt dans les conventions Franco-Bénoises et Franco-Togolaises par exemple. Ce crédit d'impôt est généralement plafonné au montant de l'impôt dû dans l'État de résidence sur le revenu en cause.

Certaines conventions conclues entre pays développés et pays en développement contiennent des clauses de crédit d'impôt fictif, soit sous forme d'un Tax Sparing ou d'un Matching Credit. Il s'agit d'une disposition dans laquelle un pays applique un crédit d'impôt sur les impôts dus à l'étranger. Cette pratique est particulièrement courante dans les pays en développement dont ceux de l'espace communautaire UEMOA dans leurs efforts d'attirer les investissements. De telles clauses ont également pour but de favoriser les transferts de technologies et de savoir-faire vers les pays en développement. Mais de nos jours, les pays recourent de moins en moins à cette technique.

Après avoir passé en revue, les règles d'attribution du droit d'imposer prévues par le règlement n°008/CM/UEMOA du 26 Septembre 2008, nous aborderons les procédés d'élimination de la double imposition.

### **C/ Les procédés d'élimination de la double imposition**

Les mécanismes de lutte contre la double imposition ont été prévus par les règlements n°008/2008 et précisés par le règlement n°005/2001. Ainsi, dans les premiers modèles de convention fiscale, quatre types de procédés avaient été envisagés pour éliminer la double imposition à savoir la double imposition juridique, la double imposition économique, la procédure amiable et la procédure de l'arbitrage par des ajustements corrélatifs<sup>456</sup>. Cette classification est de nos jours abandonnée pour laisser place à celle de l'imputation et celle de l'exonération<sup>457</sup>.

---

<sup>456</sup> GOUTHIERE (B), « Les impôts dans les affaires internationales », op. Cit, p.154 ; Il s'agissait des méthodes de la déduction, d'exemption, de la division et de la répartition.

Le règlement n°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 prévoit en son article 23 alinéas 1 et 2 les deux méthodes. Et le règlement d'exécution n°005/2001 a précisé que les méthodes reconnues par le règlement sont la méthode de l'imputation limitée et la méthode de l'exonération avec taux effectifs.

La méthode de l'imputation limitée implique que l'État qui exonère les revenus prend néanmoins en compte les revenus exonérés pour le calcul du taux d'imposition applicable aux revenus qu'il a le droit d'imposer. C'est cette acception qui se dégage de la définition établie par l'article 23 du règlement d'exécution : « La méthode de l'imputation limitée consiste à imputer sur l'impôt dû dans l'État membre de résidence du contribuable sur l'ensemble de son revenu, le montant de l'impôt retenu à la source dans un autre État membre. Toutefois, l'imposition est limitée au montant de l'impôt qui aurait été obtenu, si on appliquait au revenu réalisé dans cet autre État, le taux en vigueur dans l'État de résidence ». Il s'agit dans ce cas, de l'instauration d'un crédit d'impôt imputable qui est toutefois plafonné au montant de l'impôt dû dans l'État de source. Dans la pratique, une comparaison est faite entre les taux appliqués dans les deux États. Le taux d'imposition le plus faible est retenu pour déterminer le crédit d'impôt à déduire dans l'État de résidence. Le montant à déduire est le résultat de ce taux appliqué au revenu réalisé dans l'État de source.

Aux termes des dispositions de l'article 23 alinéa 2 du règlement d'exécution : « La méthode de l'exonération avec taux effectif consiste à exonérer dans l'État de résidence du contribuable, le revenu ayant déjà fait l'objet d'imposition dans l'État de sa source. Toutefois, pour le calcul de l'impôt dû dans l'État de résidence, le taux de l'impôt applicable est déterminé en tenant compte de l'ensemble des revenus du contribuable sans distinction de leur source ». La détermination de l'impôt à déduire dans l'État de résidence procède d'une double opération<sup>458</sup> En effet, il est d'abord calculé le taux moyen d'imposition résultant dans l'État de résidence de l'impôt progressif sur le revenu global, c'est-à-dire celui qui a son origine dans l'État de source et qui prend sa source dans l'État de résidence. Ensuite, on calcule l'impôt dans l'État de résidence

---

<sup>457</sup> Ibid. p.154.

<sup>458</sup> Pour plus de détail voir Bruno GOUTHIERE, « Les impôts dans les affaires internationales », op. Cit., p. 156.

par l'application de ce taux moyen aux seuls revenus imposables dans l'État de résidence.

Le calcul de l'impôt sur le revenu global est uniquement théorique dans la mesure où il ne sert qu'à déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus qui ont leur origine dans l'État de résidence. Les revenus qui ont leur origine dans l'état de source ne sont pas réimposés dans l'État de résidence ; ils sont simplement pris en compte pour le calcul de ce taux<sup>459</sup>.

En ce qui concerne leurs champs d'application respectifs, le règlement d'exécution prévoit que la méthode d'imputation limitée concerne la double imposition frappant les dividendes, les intérêts et les redevances ; alors que celle de l'exonération avec taux effectif est utilisée pour éliminer la double imposition concernant les revenus autres que ceux ci-dessus cités.

L'élaboration d'une convention aussi parfaite soit-elle n'est pas gage de sécurité juridique. Les multinationales dans leur recherche effrénée de profit, usent de différentes stratégies pour contourner les conventions fiscales ou tirer le meilleur parti des dispositions prévues par ces dernières. Ainsi, malgré toutes les mesures prises par le législateur communautaire UEMOA au travers le règlement n°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 pour lutter contre la double imposition, mais aussi contre l'évasion fiscale, les multinationales par le « treaty shopping »<sup>460</sup> ou le chalandage fiscal, parviennent à s'extirper de leurs obligations fiscales.

## **Section 2/ L'usage abusif de la convention : Le chalandage fiscal**

Le chalandage fiscal est devenu une problématique majeure pour de nombreux États, en dépit de la mise en œuvre de l'échange de renseignements et même

---

<sup>459</sup> Sur l'élimination de la double imposition par l'exonération avec taux effectif, se rapporter à l'article de BIDEAUX (Ch.), *Droit Fiscal*, 2000, n°4, commentaire n°769, à propos de la convention fiscale internationale.

<sup>460</sup> « The Improper use of Tax Treaties », Kluwer Law International, 1998.

de l'assistance au recouvrement. Il est susceptible de fragiliser les conventions fiscales. Le chalandage fiscal désigne la pratique des investisseurs qui recherche délibérément à bénéficier de la protection la plus avantageuse d'un traité. Autrement dit, « le treaty shopping est la pratique qui tire avantage des dispositions d'un traité (essentiellement les exonérations fiscales et les réductions du taux de l'impôt), par des individus, sociétés ou autres personnes morales n'ayant pas droit aux avantages du traité »<sup>461</sup>.

Cette pratique favorisée par l'existence d'un nombre impressionnant de conventions qui lient quasiment tous les pays du monde, permet aux investisseurs de faire leurs « courses » en fonction de leurs besoins et selon le traité qui offre la meilleure protection juridique. Cela suppose un examen comparatif des avantages conventionnels et au vu de cet examen le choix d'un itinéraire qui n'est pas nécessairement celui qu'imposerait la réalité économique.

L'élection de l'itinéraire conventionnel de caractère favorable ne suppose pas nécessairement la singularité conventionnelle, il implique parfois une pluralité conventionnelle ou des avantages concurrentiels. En effet, le « treaty shopping » peut amener à mettre en jeu non pas un simple détour conventionnel, mais un emboîtement de plusieurs conventions fiscales ou des dispositions contenues dans les conventions pour parvenir à un résultat favorable.

Les avantages conventionnels recherchés par le « treaty shopping » résultent soit d'une exemption pure et simple de la loi fiscale qui bénéficie à certaines activités, soit de taux réduits d'imposition qui sont consentis à certains partenaires économiques. Nous aborderons les critères du chalandage fiscal (paragraphe1), et les mécanismes du chalandage fiscal (paragraphe2).

## **Paragraphe 1/ Les critères du chalandage fiscal.**

---

<sup>461</sup> BEAUCHAMP(A), « *Guide mondial des paradis fiscaux* », Grasset, 1985, p.96.

Le premier critère du chalandage fiscal est l'interposition d'une entité juridique (A). À ce critère s'ajoute la volonté intentionnelle de la réalisation du schéma (B).

## **A/ L'interposition d'une entité juridique**

Les premières analyses doctrinales excluant la notion de chalandage fiscal à celle de la planification fiscale internationale ont rapidement dégagé de cette technique le critère objectif de l'interposition d'une structure tierce à la convention fiscale initiale. Néanmoins, ce critère permet de différencier, le chalandage fiscal, de l'abus des traités.

Van Weegel<sup>462</sup> définit le treaty shopping comme une technique par laquelle une personne va user d'une autre personne juridique afin de bénéficier des avantages d'une convention fiscale qui ne lui sont pas directement dues.

Garcia Prats<sup>463</sup> distingue le concept d'«abus de traités» de celui du chalandage fiscal en déclarant que : le terme « treaty shopping » ne devrait pas être équivalent à l'abus de traité. Selon lui, conclure qu'une situation est abusive ou qu'un individu tire bénéfice de l'application d'une convention fiscale d'une manière abusive, exige et implique que l'infraction d'une disposition conventionnelle a été violée dans son objet, son esprit ou son but. La preuve à apporter est beaucoup plus subjective et difficile qu'une technique d'ingénierie fiscale.

Dans deux rapports successifs, les groupes d'experts de l'OCDE et de l'ONU ont clairement distingué la notion d'abus des traités à celle du « treaty shopping ». Au cours d'une réunion d'experts de l'ONU tenue courant 2005, il a été admis que : « Le treaty shopping recouvre les situations dans lesquelles une personne physique ou morale tire bénéfice d'un traité sans être le bénéficiaire légitime. L'abus de traité, au contraire, se rapporte aux situations dans lesquelles le résultat d'une opéra-

---

<sup>462</sup> Idem

<sup>463</sup> PRATS(G), Rapport 11<sup>ème</sup> groupe de travail d'experts de l'OCDE sur la coopération fiscale internationale, ST/SG/AC.8/2003,§19.

tion est en contradiction avec le traité »<sup>464</sup>. En d'autres termes, le treaty shopping est une technique, une pratique dont l'existence s'apporte par des preuves objectives ; tandis que l'abus des traités se démontre par des preuves subjectives, plus précisément par l'intentionnalité des parties. Ainsi, l'interposition d'une entité juridique comme seule caractéristique du chalandage fiscal ne permet pas de déterminer si le treaty shopping est une pratique préjudiciable qui peut tomber sous le coup de l'utilisation abusive des conventions fiscales. Qu'en est-il de l'intentionnalité des parties ?

## **B/ L'intentionnalité des parties**

Nous aborderons successivement le critère subjectif (1) et les différentes formes de l'usage abusif des traités (2).

### **1/ Le critère subjectif de l'abus des traités**

Vogel K, définit le chalandage fiscal comme une situation dans laquelle les transactions sont réalisées ou les entités sont établies dans un autre Etat dans le seul but de bénéficier des dispositions conventionnelles plus favorables entre cet autre Etat et un Etat tiers<sup>465</sup>. Pour cet auteur, le chalandage fiscal s'identifie par rapport au but intentionnellement fiscal poursuivi des parties, sachant que le critère du but exclusivement fiscal caractérise un « abus des traités ».

Le comité des affaires fiscales de l'OCDE a constaté quant à lui que « l'extension du réseau conventionnel de non double imposition renforce encore les effets de ces manœuvres car elle permet, à la faveur de constructions juridiques sou-

---

<sup>464</sup> Committee of Experts on International cooperation in Tax Matiers First session Geneva, 5-9 December 2005, « Abuse of Tax treaties and treaty shopping », Annexe 1.

<sup>465</sup> VOGEL (K), « On Double Tax Conventions », Kluwer, Deventer / Boston, 1991, p.50 ;

vent artificielles, de profiter à la fois des avantages fiscaux prévus par certaines législations internes et des dégrèvements d'impôts prévus dans les conventions »<sup>466</sup>.

L'emploi du terme manœuvre n'est pas sans raison, il exclut directement l'abstention et la simple omission tout en comportant un élément subjectif : l'intention. Ainsi, le chalandage fiscal est constitué d'une part d'un élément objectif : l'interposition d'une entité juridique ; et d'autre part, d'un élément subjectif : l'intention délibérée de réduire ou d'éliminer la charge fiscale. D'après le comité des affaires fiscales de l'OCDE, le but exclusivement fiscal du montage se détermine non pas par rapport aux effets fiscaux et non fiscaux, mais plutôt par rapport à l'intention des parties, la volonté délibérée de se soustraire à leurs obligations fiscales. La nuance à faire avec Vogel K. c'est que ledit comité utilise un double critère très précis pour déterminer l'élément intentionnel : le bénéficiaire final doit profiter cumulativement d'avantages fiscaux conventionnels et de droit interne.

## **2/ Les différentes formes d'abus des traités**

Dans son rapport du mois de novembre 1997<sup>467</sup>, l'OCDE a considéré qu'il y a « usage incorrect d'une convention lorsqu'une personne (résidente ou non d'un Etat contractant) agit par l'entremise d'une entité juridique créée dans un Etat dans le but principal d'obtenir des allègements d'impôts prévus dans les conventions conclues par cet Etat et auxquelles cette personne n'aurait pas droit directement ». L'OCDE et l'ONU considèrent donc le treaty shopping comme une utilisation inexacte des conventions fiscales internationales. Reste à savoir quelle est la portée juridique de l'expression «usage incorrect d'une convention ».

En droit fiscal international, l'utilisation abusive des conventions regroupe l'ensemble des utilisations « incorrectes » d'un traité, impliquant nécessairement un acte illégal ou une infraction formelle d'une convention. La notion d'abus de traités se rapporte à de nombreuses situations exigeant une différenciation claire, puisque chacune de ces situations a son propre ensemble particulier de caractéristiques et ré-

---

<sup>466</sup> Commentaires sur l'article 1<sup>er</sup> du Modèle de convention, p.47.

<sup>467</sup> Rapport « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais ».



clame une réponse légale différente et spécifique. C'est pourquoi l'OCDE distingue deux grandes familles d'abus de traités. L'abus des traités par un des Etats contractants. Il regroupe toutes les modifications d'engagements par un des Etats contractant et altérant par voie de conséquence l'équilibre des pouvoirs d'impositions d'une part, et d'autre part l'abus des traités par des personnes physiques ou morales qui englobent les bénéficiaires prévus ou non par les conventions, afin d'obtenir des avantages plus grands que ceux résultant du contexte et de l'intention conventionnelle.

Après avoir exposé les critères caractéristiques (subjectifs et objectifs) du chalandage fiscal, nous aborderons les différents mécanismes du chalandage fiscal et les différents procédés par lesquels les multinationales parviennent à se soustraire de leurs obligations fiscales.

## **Paragraphe 2/ Les mécanismes et structures du chalandage fiscal**

L'utilisation abusive des conventions fiscales peut prendre différentes formes. De plus, les multinationales disposent de différentes structures ou différents montages pour éluder leur base d'imposition. Ainsi, nous étudierons les différents canaux de transit des revenus par le biais du chalandage fiscal d'une part (A), et d'autre part, les montages à disposition des multinationales (B).

### **A/ Le chalandage fiscal et ses méthodes de transit de revenus**

En général, les législations nationales prévoient un prélèvement à la source pour les revenus versés à un bénéficiaire non-résident. Toutefois, ce prélèvement est réduit lorsqu'une convention fiscale a été conclue entre l'Etat de la société débitrice et l'Etat du bénéficiaire ou lorsqu'une société s'est entremise à ladite convention. Nous traiterons trois cas à savoir : les sociétés écran (1), l'interposition des sociétés relais (2) et l'interposition des sociétés de services (3).

#### **1/ Les sociétés écrans**

Dans son rapport intitulé : « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran », l'OCDE définit la société écran comme une société utilisée pour minimiser l'impôt dans le pays de résidence de ses actionnaires majoritaires. Mais bien que les sociétés écran soient souvent établies dans des paradis fiscaux, l'OCDE a relevé qu'elles peuvent aussi l'être dans des pays où l'impôt est élevé, notamment dans les cas où les contribuables peuvent se prévaloir des régimes fiscaux spéciaux, ayant des conséquences inattendues sur les lois fiscales internes. Le rôle le plus important de la société écran consiste à recevoir le revenu qui serait normalement versé directement au contribuable et qui, de ce fait, n'est pas assujéti à l'impôt. Or, ces sociétés sont considérées comme des coquilles vides sans aucune personnalité juridique.

De plus, Cutajar-Rivière définit la société écran, au regard du principe de la personne morale : « la société écran correspond à une utilisation de la personne morale non conforme à sa nature juridique<sup>468</sup> ». Il s'agit précisément de dissimuler l'identité du véritable bénéficiaire et d'utiliser cette structure sociétaire comme un instrument de défiscalisation. En général, les sociétés écrans sont dépourvues ou quasiment dépourvues de toute substance économique<sup>469</sup>.

Le recours à de telles structures par les multinationales permet de localiser des revenus taxables dans des États étrangers proposant une fiscalité avantageuse. Cette dissimulation est effective tant que la société écran ne distribue pas de bénéfices. Dans le cas contraire, les revenus distribués sont imposables au titre des associés. Néanmoins, au-delà de l'hypothèse d'une absence de distribution, ce type de subterfuge est souvent agrémenté de modalités de sortie. Il peut s'agir tout d'abord d'interposer d'autres sociétés écrans ou, en outre, de recourir aux options ouvertes par la fiscalité internationale, ce qui permet, in fine, une non-imposition ou une taxation

---

<sup>468</sup> CUTAJAR RIVIERE (C), « La société écran. Essai sur sa notion et son régime juridique », Bibliothèque de droit privé, Tome 292, LGDJ, 1983, p.3.

<sup>469</sup> Pour une analyse détaillée, cf. PASOLINI FEDIDA (C), « Évasion Fiscale Internationale », Thèse, université de Nice Sophia Antipolis, 2000, p.234.

minime des bénéficiaires distribués. Par conséquent, le recours à des sociétés écrans est un vecteur conséquent d'évasion fiscale internationale.

Afin de régler le problème des sociétés écrans, l'OCDE recommande des mesures d'imposition en amont, c'est-à-dire des mesures dans les pays de résidence des actionnaires dans le cadre desquelles : il peut être fait abstraction de la personnalité juridique de la société écran d'une part, d'autre part, la société écran peut être considérée comme résidente du pays de résidence du contribuable, parce que son siège de direction effective y est situé. Elle peut aussi être considérée comme un établissement stable dans le pays de résidence des actionnaires, car elle y a un siège de direction. Enfin, la mise à l'abri de revenus dans la société écran peut être considérée comme nulle, l'activité de cette société ou les revenus qui en découlent étant alors attribués au contribuable lui-même.

Toutefois, l'efficacité des sociétés écrans est fragile en raison de leur caractère artificiel. Cette fictivité patente constitue le talon d'Achille de ce procédé d'évasion fiscale en raison d'une suspicion généralisée. Encore que, les administrations fiscales des pays membres de l'UEMOA ne disposent pas de moyens adéquats pouvant déboucher sur un contrôle rigoureux de l'existence de ces sociétés écrans.

## **2/ L'interposition de Sociétés relais**

À la différence des sociétés écrans, les sociétés relais ont un minimum d'effectivité économique. Ces entités juridiques sont destinées à réceptionner les versements opérés par les sociétés qui les contrôlent, en contrepartie d'opérations dont la réalité est plus ou moins avérée. Ainsi, les sommes versées seront imposées faiblement conformément à la législation fiscale de l'État étranger<sup>470</sup>.

La finalisation d'un tel montage est bien évidemment de réduire l'assiette taxable de la société qui contrôle celle interposée à l'étranger. Ainsi, les sociétés relais sont un vecteur de transferts indirects de bénéfices largement usité en matière de

---

<sup>470</sup> Pour une étude détaillée, cf. PENNERA (C), « Les sociétés relais et l'évasion fiscale internationale », JCP, 1974, II, n°11315, p.141et s.

prestations financières, de ventes ou d'achats de biens tant matériels qu'immatériels. Véritablement, la société relais prend tout son sens lorsque la société interposée fait partie d'une multinationale. Dans cette hypothèse, elle est souvent le trait d'union entre la Société-mère et l'une de ses filiales. La société relais peut prendre deux formes : le relais direct (a) et la stratégie de tremplin (b).

### **a/ Le relais direct**

Soit une société résidente d'un État A qui reçoit d'un autre État B des revenus comme : Redevances, Intérêts, Dividendes. En vertu de la convention signée entre les deux États, la société bénéficiaire des revenus demande à l'État de la source de ces revenus une exonération totale ou partielle des retenues à la source opérées par cet État. Dans la mesure où la société résidente de l'État A appartient entièrement à une personne résidente d'un État tiers qui ne pourra bénéficier des dispositions conventionnelles signées entre les États A et B, la constitution de ladite société doit être regardée comme ayant pour seul but de profiter des avantages prévus par la convention.

Ainsi, nonobstant le fait qu'elle ne soit résidente d'aucun des deux États parties à la convention, la personne résidente de l'État tiers a pu bénéficier des dispositions conventionnelles grâce à l'interposition structurelle de la société relais dans l'État A. L'imposition dans l'État A ne doit pas, par hypothèse, être substantielle car autrement, l'avantage qui découlera de l'utilisation de la convention fiscale serait largement annulé par l'imposition dans cet État. Enfin, beaucoup font remarquer que le transit par relais direct fait appel à des pays à fiscalité privilégiée. Pourtant, il n'est pas nécessaire d'avoir recours à ce type de pays. Il suffit que la législation interne du pays intermédiaire le prévoie. C'est pour cela qu'il est utile de rappeler que le chalandage fiscal est une technique d'ingénierie fiscale. Ce n'est pas une simple recherche d'une convention fiscale plus favorable mais aussi, et pourrait-on même dire, surtout une étude poussée des législations fiscales nationales de chaque pays.

## **b/ La stratégie de tremplin**

La stratégie de tremplin est identique au schéma de relais direct. Toutefois, la société résidente de l'État A est fortement imposée dans cet État. Une société apparentée sera alors créée dans un autre État où elle dispose d'un régime fiscal préférentiel. La société de l'État A lui versera alors un montant élevé d'intérêts, de commissions, de rémunérations de services ou des dépenses similaires qui réduira d'autant sa base imposable. Corrélativement, le résultat de la nouvelle société augmentera, mais l'imposition correspondante sera faible ou nulle compte tenu du régime fiscal particulier de ladite société.

Cette méthode permet soit de réduire, voire de supprimer l'imposition dans l'État de la source, soit de faciliter la non-imposition des revenus versés par la société intermédiaire au bénéficiaire final (tel est le cas de la méthode tremplin). Ainsi, le niveau de formalités administratives, l'exigence des règles comptables et les contrôles sur la constitution et le fonctionnement de la société sont des critères à prendre en compte impérativement.

### 3/ L'interposition de sociétés de services

L'interposition de sociétés de services relève d'une logique comparable à celle de sociétés relais. La finalité est également de localiser des bénéfices à l'étranger dans une entité bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. Par contre, ces sociétés ont pour objet social de prêter des services. Il peut s'agir de prestations financières, techniques ou de conseil. Dans une perspective d'évasion fiscale ces sociétés interposées ont pour finalité de centraliser les paiements résultant des prestations de services effectuées par la personne physique ou morale. Alors que, cette dernière bénéficie d'une faible rémunération qui est imposée dans son État de résidence, la majeure partie des rémunérations est faiblement taxée à l'étranger au titre de la société de services.

Enfin, il existe également des structures spécialisées qui jouissent dans certains États d'une fiscalité particulièrement avantageuse. Ainsi par exemple, de sociétés financières de groupe permettant de localiser une part de bénéfices à moindre coût fiscal. Il s'agit, d'une pratique courante des multinationales. Les quartiers généraux constituent une illustration patente de ces sociétés de services spécifiques. Un quartier général est un centre situé dans un pays, appartenant à un groupe international, dont le siège central est situé dans un autre pays et dont l'activité est exercée au profit exclusif du groupe pour une zone géographique précise. Le quartier général ne peut exercer son activité que dans des domaines limités : coordination, contrôle ou gestion. Il ne peut réaliser d'activités au profit des départements commerciaux ou de fabrication, puisque seules les activités sans caractère commercial lui sont généralement autorisées.<sup>471</sup>. Qu'en est-il des conséquences du chalandage fiscal ?

Le chalandage fiscal a cette particularité de tirer les avantages fiscaux soit au niveau de l'État de la source, soit au niveau de l'État intermédiaire, soit au niveau de l'État de résidence du bénéficiaire final. Il est important de préciser que c'est deux derniers cas de figures sont moins fréquents puisqu'ils sont la conséquence directe de

---

<sup>471</sup> Paradis fiscaux et opérations internationales 4eme Ed, Éditions Francis LEFEBVRE, 2005, n°3290. s. Cf. également Pasolini FEDIDA (C), « Évasion fiscale internationale », Thèse, Université de Nice Sophia Antipolis, 2000, p.24.

la stratégie dite de « relais tremplin », laquelle n'est pas encore très répandue dans les montages internationaux. Mais il est également utile de préciser qu'un chalandage fiscal efficace est composé d'une réduction de l'imposition dans le pays d'origine du revenu d'une part, et d'autre part, d'un taux d'imposition faible ou nul dans le pays du bénéficiaire du paiement, et enfin d'un taux d'imposition faible ou nul sur les paiements à un contribuable d'un pays tiers.

Dans le cadre de notre étude, nous analyserons les avantages fiscaux au détriment de l'État de la source que sont les pays membres de l'UEMOA. Dans la grande majorité des cas, le chalandage fiscal décrit une situation dans laquelle un résident d'un État donné recherche des dispositions conventionnelles plus avantageuses et autrement indisponibles entre l'État de résidence du bénéficiaire final et l'État de la source des revenus. À cette fin, un tel résident interpose une société intermédiaire résident dans l'État qui a une convention fiscale plus favorable avec l'État de source des revenus passifs. Le but de ce montage est d'éviter ou de réduire les retenues d'impôt à la source. À cet effet, l'avantage fiscal se produit au détriment des pays membres de l'espace UEMOA, qui sont les États source des dividendes, des redevances et des intérêts

En ce qui concerne les structures juridiques du chalandage fiscal, il faut noter que toutes les structures ne sont pas compatibles avec le chalandage fiscal. De ce fait, les sociétés fictives, les fiducies et trusts sont vivement déconseillés. Néanmoins, trois types de structures sont compatibles avec le chalandage fiscal. Il s'agit des holdings, des établissements stables et les sociétés relais.

## **B/ Le chalandage fiscal et l'entité intermédiaire**

Dans ce montage juridique, le revenu généré dans l'État de la source s'obtient grâce à l'interposition d'une société résidente dans un État qui a signé une convention fiscale avec l'État de la source. Il est cependant indispensable que le capital de cette société intermédiaire soit contrôlé par l'entité qui l'utilise afin de bénéficier des sommes transférées. Nous reviendrons en détail sur les diverses sociétés types afin de

les appréhender par rapport au chalandage fiscal. Il s'agit des sociétés relais (1), de l'établissement stable (2) et de la société holding (3).

### **1/ Le chalandage fiscal et les sociétés relais**

Le terme « entreprise relais » est un terme couramment utilisé pour décrire des entreprises créées dans un but particulier. Ces sociétés sont particulièrement répandues dans le cadre d'opérations boursières. Dans l'espace UEMOA, ce type de montage se retrouve particulièrement en Côte d'Ivoire, où se trouve la Bourse régionale des valeurs mobilières (BRVM).

L'OCDE a souligné que la société relais profite en son propre nom des avantages prévus par la convention dans l'État de source, mais qu'économiquement, les personnes qui profitent des revenus ne peuvent se prévaloir des dispositions de la convention. Les sociétés relais servent, n'ayant pas d'activités propres, à concentrer et à générer les bénéfices commerciaux et financiers réalisés dans le monde par leurs filiales et par les établissements du groupe. Elles sont les gestionnaires de la trésorerie du groupe qui les a créées et ont pour but de réduire l'impôt dans le pays de la source du revenu. L'objectif principal de la société relais est celui d'accueillir en son sein les bénéfices ou revenus provenant de l'étranger les faisant ainsi échapper aux forts taux d'imposition qu'ils auraient subi, s'ils avaient été perçus directement par la personne contrôlant la société relais.

Il s'agirait là d'un résultat allant à l'encontre de l'esprit de la convention car les avantages négociés entre les deux États seraient involontairement accordés à des personnes qui résident dans un État tiers, ce qui fait échec au principe de réciprocité ; de plus, le revenu pourrait aussi être exonéré totalement de l'impôt ou faire l'objet d'une imposition anormalement faible contrairement au résultat désiré.

Selon le modèle de l'OCDE de 1977, la société relais serait considérée comme une personne qui réside dans l'un des États contractants et qui a le droit d'invoquer en son propre nom les avantages de la convention dans l'autre État contractant. L'exigence relative au « bénéficiaire effectif » énoncé aux articles 10, 11, et 12 du modèle de la convention, est commentée en ces termes dans le rapport : « Le bénéfice de la limitation de l'impôt ne peut être obtenu lorsque la personne qui en



profite économiquement n'y a pas droit et a placé la société de transit comme intermédiaire entre elle-même et le débiteur du revenu ». Il est également fait mention dans ce rapport de la référence à un agent ou un autre mandataire dans les commentaires, mais il y est aussi précisé que les dispositions s'appliqueraient également dans d'autres cas où une personne exerce une fonction similaire : « Ainsi, une société de transit ne pourra normalement être considérée comme le bénéficiaire effectif du revenu si, bien que possédant formellement certains actifs, elle ne dispose que de pouvoirs très restreints qui la mettent simplement dans la position d'un dépositaire ou d'un administrateur agissant pour le compte des parties intéressées ».

En définitive, l'OCDE indique qu'une entreprise relais agissant comme simple fiduciaire ou administrateur au profit de ses actionnaires avec des pouvoirs très restreints, est semblable à un agent ou un mandataire ne pouvant bénéficier des dispositions conventionnelles. Toutefois, lorsqu'une société relais détient des actifs ou des droits, elle n'est pas nécessairement qualifiée de simple société fiduciaire. Par conséquent, les sociétés relais peuvent dans certains cas, être les bénéficiaires effectifs des intérêts, dividendes ou redevances. Cependant, la problématique s'est accentuée depuis 1977 et soulève la question quant à la nécessité pour l'OCDE d'énoncer des politiques plus détaillées au sujet des sociétés relais afin de les empêcher d'utiliser les conventions fiscales de façon incorrecte, tout en intégrant dans le modèle de convention et les commentaires des solutions tenant compte du rapport sur lesdites sociétés et en réactualisant les commentaires existants.

Enfin, dans le cadre des conventions fiscales, il est proposé que, lorsque la convention ne comporte aucune disposition précise au sujet des sociétés relais, les avantages qu'elle prévoit soient accordés en vertu du principe de droit international « *pacta sunt servanda* »<sup>472</sup>, même s'ils peuvent être jugés inappropriés<sup>473</sup>. Toutefois, le rapport sur les sociétés relais fait état de la possibilité d'un État à se protéger contre le chalandage fiscal en appliquant les dispositions « anti-abus » que nous étu-

---

<sup>472</sup> Il s'agit du principe qui est reconnu en droit international et codifié à l'article 26 de la convention de Vienne.

<sup>473</sup> Il y a lieu de se demander si cette suggestion traduit fidèlement le droit international, car elle ne semble pas figurer, à quelque moment que ce soit dans les commentaires de l'OCDE.

dierons dans notre deuxième partie, et en refusant ensuite le bénéfice de la convention lorsqu'il a des raisons de soupçonner que celle-ci est utilisée de façon incorrecte. En résumé, l'utilisation d'une société relais dans un montage tel le chalandage fiscal doit s'effectuer au regard des clauses conventionnelles et des législations internes. Faute de quoi, les États en développement comme ceux de l'espace UEMOA ne tireront aucun intérêt des investissements opérés par les multinationales.

## **2/ Le chalandage fiscal et l'établissement stable**

L'établissement stable est considéré comme ayant une personnalité fiscale à défaut d'avoir une personnalité juridique. Ce principe de l'entité autonome devrait conduire à considérer l'établissement stable comme le bénéficiaire effectif dès lors que c'est à son niveau que s'effectue l'imposition ou la déduction des sommes en cause. Le règlement n°008/2008 en son article 37 alinéa 2, en s'appuyant sur le principe de discrimination s'est écarté de l'analyse du comité des affaires fiscales de l'OCDE en reconnaissant les droits de l'établissement stable

La question qui se pose est de savoir lequel des deux États, l'État du siège ou celui de l'établissement stable, doit être considéré comme l'État de la source et par conséquent habilité à percevoir une retenue à la source sur les sommes versées par l'établissement stable. D'après le comité des affaires fiscales de l'OCDE, il faudrait prendre en compte l'État du siège. Or, la convention modèle de l'OCDE estime que l'État de source est celui dans lequel est situé l'établissement stable (article 11§5). Le règlement UEMOA en s'inspirant de la jurisprudence française considère que l'établissement stable est imposable dans l'État où il est situé conformément à la législation communautaire. L'établissement stable est donc assimilé sur le plan fiscal à une entreprise résidente pouvant bénéficier des avantages conventionnels.

L'imposition d'un établissement stable résident d'un État intermédiaire répond à la méthode dite relais direct. Les revenus passifs obtenus dans l'État de la source par l'établissement stable sont imposables dans cet autre État intermédiaire. Pour supprimer l'imposition il paraît inévitable que l'État intermédiaire ait une fiscalité avantageuse.

### 3/ Le chalandage fiscal et la société holding

D'une forme juridique libre<sup>474</sup>, la constitution d'une holding peut répondre à plusieurs objectifs allant de l'achat d'une entreprise, au maintien du contrôle dans un groupe, tout en favorisant son développement au sein d'une structure hiérarchisée. L'optimisation fiscale des structures d'un groupe international est aussi un objectif assigné aux sociétés holding<sup>475</sup>. Dès lors, l'idée d'associer une société holding à la technique du chalandage fiscal devient, pour les multinationales, intéressante pour trois raisons.

La première, l'utilisation d'une holding permet de prétendre à l'optimisation sur l'imposition des dividendes, des bénéfices résultant de la détention de participations dans le capital des filiales résidentes dans divers États. En effet, si le règlement UEMOA reste manifestement silencieux sur le régime fiscal des holdings, nous nous référons au droit interne ivoirien qui prévoit un prélèvement à la source pour les dividendes versés à un bénéficiaire non résident<sup>476</sup>. De même, en l'absence de conventions fiscales entre l'État du prestataire et l'État du bénéficiaire, l'existence d'un prélèvement de retenue à la source sur les flux distribués aura nécessairement pour résultat d'augmenter le taux d'imposition effectif sur les résultats distribués et parallèlement d'augmenter le taux d'imposition effectif du groupe puisque ce prélèvement ne donne pas droit à un crédit d'impôt. Toutefois, ce prélèvement est réduit en présence d'une convention fiscale signée entre la société intermédiaire et le bénéficiaire. L'intérêt est alors de faire en sorte que la société mère détentrice des titres de la filiale soit située dans un État signataire d'une convention fiscale la plus favorable au

---

<sup>474</sup> Nous précisons que les holdings ne constituant que de simple boîte aux lettres, ou des coquilles vides sont exclues des bénéfices des conventions fiscales du fait de leur caractère fictif au fonctionnement irrégulier de la structure sociale.

<sup>475</sup> DUPONT(F), « La place de la holding internationale en France », 1993, La gazette du palais 2, p.577 et TIRARD (JM), « L'utilisation des holdings étrangères dans un schéma d'optimisation fiscale », Droit et patrimoine 2004, n°27, p.81.

<sup>476</sup> Dividendes versés à des résidents et des non-résidents sont imposés à un taux de 10% pour les distributions versées par les sociétés cotées et 18% sur les distributions qui sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sinon, le taux est de 12%.

regard de la retenue à la source sur les dividendes. En effet, un grand nombre de pays ont introduit des régimes favorables à l'implantation des sociétés holding. Parmi les pays membres de l'espace UEMOA, la Côte d'Ivoire est l'un des pays accueillant le plus de holdings. Les conditions favorables d'implantation consistant généralement à un impôt sur les sociétés symboliques sur les revenus de la société holding d'une part, et d'autre part, l'existence de taux réduits de la retenue à la source, ou d'une exemption ou exonération sur les dividendes versés par la holding à ses associés non-résidents.

La deuxième raison, de la même manière que pour tous les flux financiers, l'objectif du chalandage fiscal est de minimiser la retenue à la source afin d'optimiser le taux effectif d'imposition du groupe. Cette optimisation par l'intermédiaire d'une société holding consiste à éliminer ou réduire l'imposition dans l'État de la source mais, également dans l'État de résidence de la société détentrice des participations. De plus, si postérieurement le bénéfice réalisé dans un troisième État est distribué, la société holding a pour rôle d'éviter la taxation sur les obligations réelles. Pourtant, il ressort souvent que les prélèvements à la source créent des frottements fiscaux sur les dividendes dont les conventions fiscales ne corrigent pas toujours.

Enfin, toujours sur la base du chalandage fiscal par l'intermédiaire d'une société holding, la qualification des dividendes peut faire le jeu d'une optimisation des flux financiers. En effet, les sommes distribuées peuvent être considérées comme des revenus innomés et non pas comme des dividendes, échappant dès lors à toute retenue à la source. Tel est le problème des distributions occultes ou déguisées qui sont généralement assimilés fiscalement à des dividendes. Effectivement, le règlement UEMOA ne couvre pas le cas des distributions déguisées dans la définition des dividendes. Dans ce cas, les bénéfices distribués relèveront des revenus innomés et ne seront pas soumis à une retenue à la source. Ainsi, certains bénéfices distribués peuvent être mieux traités que les dividendes. Tout l'intérêt du choix des sociétés holding se dégage. La technique du chalandage fiscal permet d'identifier des cas dans lequel une retenue à la source peut être évitée parce que la convention ne retient pas cette qualification alors que, par ailleurs dans l'État du bénéficiaire final, c'est la qualification donnée par les parties qui sera retenue, en n'imposant éventuellement pas ces

dividendes. De cette manière, le taux effectif d'imposition sur les résultats distribués et le taux effectif d'imposition du groupe sont réduits par des lacunes juridiques conventionnelles.

## CONCLUSION PREMIERE PARTIE

---

Avec l'internationalisation accrue des échanges, les multinationales, en même temps qu'elles développent leurs activités, parviennent à s'échapper du « joug » des États de l'UEMOA dont les frontières sont poreuses. De ce fait, la souveraineté des États membres de l'espace UEMOA est soumise à rude épreuve. Les activités économiques sont menées à l'échelle mondiale, alors que les États sont enfermés dans leurs frontières nationales. Mais la mondialisation, loin de sonner le glas des États membres de l'UEMOA, appelle ces derniers à une mutation profonde. Car la domination économique des multinationales va jusqu'à enlever la souveraineté économique et juridique des États. Les multinationales, dans leur recherche effrénée de bénéfices, poussent les États de l'UEMOA, à leur offrir davantage d'incitants fiscaux au point que ces derniers s'immolent sur l'autel du sacrifice.

De plus, malgré les tentatives d'harmonisation mises en œuvre dans les États de l'UEMOA, les multinationales parviennent à s'extirper de leurs responsabilités fiscales en jouant des législations nationales. De ce fait, des abus sont constatés. À cela s'ajoute, l'inefficacité de leurs administrations fiscales respectives tant sur le plan structurel qu'organisationnel.

Au regard de tout ce qui précède, les États doivent renforcer les dispositifs existants, en renforçant leur capacité de gestion de leur administration fiscale et recourir aux nouveaux instruments fiscaux de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales.

**DEUXIEME PARTIE : LE NECESSAIRE RECOURS  
AUX INSTRUMENTS INTERNATIONAUX DE LUTTE  
CONTRE L'EVASION FISCALE**

La fiscalité internationale cherche à organiser des situations qui naissent des échanges et la mobilité tant des personnes que des biens dans le monde entier et, plus particulièrement, elle tente d'encadrer d'une part le risque de double imposition du fait de la confrontation de deux ou plusieurs souverainetés fiscales et d'autre part, le risque de fuite devant l'impôt.

Ce chevauchement des législations nationales a été identifié comme un frein au développement économique. Pour lutter contre ce phénomène, les États ont conclu entre eux des conventions fiscales organisant les compétences d'imposition réciproques, dans le cas où leurs législations internes leur attribueraient tous deux un pouvoir d'imposition.

Cette organisation issue de la coopération des États s'est principalement développée de manière bilatérale pour deux raisons. La première, la lutte contre la double imposition. La deuxième, la jonction entre deux systèmes fiscaux originaux conditionnée par le particularisme de chaque législation nationale.

Il apparaît donc clairement comme l'expriment certains auteurs qu' « une convention fiscale en vue de l'élimination des doubles impositions confère par essence un avantage économique à celui qui peut en bénéficier »<sup>477</sup>. Que ce soit sous la forme d'une exonération ou d'un crédit d'impôt, les personnes bénéficiant d'une convention fiscale sont favorisées par le jeu de la convention. Pourtant des personnes n'entrant pas dans le champ d'application de ces conventions ou par des schémas ou montages peu orthodoxes, peuvent être tentés de bénéficier des avantages que leur ultime mécanisme procure. Cette pratique reçoit l'appellation de « treaty shopping » ou « chalandage fiscal ». Elle s'inscrit pour le contribuable dans la démarche de la voie la moins imposée.

Mais bien que conforme à la lettre de la norme conventionnelle, cette utilisation des traités dans un but uniquement fiscal n'est pas du goût des États qui voient

---

<sup>477</sup> TOLEDANO (S) et DEJEAN (N), « *La lutte contre la course aux avantages conventionnels* », Droit et pratique du commerce international, 1985, Volume 11, p.245. Cité par THOMAS (JN), « *Le contrôle fiscal des opérations internationales* », Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2004, p.143, et par CASTAGNEDE (B), « *Précis de fiscalité internationale* », Paris, 2<sup>e</sup> éd., PUF, coll. Fiscalité, 2006, p.323.



ainsi disparaître une partie de leur revenu sans contrepartie. C'est pourquoi la lutte contre le « treaty shopping » s'est développée, afin que nul ne puisse faire d'une convention un usage contraire aux intentions des parties. Cet usage que l'on qualifie d' « abusif ». L'objectif initial des conventions fiscales qui est l'élimination des doubles impositions se transforme ainsi en double exonération. Malheureusement, il semble impossible d'énoncer un standard juridique de l'utilisation normale, c'est-à-dire qui respecte l'intention des parties d'une convention fiscale<sup>478</sup>. Partant, il est vain d'essayer de dégager une règle générale permettant d'en définir l'usage abusif pour le sanctionner. La méthode utilisée pour y remédier consiste à l'insertion dans les conventions fiscales des règles anti-abus.

De plus, l'encadrement des prix de transfert doit aller de pair avec le développement des conventions internationales qui permettront d'éviter notamment les doubles impositions, mais aussi et surtout les doubles exonérations. Car les prix de transfert sont considérés comme le moyen le plus utilisé pour sortir les capitaux de leur pays de source. Les multinationales évitent l'impôt en manipulant les prix des transactions commerciales ou financières entre différentes instances ou filiales, ce qui leur permet de transférer leurs bénéfices d'exploitation sans qu'ils soient taxés. Ainsi, l'évasion fiscale apparaît difficile quand il y a transfert direct de bénéfices. Elle est, par contre, plus aisée et plus fréquente en matière de transfert indirect de bénéfices. C'est ainsi qu'il revient à l'administration fiscale de sanctionner les transferts indirects de bénéfices dès lors qu'elle peut établir l'existence d'avantages consentis, ou prouver que le prix pratiqué n'est pas celui qu'aurait appliqué une entreprise dans les mêmes conditions avec une entreprise étrangère. L'administration sera en droit de redresser toute entreprise qui ne contracte pas au prix du marché, et pourra réintégrer les recettes que la société a artificiellement accordées à une entreprise à l'étranger. Mais pour être efficace, toute lutte doit privilégier une phase préventive (Titre 1).

S'il est important de prendre des mesures hardies pour lutter contre l'évasion fiscale, il apparaît de nos jours que tous les moyens mis en place par les Etats et

---

<sup>478</sup> GLASPER (S), « Les clauses anti-abus dans les conventions fiscales internationales », Thèse Montpellier I, 2007, pp. 46-47.

toutes les institutions concernées par ce phénomène ont étalé leurs limites pour ne pas dire que toutes les initiatives ont échoué. Ainsi, dans le cadre de l'espace communautaire UEMOA, pour résorber quelque peu les effets néfastes de l'évasion fiscale des multinationales, il reviendra aux Etats membres de mettre, d'une part l'accent sur la formation des agents du fisc et la création de services ou structures dédiés aux grandes entreprises et donc par ricochet à la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales. D'autre part, les Etats membres de cette sous-région africaine doivent élaborer une politique de coopération basée sur une assistance mutuelle entre leurs administrations fiscales respectives dans le cadre de l'échange d'informations. Enfin, il ne faut pas l'occulter les relations entre les multinationales opérant dans l'espace UEMOA et les administrations fiscales de ces pays ressemblent à n'en point douter au rapport « David contre Goliath ». Fort de ce constat, nous préconisons une relation améliorée entre les deux partenaires, basée sur la transparence, le civisme fiscal et la responsabilité sociale des entreprises (Titre2).

## **TITRE 1/ LA LUTTE CONTRE L'USAGE ABUSIF DES CONVENTIONS FISCALES ET LE TRANSFERT INDIRECT DE BENEFICES**

Les multinationales s'appuient fortement sur les conventions fiscales et les prix de transfert pour se soustraire à leur responsabilité fiscale. Il revient donc aux États membres de l'espace UEMOA, confrontés aux agissements peu orthodoxes des multinationales de mettre en place des dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale. Ces moyens de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales s'articulent autour de deux axes principaux : les dispositifs anti-abus dans le cadre de l'usage abusif des conventions fiscales (Chapitre 1) et la réintégration des bénéficiaires indirectement transférés (Chapitre 2).

S'agissant des dispositifs anti-abus, nous retiendrons trois méthodes : le principe général anti-abus, les règles anti-abus internes et les clauses anti-abus contenues dans les conventions fiscales.

La première méthode est très controversée en doctrine<sup>479</sup>, justement à cause de la difficile détermination de l'abus. A vrai dire même si les commentaires de la convention modèle OCDE reprennent cette idée de principe général anti-abus dès 2003, la méthode n'a réellement été employée que par une juridiction, le Tribunal Fédéral Suisse, dans un arrêt « Danemark »<sup>480</sup>. Quant à son principe, il découle de celui de primauté du fond sur la forme c'est-à-dire la primauté de l'objectif des conventions d'éliminer effectivement les doubles impositions juridiques sur la lettre du traité. Le tribunal saisi refuserait l'application de la convention aux situations d'abus puisque celles-ci ne constituent pas des cas de double-imposition juridique réelle. L'éclairage porté sur le débat par les commentaires aux articles du modèle de con-

---

<sup>479</sup> OBERSON (X), « Précis de droit fiscal international », Bern 3<sup>ème</sup> édition, Stampfli, Coll. Précis de Droit Stampfli, 2009, p.221 ; GLASPER (S), « Les clauses anti-abus dans les conventions fiscales internationales, thèse Montpellier I, 2007, pp.44-46.

<sup>480</sup> Décision « 2A.239/2005, A. Holding Aps gegen Eidgenössische Steuerverwaltung » du 28 novembre 2005, disponible sur le site <http://www.bger.ch>.

vention fiscale de l'OCDE est mesuré : « L'application potentielle des règles générales anti-abus n'exclut pas la nécessité de dispositions spécifiques destinées à éviter des formes particulières d'évasion fiscale »<sup>481</sup>. Nous ne ferons pas cas de cette méthode.

La seconde méthode consiste pour les Etats à insérer dans leur législation interne, et ce de manière unilatérale, des dispositions permettant de lutter contre l'abus des conventions fiscales. La norme aura le mérite d'être énoncée de manière claire et d'être conforme à la vision qu'à l'Etat de l'utilisation normale ou abusive des conventions fiscales qu'il a conclues. En pratique ces mesures fonctionnent en limitant de solutions conventionnelles lorsqu'elles devraient déboucher en droit interne sur une exonération ou un crédit d'impôt, aux situations considérées « abusives ». On le voit, cette solution unilatérale peut aller à l'encontre du principe international d'exécution de bonne foi des conventions puisqu'elle refusera au contribuable le bénéfice du traité dans l'Etat qui adopte de telles mesures, alors même que l'Etat co-contractant, lorsqu'il admet une limitation de son pouvoir d'imposition au profit de l'autre partie, le fait afin que ses contribuables ne soient pas pénalisés dans leur développement économique international.

La dernière méthode est celle de l'insertion dans les conventions de lutte contre la double-imposition de clauses dites « anti-abus », c'est-à-dire des mesures élaborées et adoptées par les Etats contractants, visant à exclure du mécanisme de la convention des situations considérées par eux comme abusives. Cela s'effectue en précisant les règles édictées, afin de combler leurs lacunes et leurs imprécisions pour qu'elles se prêtent le moins possible à une utilisation non conforme à leur objectif. Ces dispositions conventionnelles sont difficiles à cerner puisqu'elles sont éparpillées, qu'elles ne reçoivent pas d'appellation uniforme au sein d'une seule et même convention<sup>482</sup> et que n'ayant pas de régime propre par rapport aux traités qui les contiennent, elles ne représentent pas une catégorie juridique à proprement parler.

---

<sup>481</sup> Comité des Affaires fiscales de l'OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Juillet 2008, Commentaires sur l'article 1. 9.6.

<sup>482</sup> On peut cependant indiquer la présence dans les conventions fiscales conclues par les États-Unis d'Amérique, d'un article regroupant ces dispositions, intitulé « Limitation in benefits » ou « Limita-

En ce qui concerne la lutte contre les transferts indirects de bénéfices, lorsqu'une entreprise a directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées dans l'espace communautaire UEMOA ou hors de cette sous-région, les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen sont rapportés au résultat fiscal et/ ou au chiffre d'affaires déclarés. En vue de cette rectification, les bénéfices indirectement transférés sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration.

De plus, l'administration peut demander communication des informations et documents relatifs à la nature des relations liant les entreprises en cause, la nature des services rendus ou produits commercialisés, la méthode de détermination des prix des opérations réalisées, la pratique des prix excessifs pour les redevances et autres rémunérations.

Enfin, il revient aux administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA de mettre à la disposition des multinationales opérant dans cet espace communautaire, la documentation sur les prix de transfert. À cet effet, ces pays peuvent s'inspirer de l'expérience française en la matière.

---

tion des avantages de la convention » : United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, article 22 et Convention franco-américaine du 31 août 1994 modifiée par l'avenant du 13 janvier 2009, article 30.

## Chapitre 1/ La lutte contre l'usage abusif des conventions fiscales

En raison de la nécessité de lutter contre l'instrumentalisation des conventions fiscales, l'insertion des clauses anti-abus a connu un essor considérable. Ces clauses conditionnent le bénéfice, pour les contribuables, des dispositions des conventions éliminant la double-imposition. Leur étude est fondamentale afin de déterminer la situation fiscale des bénéficiaires. Il est donc nécessaire de les identifier et de pouvoir les définir en compréhension, en spécifiant les caractères de rattachement au concept.

Malgré leur variété, les clauses anti-abus se définissent par leur objectif, celui d'exclure du bénéfice de la convention les situations non acceptées par les parties et par leur emplacement au sein de ces traités. Leur concept est donc éminemment fonctionnel, créé afin de catégoriser ces diverses mesures servant un but unique. Cette particularité des clauses anti-abus explique pourquoi peu d'études se sont intéressées à leur logique et pourquoi les auteurs se sont souvent contentés d'en donner une définition en extension, avant de présenter leur fonctionnement.

Les clauses anti-abus contenues dans les conventions fiscales ont le même objet que les règles anti-abus internes. Elles ont donc pour finalité d'endiguer l'utilisation de structures sociétaires dans le but de réduire, voire d'exonérer le contribuable de sa part de contribution. À cet effet, dans le cadre de notre étude, afin de mieux cerner le concept, nous aborderons d'une part, les notions des clauses anti-abus à travers leurs définitions et leur procédure d'élaboration (section 1) et d'autre part, comment l'insertion des clauses anti abus permet de lutter contre l'usage abusif des conventions fiscales (section2).

Il est important de noter que dans les conventions fiscales conclues entre la France et ses anciennes colonies que sont les pays membres de l'espace UEMOA, à l'exception de la Guinée Bissau, ne figurent nullement les clauses anti abus. Il a fallu attendre 2016, pour voir figurer dans la convention fiscale entre le Sénégal et le Por-

tugal, la notion de clause anti abus en son article 30<sup>483</sup>. Il est donc primordial pour les pays membres de l'espace UEMOA de renégocier leurs conventions fiscales respectives et le règlement n°008/CM/ UEMOA du 26 septembre 2008, en insérant les clauses anti-abus.

## **Section 1/ Les notions des clauses anti-abus**

De façon incontestable, les abus des traités rentrent dans la catégorie des évasions fiscales. Par conséquent, les mesures générales de prévention et de répression de l'évasion fiscale sont évidemment applicables aux abus ses traités. Ainsi, les clauses anti-abus sont insérées dans les conventions fiscales afin de lutter contre leur utilisation abusive. Cette insertion résulte, le plus souvent, d'une longue négociation lors de l'élaboration des conventions fiscales. L'étude de ces clauses s'avère complexe et difficilement appréhensible, en raison de l'incertitude qui pèse sur le concept d'usage abusif.

Afin de couvrir un maximum de situations considérées comme abusives, ces clauses ont des formes multiples. L'étude de la notion des clauses anti-abus suppose la définition de ces clauses (paragraphe 1) et l'analyse de leur élaboration. (Paragraphe 2)

---

<sup>483</sup>.1. Les dispositions de la présente Convention ne peuvent être interprétées de façon à empêcher l'application par un État contractant des dispositions anti-abus prévues par son droit interne.  
2. Les avantages prévus dans la présente Convention ne sont pas accordés à un résident d'un État contractant qui n'est pas le bénéficiaire effectif des revenus provenant de l'autre État contractant.  
3. Les dispositions de la présente Convention ne sont pas applicables si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne intervenant dans la création ou la cession de biens ou de droits au titre desquels sont versés les revenus consiste à tirer avantage de ces dispositions au moyen de cette création ou de cette cession.

## Paragraphe 1/ La définition des clauses anti-abus

Les clauses anti-abus se définissent dans le but de prévenir l'usage abusif des conventions fiscales. Afin de cerner véritablement le concept de clauses anti abus, nous aborderons d'une part, une définition difficilement appréhensible (A), et d'autre part le caractère incertain de l'usage abusif (B).

### A/ Une définition difficilement appréhensible

Les clauses anti-abus consistent en des dispositions plus ou moins élaborées, présentes dans les conventions fiscales, afin d'éviter qu'il en soit fait un usage abusif<sup>484</sup>.

La définition des clauses anti-abus trouve son origine dans le commentaire du modèle de convention de l'OCDE. En effet, dès 1977, ce commentaire mentionne l'existence de « dispositions particulières »,<sup>485</sup> destinées à lutter contre " l'usage incorrect "<sup>486</sup> des conventions fiscales et des législations internes<sup>487</sup>. À partir de 1992, ce commentaire utilise le terme de « clauses »<sup>488</sup> destinées à lutter contre «L'usage abusif » des conventions fiscales et des législations internes.

Le terme de «clause anti-abus» trouve, quant à lui, son origine dans le rapport de l'OCDE de 1987 sur l'évasion et la fraude fiscales internationales<sup>489</sup>, même si ce rapport n'utilise pas le terme en tant que tel. En effet, le rapport utilise le terme de

---

<sup>484</sup> GOUTHERE (B), « Les impôts dans les affaires internationales », 6ème Ed., Levallois, Francis LEFEBVRE, 2004, n° 2547, p.815.

<sup>485</sup> OCDE, modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris 1977. Commentaire sur l'article 1 Paragraphe 10. Cette expression est reprise dans la convention modèle des Nations Unies. Modèle de convention concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en voie de développement, New York, 1980, commentaire sur l'article 1 Paragraphe 3.

<sup>486</sup> Ibid.

<sup>487</sup> Ibid.

<sup>488</sup> Ibid.

<sup>489</sup> OCDE, L'évasion et la fraude fiscale internationale. Quatre études, Paris, 1987.



«clauses préventives» de l'évasion fiscale<sup>490</sup>, mais prévoit que l'usage abusif des conventions est un cas d'évasion fiscale.

Ni les conventions fiscales bilatérales, ni les modèles conventionnels ne comprennent le terme ou la définition des clauses anti-abus. Une exception, tout de même, peut cependant être trouvée en 1981 dans le modèle américain de convention fiscale<sup>491</sup> et dans de nombreuses conventions bilatérales signées avec les États-Unis, comportent un article intitulé " Limitation des avantages conventionnels" qui correspond à une clause anti-abus sans en retenir le terme.

Les clauses anti-abus ne sont pas toujours des clauses à proprement parler. Certaines conventions comportent des clauses spécialement destinées à lutter contre les abus<sup>492</sup>, mais le plus souvent, ces mesures sont des mécanismes conventionnels destinés à lutter contre l'usage abusif des conventions et des législations internes. Par conséquent, ces clauses excluent les dispositifs conventionnels destinés à lutter contre des cas d'évasion fiscale qui ne constituent pas une utilisation abusive de la convention ou des législations internes comme par exemple des dispositions relatives au prix de transfert, et à la sous-capitalisation<sup>493</sup>. En effet, le résultat souhaité par le contribuable n'est pas obtenu du fait de l'application de la convention fiscale. Ces mécanismes sont parfois utilisés en combinaison avec des clauses anti-abus pour lutter contre des structures d'évasion fiscale, qui font une utilisation abusive des conventions fiscales et des règles de la concurrence. Elles excluent également les dispositifs de droit interne destinés à lutter contre l'usage abusif des conventions et des droits internes<sup>494</sup>. Les clauses anti-abus n'excluent pas les dispositions conventionnelles destinées à lutter contre les paradis fiscaux et les pays à fiscalité privilégiée car ces derniers favorisent l'abus de conventions.

---

<sup>490</sup> Ibid. P.103.

<sup>491</sup> États-Unis, Model Income and capital tax convention, 1981, article 16. Il est repris à l'article 22 du modèle convention américain de 1996.

<sup>492</sup> VEGA BORREGO (F), « Limitation on benefits clauses in double taxation conventions », Pays-Bas, Kluwer Law international, coll. Eucotax, 2006 page VIII. Ron.

<sup>493</sup> VAN WEEGHEL (S), "The improper use of tax treaties, Royaume-Uni, Kluwer Law international, 1998, p.5.

<sup>494</sup> Ibid.

Les clauses anti-abus apparaissent ainsi, comme un dispositif conventionnel multiple ou chaque clause est destinée à lutter contre un usage abusif spécifique<sup>495</sup>. Une terminologie spécifique peut alors être donnée à ces clauses en fonction du type d'usage abusif contre lequel elles luttent. Ces différentes clauses et ces différents mécanismes se différencient tant par leurs fondements que par leur champ d'application, leur contenu, leur portée leur efficacité et l'utilisation qui en est faite par les différents États. Mais, n'y-a-t-il pas un principe anti-abus général dans les conventions fiscales ?

Selon certains auteurs, il y aurait implicitement dans toutes les conventions fiscales bilatérales un principe anti-abus général selon lequel les avantages conventionnels doivent être refusés en présence d'un abus<sup>496</sup>. Ce principe est pour certains auteurs un principe général non écrit et pour d'autres, un principe qui trouve son fondement dans le droit international public<sup>497</sup>. Cette idée de principe général anti-abus est reprise en 2003 par le commentaire de l'article 1 de la convention modèle OCDE<sup>498</sup>.

Cependant, la délimitation de ce principe général anti-abus est incertaine en raison de l'incertitude qui pèse sur le concept d'usage abusif des conventions et il est, par conséquent, difficile d'admettre que l'usage abusif des conventions puisse être combattu de façon homogène par un principe général anti-abus non écrit et peu clair. De plus, en raison de sa définition incertaine, ce principe pourrait engendrer des fluctuations d'une convention à l'autre et, par conséquent, une incertitude tant sur son interprétation que sur celle de la convention. Quand bien-même un tel principe serait applicable, l'utilité des clauses anti-abus ne devrait pas être remise en question, du

---

<sup>495</sup> OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, 2003. Commentaire sur l'article 1 Paragraphe 9.6.

<sup>496</sup> WEST(P), *Abusive Application of international Tax agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law international, 2001, p.20.

<sup>497</sup> Article 38 Paragraphe 1, des statuts de la cour de justice internationale.

<sup>498</sup> OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, 2003, commentaire sur l'article 1 Paragraphe 8.3, 9.4 et 9.6.

fait de la spécialité de ces clauses<sup>499</sup>, qui permet de lutter contre les formes particulières d'abus. Inversement, une autre partie de la doctrine considère qu'il n'existe pas de principes généraux anti-abus implicites dans les conventions<sup>500</sup>, et que seuls les dispositifs anti-abus spécifiques, permettent de lutter contre l'abus. Quant à la nécessité d'un tel principe général, les auteurs sont également partagés. Dans son rapport de 1987, le comité des affaires fiscales de l'OCDE a indiqué que les opinions étaient divergentes quant au problème de savoir si l'absence d'une solution générale contre l'utilisation des sociétés relais est un réel problème dans la convention modèle de l'OCDE de 1977<sup>501</sup>.

Certains préfèrent les dispositions spécifiques afin de s'assurer la protection juridique du contribuable<sup>502</sup>, alors que d'autres préfèrent une disposition générale<sup>503</sup>, car on ne peut prévoir tous les différents cas d'abus.

L'incertitude qui pèse sur la délimitation de la notion générale d'usage abusif des conventions rend la définition générale des clauses anti-abus difficile à appréhender puisque ces clauses se définissent par leur but qui est de prévenir cet usage. Les clauses anti-abus sont aussi examinées au cas par cas, mais leur définition générale reste incertaine en l'absence d'une définition générale du concept «d'usage abusif des conventions». L'incertitude pesant sur la définition générale des clauses anti-abus rend l'élaboration des clauses anti-abus spécifique et complexe. En effet, ces dernières doivent lutter contre les situations abusives, tout en épargnant les situations non abusives, sous peine d'être qualifiées de clauses abusives. Il convient donc d'essayer de définir et de comprendre ce concept, afin d'appréhender au mieux la définition générale des clauses anti-abus.

---

<sup>499</sup> OCDE, modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, 2003, commentaire sur l'article 1 Paragraphe 9.3

<sup>500</sup> LANG (M), in IFA, Abusive application of international tax agreements, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll. IFA Congress Seminar Séries, 2001, p.26-27

<sup>501</sup> OCDE, « L'évasion et la fraude fiscale internationales », quatre études, Paris, 1987 p. 104.

<sup>502</sup> VEGA BORREGO (F), « Limitation on benefits clauses in Double taxation conventions », Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll. Eucotax, 2006, p. IX

<sup>503</sup> E. KEMMEREN (E), in IFA, Abusive application of international tax agreements, Pays-Bas, Kluwer Law international, Coll. IFA Congress Seminar séries, 2001, p. 72

## B/ Le caractère incertain de l'usage abusif

L'usage abusif des conventions fiscales existe certes, mais sa définition est difficile à appréhender car, ni les conventions fiscales bilatérales, ni les modèles de conventions fiscales, ne définissent le contenu minimum de "l'usage abusif" des conventions. De plus, les différents États ont tous, une vision particulière de ce que recouvre ce terme "l'usage abusif"<sup>504</sup>.

Encore, les cas d'utilisation abusive de convention sont difficilement déterminables et sont multiples<sup>505</sup>. Certains ouvrages et le commentaire modèle OCDE, permettent cependant d'appréhender cette définition avec plus de facilités. Certains auteurs remettent en cause l'utilité du terme "abus des conventions fiscales" car il semble recouvrir une matière comprise par tous et ayant fait l'objet d'un accord commun alors que ce n'est clairement pas le cas<sup>506</sup>. En effet, ce terme a un contenu très lourd, car il est dérogatoire, et implique que l'usage non abusif d'une convention fiscale puisse être identifiée<sup>507</sup>.

Les définitions de l'usage abusif données par le dictionnaire apportent peu de clarifications. À titre d'exemple, le dictionnaire Le Robert, indique que l'usage abusif signifie, le mauvais usage, l'usage excessif, ou immodéré. Cette définition suppose un standard au-delà duquel il y a usage abusif mais ne définit pas ce standard. Ainsi, il convient de s'interroger sur qui des organisations internationales ou des États parties au contrat doit définir ce standard. Une fois définie, il convient de dé-

---

<sup>504</sup> Ils retiennent des seuils différents pour caractériser l'abus ; par exemple, l'Allemagne privilégie l'égalité d'imposition, les États-Unis le caractère industriel et commercial de la transaction et le Royaume-Uni la protection des garanties du contribuable.

<sup>505</sup> LANG (M), IFA, *Abusive application of international tax agreement*, Pays-Bas, Kluwer, Law International, Coll. IFA Congress Seminar series, 2001, p. 8-9.

<sup>506</sup> VAN. WEEGHEL (S), *The improper use of tax treaties*, Royaume-Uni. Kluwer Law International, 1998, p. 5.

<sup>507</sup> ROSEN BLOOM (H), *Tax treaty abusif: Policy and issues*, Law and Policy in international business n° 15.

terminer si ce standard est suffisamment clair et précis pour être respecté par les contribuables<sup>508</sup>.

Plusieurs définitions de ce concept sont envisagées<sup>509</sup>. L'approche la plus flexible et la moins restrictive consiste à soutenir qu'il n'y a pas d'abus de la convention si les termes de celles-ci sont littéralement respectés<sup>510</sup>. L'approche la plus restrictive consiste à considérer que l'usage abusif de la convention est l'usage contraire aux intentions des États<sup>511</sup>, à l'esprit de la convention<sup>512</sup> et aux objectifs de celle-ci : éviter la double imposition sans créer la possibilité d'une double non-imposition<sup>513</sup> et favoriser, par la même, les transactions transfrontalières industrielles et commer-

---

<sup>508</sup> VAN. WEEGHEL (S), *The improper use of tax treaties*, Royaume-Uni. Kluwer Law International, 1998, p. 97.

<sup>509</sup> VAN WEEGHEL (S), *The Improper Use of Tax Treaties*, Royaume-Uni, Kluwer Law International, 1998, p.95. IFA, *Abusive Application of International Tax Agreements*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll. IFA Congress Seminar Series, 2001, p. 5.

<sup>510</sup> Cette interprétation est soutenue par le fait que c'est aux États d'inclure dans les conventions des dispositions empêchant l'abus. Les États font les conventions et ne devraient donc pas pouvoir invoquer l'abus s'ils n'ont pas pris des mesures suffisantes. (LANG (M), in IFA, *Abusive Application of International Tax agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll., IFA Congress Seminar Series, 2001, p. 8-9). Cette interprétation est cependant contraire à l'intérêt du contribuable sur le long terme car l'usage abusif des traités conduit à freiner les négociations conventionnelles (P. WEST, in IFA, *Abusive Application of International Tax Agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll., IFA Congress Seminar Series, 2001, p.14-15).

<sup>511</sup> GOUTHIÈRE (B), « Les impôts dans les affaires internationales », 6<sup>e</sup> éd. Levallois, Francis LEFEBVRE, 2004, n°2547, p.815.

<sup>512</sup> GONZALES DE RECHTER (B), in IFA, *Évasion fiscale/ fraude fiscale*, États-Unis, Kluwer Law and Taxation, Coll. Les cahiers de droit fiscal international, 1983. P.214. Cet auteur considère que l'esprit de la convention doit être respecté au moins un minimum. Ce minimum est apprécié différemment selon le cas d'espèce.

<sup>513</sup> WEST (P), in IFA, *Abusive Application of International Tax Agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll., IFA Congress Seminar Series, 2001, P.5-6. - LANG (M), in IFA, *Abusive Application of International Tax agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll., IFA Congress Seminar Series, 2001, p. 8-9. VAN. WEEGHEL (S), *The improper use of tax treaties*, Royaume-Uni. Kluwer Law International, 1998, p.35 et 95.

ciales économiquement avantageuses<sup>514</sup>. Il conviendrait d'analyser l'histoire, la structure et le but des conventions fiscales pour déterminer ce qu'est l'usage abusif et l'usage non abusif des conventions<sup>515</sup>. Selon cette approche, une entreprise qui transfère son siège dans un État et bénéficie de ce fait d'un avantage conventionnel, n'abusera pas de la convention, si elle exerce réellement une activité industrielle commerciale dans cet État<sup>516</sup>. Inversement, si la société est fictive, l'abus est avéré, car la convention est utilisée contrairement à son but, qui est de permettre des allègements d'impôts aux entreprises exerçant une activité industrielle et commerciale.

Le commentaire de la convention modèle de l'OCDE de 1977 propose une définition de l'usage abusif des conventions. De cette définition, il ressort que l'usage abusif des conventions favorise la fraude et l'évasion fiscale internationales<sup>517</sup> et résulte par exemple, de manœuvre qui permet, à la faveur de constructions juridiques souvent artificielles de profiter à la fois des avantages fiscaux des droits internes et avantages fiscaux du droit conventionnel<sup>518</sup>. Même si en 1992 et 2003, il y a eu d'autres définitions proposées par le modèle de convention de l'OCDE, la définition de 1977 donne l'exemple général des manœuvres qui permettent de profiter à la fois des avantages fiscaux, des législations internes et des dégrèvements fiscaux contenus dans les conventions fiscales.

---

<sup>514</sup> RAO (L), in IFA, *Abusive Application of International Tax Agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll., IFA Congress Seminar Series, 2001, P.5-6.

<sup>515</sup> VAN. WEEGHEL (S), *The improper use of tax treaties*, Royaume-Uni. Kluwer Law International, 1998, P.5.

<sup>516</sup> La société est constituée dans le nouvel État pour des raisons industrielles et commerciales, la direction de la société est située dans le nouvel État et les opérations de la société sont conduites à partir de cet État.

<sup>517</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 1977, commentaire sur l'article 1. §7.- NATIONS UNIES. *Modèle de convention concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, New-York, 2001. Commentaire sur l'article 1. §8.

<sup>518</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 1977, commentaire sur l'article 1. §8. Cet exemple est repris par la convention modèle des nations unies (NATIONS UNIES. *Modèle de convention concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, New-York, 1980. Commentaire sur l'article 1. §2.).

Afin de combler l'incertitude pesant sur le concept d'usage abusif, il faudrait que la convention modèle de l'OCDE en donne une définition précise et que les conventions fiscales reprennent cette définition<sup>519</sup>. Mais une telle définition est-elle concevable ? Et si oui, est-elle applicable ? Il est très difficile de concevoir une définition plus précise que celle donnée par le commentaire de la convention modèle de l'OCDE. Car cela supposerait que les différents cas d'abus soient répertoriés et que tous les États se mettent d'accord sur ce que représente pour eux l'usage abusif de conventions et des législations nationales. De plus, si une telle définition existait, elle serait dangereuse et donc inapplicable puisqu'elle consisterait à considérer systématiquement comme abusive toutes les situations rentrant dans cette définition. Elle pourrait ainsi refuser le bénéfice des avantages conventionnels à certains montages abusifs et inversement refuser ce bénéfice à des montages non abusifs. Le commentaire de la convention modèle de l'OCDE s'appuie sur cette approche<sup>520</sup>. Il convient par conséquent de procéder à une analyse au cas par cas des dispositifs abusifs<sup>521</sup> et de prévoir des clauses anti-abus spécifiques adaptées à chacun de ces dispositifs. Cette approche conduit aussi à rendre l'idée d'un principe général anti-abus inexplicable. Il convient cependant de prévoir une réserve par rapport à cette interprétation. Une telle définition serait dangereuse et par conséquent inadaptée si elle était utilisée seule. En présence de clauses anti-abus spécifiques, elle représente un bon complément de ces clauses puisqu'elle leur donne un principe directeur<sup>522</sup> et permet de refuser l'avantage conventionnel à un montage abusif qui ne serait pas visé par ces clauses. Le caractère abusif des dispositifs spécifiques doit être également manié avec prudence. En effet, l'attribution d'un tel caractère peut constituer une menace à l'existence des conventions fiscales et à leur caractère uniforme. En effet, les États

---

<sup>519</sup> WASSERMEYER (F), in *IFA Abusive Application of International Tax Agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll., IFA Congress Seminar Series, 2001, p.19-20.

<sup>520</sup> Le caractère abusif d'une transaction ne doit pas être présumé à la légère (OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 2003, commentaire sur l'article 1. § 9.5.

<sup>521</sup> LANG (M), in *IFA, Abusive Application of International Tax Agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll., IFA Congress Seminar Series, 2001, p. 8-9.

<sup>522</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 2003, commentaire sur l'article 1. §9.5.

qui facilitent ces pratiques risquent d'être exclus des conventions et leurs conventions existantes risquent d'être dénoncées.

En raison de l'incertitude qui plane sur la définition générale de l'usage abusif des conventions fiscales, la délimitation d'un principe général anti-abus est incertaine. De ce fait, différentes clauses anti-abus aux fondements multiples ont été élaborées pour lutter contre les cas spécifiques d'utilisation abusive des conventions. Ces clauses permettent d'identifier des cas d'usage abusif en l'absence d'un corps international ou d'un corps indépendant compétent pour vérifier ces abus. Elles permettent d'apporter des mesures de lutte proportionnées contre ces abus, contrairement à la convention de Vienne<sup>523</sup> qui sanctionne le manquement aux obligations de la convention par la seule dénonciation ou suspension de la convention. Cette dernière ne permet pas aux États de prendre des mesures unilatérales contre l'État responsable du manquement ou contre la personne qui bénéficie indirectement du manquement en abusant de la convention.

## **Paragraphe 2/ L'élaboration des clauses anti-abus**

De façon générale, et surtout depuis les années 80, les États incorporent systématiquement des clauses anti-abus dans leurs conventions fiscales lors de leur élaboration. Avant d'étudier l'élaboration des clauses anti-abus, il est important de porter une attention particulière aux fondements des clauses anti-abus.

### **A/ Les fondements des clauses anti-abus**

Certaines clauses anti-abus émanent des modèles conventionnels (1) alors que d'autres clauses anti-abus n'émanent pas des modèles conventionnels (2).

---

<sup>523</sup> Article 60 de la convention de Vienne sur la loi des traités.



## **1/ Les clauses anti-abus émanant des modèles conventionnels**

Les conventions modèles comportent de nombreuses clauses anti-abus. Certaines de ces clauses figurent dans les modèles conventionnels depuis leur origine alors que d'autres clauses anti-abus y sont insérées lors des mises à jour successives. Les modèles conventionnels sont largement inspirés les uns par les autres et suivent quasi unanimement le même plan. Ainsi, les clauses anti-abus dites classiques (a) figurent dans la plupart des conventions modèles qui comportent cependant quelques clauses anti-abus atypiques (b).

### **a/ Les clauses anti-abus classiques**

Les fondements de certaines clauses anti-abus sont explicités par les

Commentaires des conventions modèles<sup>524</sup> et par certains auteurs<sup>525</sup> alors que les fondements d'autres clauses anti-abus doivent être directement recherchés dans le texte des conventions sans qu'il n'y ait d'autre indice<sup>526</sup>.

---

<sup>524</sup> Par exemple le modèle conventionnel de l'OCDE explicite les fondements de la « clause de bénéficiaire effectif », de la « clause des sociétés d'artistes et de sportifs », de la « clause anti-abus générale », de la « clause de transparence », de la « clause de transit », de la « clause de soumission à l'impôt », de la « clause de bonne foi », de la « clause d'activité », de la « clause d'activité », de la « clause de cotation en bourse », de la « clause de l'allègement alternatif », de la « clause de limitation des avantages conventionnels globale » et des « clauses d'exclusion » (OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 2005, Commentaire sur l'article 1§10).

<sup>525</sup> Par exemple, certains auteurs explicitent les fondements de la « clause de personne résidente », de la « clause de l'obligation fiscale illimitée », de la « clause de bénéficiaire effectif », de la « clause des sociétés d'artistes et de sportifs », (ROHATGI (R), « *Basic International Taxation*, Pays-Bas, Kluwer Law International, 2002 ; VAN. WEEGHEL (S), « *The improper use of tax treaties* », Royaume-Uni, Kluwer Law International, 1998, GOUTHIERE (B), « *Les impôts dans les affaires internationales* », 6<sup>ème</sup> éd. , Levallois, Francis LEFEBVRE, 2004).

Certaines clauses anti-abus restreignent le champ d'application de la convention. C'est ainsi qu'une clause anti-abus restreignant le champ d'application la convention aux seules personnes résidentes figure depuis 1963 dans l'article 1 de la convention modèle de l'OCDE. Cette clause dite clause de résidence, est reprise par la majorité des conventions modèles<sup>527</sup>.

D'autres clauses anti-abus restreignent certains avantages conventionnels. Il s'agit d'une clause anti-abus restreignant le droit d'obtenir l'allègement de retenue à la source concernant l'imposition des dividendes au seul bénéficiaire effectif. Cette clause est dite « clause de bénéficiaire effectif », reprise par de nombreux modèles conventionnels<sup>528</sup> fait l'objet d'un commentaire de l'OCDE depuis 1977. Une deuxième clause de bénéficiaire effectif, restreignant l'exonération d'impôt concernant l'imposition des intérêts et des redevances, figure depuis 1976 aux articles 11§1 et

---

<sup>526</sup> Par exemple, les fondements de la « clause d'établissement stable », des « clauses autre revenus, autres gains, autres biens et autres éléments de fortune », de la « clause des différents critères de résidence de droit interne retenus », de la « clause du critère conventionnel de la direction effective pour les personnes autres que physiques », de la « clause prévoyant que les Etats gardent le droit d'imposer leurs résidents et leurs citoyens indépendamment des dispositions de la convention » de la « clause prévoyant un droit de suite sur certains anciens résidents », de la « clause prévoyant la définition de la notion d'employeur », de la « clause de l'imposition selon la nationalité », et des « clauses prévoyant une durée minimale de résidence ou une durée minimale de non résidence ».

<sup>527</sup> Cette clause figure depuis 1966 dans l'article 1<sup>er</sup> de la convention modèle de l'OCDE sur les successions et donations. Elle est reprise en 1976 par l'article 1§1 de la convention modèle américaine, en 1979 par l'article 1<sup>er</sup> de la convention modèle de l'ONU, en 1979 par l'article 1<sup>er</sup> de la convention modèle de l'UNESCO et de l'OMPI, en 1987 par l'article 1<sup>er</sup> de la convention modèle de l'ASEAN.

<sup>528</sup> Cette clause est intégrée en 1977 à l'article 10§2 a) et b) de la convention modèle de l'OCDE. Une clause similaire est ainsi insérée à l'article 11§2 de la convention modèle de l'OCDE concernant l'imposition des intérêts. Ces deux clauses de la convention modèle de l'OCDE sont précisées dans la convention modèle de l'OCDE de 1992. Des dispositions identiques figurent aux mêmes articles de la convention modèle de l'ONU de 1979 et sont précisées en 2001. La convention modèle de l'ONU reprend en plus une disposition semblable dans son article 12 §1 concernant les redevances. Des dispositions identiques à la convention modèle de l'ONU figurent aux mêmes articles de la convention modèle de l'ASEAN de 1987 mais elles ne sont pas précisées comme pour les conventions modèles susmentionnées. Cette clause figure dans l'article 6 de la convention modèle de l'UNESCO et de l'OMPI de 1979 concernant les redevances. Cette clause ne figure ni dans la convention modèles de la ligue des Nations de 1943 et de 1946.

12§1 de la convention modèle américaine. Cette clause est précisée en 1977 et reprise dans certains modèles conventionnels<sup>529</sup>. Elle fait l'objet d'une explication technique américaine dès 1996 et d'un commentaire de l'OCDE bien plus approfondi depuis 2003<sup>530</sup>.

Encore, d'autres clauses anti-abus sont relatives au régime d'imposition applicable à certaines catégories de revenus. Une clause anti-abus prévoyant l'imposition des établissements stables dans l'État où ils sont localisés figure dès 1943, dans l'article 4§3 de la convention de la ligue des Nations et dès 1963 dans l'article 7§1 de la convention modèle de l'OCDE. Il s'agit de la « clause de l'établissement stable ». Cette clause est reprise dans certains articles de la convention relativement à des revenus spécifiques<sup>531</sup>. Cette clause limite les abus en ce qu'elle permet une imposition de l'établissement stable d'une société située dans un paradis fiscal dans l'État où il est localisé. Autrement, les bénéficiaires de cet établissement stable ne seraient pas imposés. Néanmoins, cette disposition peut également favoriser les abus en ce que l'établissement stable peut être localisé dans un État à fiscalité privilégiée et servir d'entité relais.

De plus, une clause anti-abus, prévoyant que les gains réalisés par les sociétés à prépondérance immobilière sont imposés comme des gains immobiliers, figure à l'article 13§4. Cette clause porte le nom de « clause de société à prépondérance immobilière ». Encore, les clauses anti-abus relatives à l'imposition des autres revenus,

---

<sup>529</sup> Cette clause est reprise en 1977 par la convention modèle de l'OCDE dans son article 12 et fait l'objet d'une précision en 1992. Cette clause figure dans l'article 6 de la convention modèle de l'UNESCO et de l'OMPI concernant les redevances. Cette clause est reprise dans sa version précisée par les articles 11 et 12 de la convention modèle de la Suède de 1998. Cette clause ne figure ni dans les conventions modèles de la ligue des Nations de 1943 et 1946, ni dans la convention modèle des Nations Unies de 1980.

<sup>530</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 2003, Commentaire sur l'article 12 § 4, 4.1 et 4.2.

<sup>531</sup> Elle est reprise à l'article 10 § 4 et 5 concernant les dividendes, à l'article 11 § 4 et 5 concernant les intérêts, à l'article 1 § 3 concernant les redevances, à l'article 13 § 2 concernant les gains en capital, à l'article 15 § 2 concernant le revenu d'emploi, à l'article 21 § 2 concernant les autres revenus, à l'article 22 § 2 concernant l'imposition de la fortune. L'article 5 de cette convention définit la notion d'établissement stable.

des autres gains en capital, des autres biens et des autres éléments de fortune prévoient que ces revenus soient imposés dans l'État de résidence, ce qui tend à éviter des doubles non impositions.

Enfin certaines clauses anti-abus peuvent être identifiées dans les critères de résidence. Une clause anti-abus prévoit que le critère à retenir pour éviter la double résidence d'une personne, autre qu'une personne physique, est celui du siège de direction effective. Cette clause est reprise par plusieurs conventions.

## **b/ Les clauses anti-abus atypiques**

Les clauses anti-abus atypiques sont de plusieurs ordres. La première prévoit que la méthode d'exemption utilisée pour éviter les doubles impositions ne s'applique pas lorsque l'État contractant n'impose pas le revenu ou limite l'imposition des dividendes ou intérêts. Cette clause dite « clause de soumission » à l'impôt<sup>532</sup> figure depuis 2000 à l'article 23 A § 4 de la convention modèle de l'OCDE. Elle fait l'objet d'un commentaire de l'OCDE dès 2000<sup>532</sup>. Cette clause ne figure dans aucun autre modèle conventionnel.

Une deuxième clause anti-abus prévoit que le bénéfice de l'article conventionnel doit être refusé si les intérêts ou résidences ont été créés ou maintenus dans le but principal de tirer profit de ses dispositions avantageuses. Cette clause dite « clause anti-abus générale » figure aux articles 11 paragraphes 8 et 12 § 9 de la convention modèle du Mexique.

Enfin, une dernière clause anti-abus entièrement destinée à prévoir des cas de limitation des avantages conventionnels est prévue à l'article 22 de la convention modèle américaine de 1996. Il s'agit de la clause dite « clause de limitation des avantages conventionnels globales ». Cette clause tire sa source dans l'article 16 des conventions modèles américaine de 1976 et 1977 intitulée « investissement ou société holding ». Elle connaît une forme embryonnaire dans l'article 16 de la convention

---

<sup>532</sup> OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OCDE, 2000, Commentaire sur l'article 2 »§56.1, 56.2 et 56.3.

modèle de 1981<sup>533</sup>. En s'inspirant de l'expérience américaine, par une directive adoptée le 27 janvier 2015, le Conseil de l'Union Européenne a instauré une clause anti-abus pour l'application du régime mère-fille. Cette clause exclut du bénéfice des sociétés mères et filiales les « dividendes distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité ( du régime fiscal des sociétés mères), n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents». Cette clause s'applique à l'ensemble des Etats membres, qui étaient tenues de transposer dans leur législation nationale, avant la fin de l'année 2015, des règles au moins aussi contraignantes que celles prévues par la directive.

En France, la clause anti-abus a été transposée par la loi de finances rectificatives pour l'année 2015<sup>534</sup>, qui a repris à l'identique les termes de la directive. Jusqu'à présent, l'administration fiscale refusait l'application du régime des sociétés mères dans le cadre de certains schémas qu'elle considérait comme abusifs. Elle n'avait dans ce cas pas d'autre solution que de recourir à la procédure de répression des abus de droit, qui lui permet d'écarter les montages présentant un caractère fictif, ou motivés par un objectif exclusivement fiscal, qui va à l'encontre de ceux poursuivis par le législateur. La nouvelle clause anti-abus a une portée plus large, puisque ne sont plus visés les schémas artificiels mais l'ensemble des schémas « non authentiques ». De la même manière, la clause anti-abus ne sanctionne pas uniquement les schémas ayant un objectif exclusivement fiscal, mais ceux dont l'« un des principaux objectifs » est la recherche d'un avantage fiscal. Ces deux critères sont toutefois cumulatifs. Ainsi, avec la floraison des holdings ou des sociétés d'investissement dans l'espace UEMOA et surtout en Côte d'Ivoire, le législateur communautaire doit

---

<sup>533</sup> Concernant l'évolution de cet article voir, BURKE (L), Report on proposed United States Model income Tax Treaty : HTR, n°2, 1983, p.219-330.-R. DOERNBERG et VAN RAAD (C), The 1996 United States Model Income Tax Convention, Pays-Bas, Kluwer Law International, 1997, p.168-185. BERMAN (D) et HYNES (J), Limitation on Benefits Clauses in US. Income Tax Treaties, MU, n°12, 2000, p.697-710.

<sup>534</sup> Loi de finances rectificatives, n°2015-1786, du 29 Décembre 2015.

s'inspirer de cette directive européenne pour insérer cette clause anti-abus dans le règlement UEMOA.

## **2/ Les clauses anti-abus n'émanant pas des conventions modèles**

Certaines clauses anti-abus émanent des organisations internationales et trouvent leur origine dans les rapports de ces organisations et dans les commentaires des conventions modèles élaborés par ces organisations. Il arrive des fois que des clauses anti-abus émanent de l'initiative des États. En 1987, les rapports de l'OCDE sur l'utilisation des sociétés écrans et sur l'utilisation des sociétés relais<sup>535</sup> proposent des exemples de clauses anti-abus différents de celles prévues par la convention modèle de l'OCDE. Certaines de ces clauses restreignent le champ d'application de la convention, alors que d'autres restreignent seulement le droit au bénéfice de certains avantages conventionnels. Ces rapports proposent une " clause de transparence"<sup>536</sup> des clauses d'exclusion" qui exclut certaines entités du bénéfice de la convention, et une "clause de sauvegarde" qui s'applique seulement aux revenus perçus ou versés par ces entités et des « clauses de bonne foi ».

Le comité des affaires fiscales de l'OCDE s'est abstenu de rédiger des textes définitifs, de présenter des recommandations précises quant aux circonstances dans lesquelles ces textes devraient être appliqués, et de fournir une liste exhaustive des remèdes susceptibles d'être ainsi adoptés. Les textes sont destinés à fournir aux responsables chargés de la négociation des conventions, des indications qui leur permettront de trouver des outils adéquats à chaque situation.

Cependant, le comité des affaires fiscales de l'OCDE tout en se bornant à donner une description générale de ces clauses et une appréciation particulière de chacune d'elles, tant au regard de sa portée que de ses limites<sup>537</sup>, incite les États à néanmoins en tenir compte. Ainsi, dès 1992, la convention modèle de l'OCDE fait référence aux rapports sus mentionnés et reprend les solutions proposées par ces rap-

---

<sup>535</sup> OCDE, « L'évasion et la fraude fiscales internationales », Quatre Études, paris, 1987.

<sup>536</sup> Ou clause de détention.

<sup>537</sup> OCDE, « L'évasion et la fraude fiscales internationales », Quatre Études, paris, 1987. p.106.

ports dans ses articles 13 et suivants, tout en précisant que les solutions proposées ne sont nullement définitives ou exhaustives et sont simplement destinées à fournir des indications aux responsables charges de la négociation des conventions. De plus, en 2003 le commentaire de la convention modèle de l'OCDE comporte un exemple de clause anti-abus au paragraphe 20 du commentaire de l'article 1er de la convention modèle de l'OCDE. Il s'agit d'une clause entièrement destinée à prévoir des cas de limitation des avantages conventionnels, elle est inspirée de la convention modèle américaine<sup>538</sup>.

Enfin, le commentaire de la convention modèle de l'OCDE de 2003 comporte d'autres nouveaux exemples de clauses anti-abus dans les paragraphes 21.2 ; 21.3 ; 21.4 ; 21.5 ; et 26.1 du commentaire de l'article 1er de la convention. Il s'agit des clauses d'exclusion et d'une clause anti-abus générale.

## **B/ La procédure d'élaboration des clauses anti-abus**

Les clauses anti-abus font partie intégrante des conventions fiscales internationales. Par conséquent, elles obéissent au droit commun des traités. Cependant, certaines précautions doivent être prises pour leur élaboration.

La procédure d'élaboration de la convention fiscale s'applique également aux actes diplomatiques secondaires pris pour modifier ou compléter les clauses anti-abus tels que les protocoles et les avenants. En effet, des protocoles sont fréquemment négociés et signés en même temps que la convention. Ils regroupent des dispositions destinées à interpréter ou à préciser les conditions d'application des clauses conventionnelles et permettent parfois de dissiper les doutes auxquels la rédaction de certains articles pourrait donner lieu. Il arrive également que des protocoles prévoient de véritables dispositions à portée normative qui auraient aussi bien pu figurer dans

---

<sup>538</sup> VEGA BORREGO (F), « Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions », Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll. Eucotax, 2006, n°153, p.91.

le texte même de la convention<sup>539</sup>. Parfois, des avenants aux conventions complètent, modifient ou abrogent le dispositif des clauses anti-abus<sup>540</sup>. Des mesures d'application sont parfois nécessaires pour mettre en œuvre ces clauses anti-abus. Ces mesures sont généralement prévues par la convention elle-même et conditionnent l'application effective de certaines de ses stipulations.

L'entrée en vigueur de ces arrangements bilatéraux intitulés «accords de procédure» ou «règlements d'application» est subordonnée à leur publication au journal officiel<sup>541</sup>. De plus, la clarification d'une question posée par l'application des clauses anti-abus peut également s'effectuer par la voie d'un échange de lettres en représentant des États, qui par la reprise en des termes identiques de l'analyse commune à laquelle sont parvenues aux administrations compétentes, celles-ci constatent ainsi, un accord contractuel par correspondance.

Avant d'élaborer leur modèle conventionnel, les États s'inspiraient tout simplement des modèles conventionnels établis par les organisations internationales. De tous les modèles conventionnels, c'est la convention modèle de l'OCDE qui a la plus grande influence<sup>542</sup>. À ce titre, l'OCDE incite d'ailleurs les États à s'inspirer des clauses incorporées dans sa convention modèle et à recourir aux commentaires de cette convention pour interpréter ces clauses<sup>543</sup>. Le modèle conventionnel de l'OCDE influe aussi bien sur les États membres de l'OCDE que sur les États non membres. Notons tout de même, que les pays de l'UEMOA, dans l'élaboration de leurs conventions fiscales respectives ou le règlement n°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008,

---

<sup>539</sup> De nombreux protocoles aux conventions signés avec la France comportent la clause anti-abus relative aux revenus de sociétés à prépondérance immobilière.

<sup>540</sup> Certains avenants aux conventions fiscales introduisent la notion de bénéficiaire effectif dans ces conventions. (Par exemple, l'avenant de 1997 à la convention franco-suisse). Il en est de même pour la clause d'obligation fiscale illimitée.

<sup>541</sup> À défaut, ils ne sauraient recevoir de sanction juridique et les clauses conventionnelles pour l'application desquelles ils ont été négociés se trouveraient privées d'effet, à moins que le juge fiscal ne les estime directement applicables en l'absence de toute mesure complémentaire (Chr. B. CASTAGNEDE sur CE, 18 juin 1980, n°200094 : KPCI, 1981, 9583).

<sup>542</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 2005, Introduction, § 12-15 et 28-36. I.

<sup>543</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 2005,



s'inspirent beaucoup du modèle de convention des Nations Unies sur les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Car l'objectif particulier du modèle de l'ONU est de faciliter l'accès des pays en développement comme ceux de l'UEMOA aux traités fiscaux, ce qui les aiderait à atteindre leurs objectifs de développement. Les similitudes entre les modèles de l'OCDE et l'ONU reflètent l'importance d'assurer une cohérence, tandis que les importants points de divergence révèlent les différences d'adhésions et de priorité des deux organisations. Le modèle de l'ONU conserve généralement une grande part des recettes fiscales pour l'« État source », comme c'est généralement le cas des pays de l'UEMOA. En revanche, le modèle de l'OCDE conserve une grande part à l'« État de résidence », le pays de l'investisseur, des multinationales.

Parfois, les États s'inspirent des conventions des autres États. L'existence des modèles étatiques largement suivi par les États lors de l'élaboration de leurs conventions facilite les négociations conventionnelles et simplifie le droit conventionnel. En effet, les modèles permettent de mettre en évidence les différences entre les politiques fiscales des deux parties et de ce fait, ces derniers savent sur quels points ils peuvent négocier. Les conventions fiscales suivent la trame donnée par les modèles conventionnels mais les États y insèrent, lors de la négociation des clauses destinées à protéger leurs dispositifs fiscaux respectifs et à éviter les abus de la convention résultant de la combinaison entre les dispositions conventionnelles et les dispositions du droit interne des États.

Les dispositions incluent dans les conventions fiscales dépendent aussi de la force de négociations de chaque partie. Autrement dit, plus un État est fort, plus il impose sa position et son modèle étatique à l'autre État contractant. Plus un État est économiquement fort, moins il investit dans l'autre État<sup>544</sup>, plus il impose les non-résidents à la source et plus il a un grand pouvoir de négociation.

Toutefois, selon le principe international de réciprocité, un résultat doit cependant être atteint lors des négociations conventionnelles. Les concessions réalisées par les États doivent être égales. Un État ne doit accepter de limiter son droit d'imposi-

---

<sup>544</sup> KINGSON (C), *The Coherence of International Taxation*, CLR. Vol.81, n°6, 1981, p.1169.

tion qu'en échange d'une contrepartie. Par ailleurs, la durée de négociation des conventions est très variable. Elle est fonction de l'importance du sujet en jeu.

Une fois les négociations terminées, les Ministres des affaires étrangères des deux parties signent la convention et en authentifient le texte qui n'est pas encore obligatoire. La souveraineté nationale s'exprime puisque la convention fiscale ne peut être ratifiée que si le président de la République en a reçu l'autorisation du parlement. Par cette approbation du parlement et ratification du Président de la République, l'État a alors exprimé son consentement à être lié par la convention. La convention est alors juridiquement conclue, mais ne peut recevoir d'application effective qu'après son introduction dans l'ordre juridique national. Cette introduction est assurée par la formalité de la publication, par voie de décret présidentiel au journal officiel.

Les clauses anti-abus participent de l'économie générale des conventions fiscales. Ainsi, leur élaboration suit la même procédure que les conventions fiscales. De nos jours, il est primordial d'insérer systématiquement des clauses anti-abus dans les conventions fiscales afin de limiter leurs abus. Après avoir essayé de définir les clauses anti-abus, nous allons à présent insister sur les mesures visant spécifiquement les abus des traités.

## **Section 2/ Les mesures de lutte contre l'usage abusif des conventions fiscales**

D'une façon générale, les conventions fiscales<sup>545</sup> n'ont pas pour seul but d'éliminer les doubles impositions. Elles visent aussi le plus souvent à lutter contre l'évasion fiscale. Depuis la crise de 2008-2009, ce second objectif des conventions, jadis relégué au second plan, joue cependant un rôle significatif, appelé d'ailleurs à

---

<sup>545</sup> Les États peuvent également choisir de suivre la pratique répandue consistant à mentionner dans le titre soit la prévention des doubles impositions, soit la prévention des doubles impositions et de la fraude fiscale.

s'amplifier dans le futur. Il fait partie de façon explicite des recommandations de l'OCDE.

Les moyens conférés aux États au travers de ce creuset communautaire qu'est l'espace UEMOA, pour contrôler efficacement les opérations internationales de leurs résidents fiscaux, quels qu'ils soient, s'inscrivent par conséquent dans le cadre de l'objectif plus large de la lutte contre l'usage abusif des conventions. À ce sujet, figurent les mesures unilatérales de lutte contre l'évasion fiscale (paragraphe1), ainsi que les mesures conventionnelles contre l'usage abusif des conventions fiscales (paragraphe2).

Tous ces moyens dont disposent les États démontrent leur efficacité afin de contrecarrer certains schémas d'évasion fiscale des multinationales. Mais ils ne peuvent en appréhender l'ensemble. Leur caractère incomplet, leurs lacunes, les asymétries que leur combinaison génère, toutes les failles que les dispositions législatives nationales ou communautaires qui viennent d'être examinées ont en partage, est par conséquent, portes ouvertes aux schémas d'évasion fiscale visant à tirer profit, sont au fondement de l'action de l'OCDE et dans une moindre mesure du G20 ont engagé à propos de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, conjuguée à celle portant sur l'échange de renseignements et la transparence, sans oublier la relation améliorée entre l'administration fiscale et les contribuables.

Dans cette section, nous aborderons d'une part les dispositions de droit interne (paragraphe 1) et d'autre part, les clauses anti-abus contenues dans les conventions fiscales (Paragraphe 2).

## **Paragraphe1/ Les mesures unilatérales**

Les États disposent dans leur droit interne des dispositifs visant à lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales. Ces mesures unilatérales sont à la fois préventives en vue de prévenir toutes sortes d'abus des multinationales, mais elles comportent également des dispositifs répressifs d'abus de droit.

Nous aborderons les mesures préventives d'abus de déductibilité (A), et les mesures répressives d'abus de droit (B).

## **A/ Les dispositions préventives des abus de déductibilité**

Les mesures légales de prévention des abus de déductibilité des charges des entreprises ont été édictées par le législateur de chaque État membre de l'espace UEMOA. Ces mesures visent à éviter que des entreprises ne procèdent à des distributions occultes de bénéfices par le jeu des déductions fiscales autorisées. Les unes ont pour objet de limiter le droit à déduction des frais de siège, ainsi que des intérêts de comptes courants d'associés. Les autres visent à requalifier les redevances en bénéfices distribués lorsqu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère exagéré.

Dans le cadre des dispositions préventives des abus de déductibilité, nous aborderons d'une part, la limitation de déductibilité des frais de siège, d'autre part, la limite légale de déductibilité des intérêts et enfin, la requalification des redevances en bénéfices distribués.

### **1/ La limitation de déductibilité des frais de siège**

En application, des dispositions de l'article 13 alinéa 11 de la directive n°01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008<sup>546</sup> portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA, le législateur communautaire laisse aux États membres, la faculté de fixer un montant maximum pour la déduction des frais de siège.

Ces dispositions ont fait l'objet d'une interprétation différente selon le pays. Ainsi par exemple, l'article 21 de la loi n°008-2010/AN du 29 janvier 2010 portant création de l'impôt sur les sociétés au Burkina Faso dispose que : " la quote-part des

---

<sup>546</sup> Directive n°01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA.

frais de siège incombant aux sociétés établies au Burkina Faso est déductible dans la limite de 10 % du bénéfice imposable desdites sociétés avant déduction des frais en cause<sup>547</sup> ". Sont visées en particulier, les entreprises appartenant aux réseaux des multinationales. Qu'en est-il de la notion des frais de siège et comment s'applique la limitation de déductibilité ?

Selon l'article 13 alinéa 11 de la directive n°01/2008/CM/UEMOA du 28 Mars 2008<sup>548</sup> portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA, les frais de siège sont : " ceux qui s'entendent des frais de secrétariat, rémunération du personnel employé au siège et autres frais engagés par la Société-mère pour les besoins de l'ensemble de ses filiales et/ou établissements stables". Ainsi, les frais de siège ne concernent que les rapports du siège social avec ses filiales et ou établissements stables, c'est-à-dire au sein d'une même entité juridique. Toutefois, nous avons choisi de considérer la filiale et/ou l'établissement stable comme une composante individuelle du groupe multinational, dans la mesure où elle est considérée comme un «sujet fiscal» dans l'État où elle est implantée. Dès lors, il est justifié d'examiner les modalités de déductibilité des frais de siège.

En pratique, la déduction d'une quote-part des frais de siège n'est pas aisée. Le contrôle en est difficile et les administrations fiscales respectives des États composant l'espace UEMOA sont tentés d'y voir un moyen d'évasion fiscale sous forme de transfert indirect de bénéfices.

Aussi, le législateur communautaire UEMOA, par souci de simplification a laissé la latitude à chaque État membre de cet ensemble communautaire, de fixer un taux sous réserve des conventions internationales. À titre d'exemple, le Burkina Faso, prévoit un taux de 10 % alors que le Sénégal en son article 13 ancien dispose que : «ouvre droit à la déduction, pour les entreprises qui exercent leur activité au Sénégal

---

<sup>547</sup> Groupe de travail sur le contrôle fiscal des opérations internationales 1ere session Abidjan, Cote d'Ivoire, AFRITAC, 2014, p.42.

<sup>548</sup> Directive n°01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA.

et dont le siège social est situé à l'étranger, une quote-part des frais de siège incombant aux dites entreprises calculée, sous réserve des conventions internationales, au prorata du chiffre d'affaires global de ces mêmes entreprises sans pouvoir excéder 20 % du bénéfice comptable réalisé au Sénégal avant déduction de la quote-part des frais de siège<sup>549</sup> ». Sous réserve, de l'existence réelle des services rendus, la limitation de déductibilité ne s'applique qu'aux rémunérations imputées par le siège et qui ne sont pas justifiées avec précision, c'est-à-dire les sommes forfaitaires telles qu'un pourcentage du chiffre d'affaires ou autre procédé. Par contre, seront admis en déduction intégrale, à condition de ne pas être exagérés, les frais réellement engagés pour le compte de l'entreprise exerçant au sein de l'UEMOA, factures par une entreprise étrangère ayant ou non des liens de dépendance avec cette dernière.

Au-delà des frais de siège, les mesures préventives d'abus de déductibilité s'appliquent également aux taux d'intérêt qui constituent une variable essentielle d'abus.

## **2/ La limite légale de déductibilité des intérêts**

Nous avons déjà examiné plus haut dans notre étude, la notion des avances ou des prêts consentis à l'entreprise notamment en laissant à la disposition de celle-ci des sommes telles que les dividendes ou les rémunérations de fonctions diverses.

Les comptes courants constituent un instrument privilégié de financement des filiales par les sociétés-mères. En effet, pour les multinationales, la gestion financière est une technique qu'il est impératif de maîtriser, afin de «réduire leur dépendance à l'égard des établissements de crédit et diminuer leurs frais financiers »<sup>550</sup>. Au moyen des comptes courants, les multinationales s'efforcent d'assurer en tout ou en partie leur propre fonction bancaire, en transférant les capitaux dégagés par certaines unités du groupe à d'autres unités.

---

<sup>549</sup> Réforme globale du CGI du Sénégal projet de livre I.

<sup>550</sup> URBAIN-PARLEANI (I), « Les comptes courants d'associés », Paris, LGDJ, 1986, n°13.

Le législateur communautaire est bien conscient que les comptes courants, s'ils offrent des avantages à la fois au titulaire du compte et à la société où celui-ci est tenu, n'en peuvent pas moins constituer un instrument de transfert de bénéfices par le biais de versement d'intérêts anormalement élevés au profit des associés.

En effet, l'article 13 alinéa 6 de 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 dispose que : «les intérêts servis aux associés, à raison des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société en sus de leur part de capital, qu'elle que soit la forme de la société à condition que le taux d'intérêt ne dépasse pas le taux d'escompte de la BCEAO, majoré de trois points et que le capital soit entièrement libéré». Cette limitation de déductibilité s'applique quelle que soit la forme de la société à l'ensemble des associés. Nous aborderons alors le champ d'application et les modalités de la limitation de déductibilité.

### **a/ Le champ d'application**

L'alinéa 6 de l'article 13 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 vise : les associés ou actionnaires des sociétés par action ou les sociétés à responsabilité limitée possédant en droit ou en fait la responsabilité de l'entreprise. Ce faisant, cet article quelle que soit la forme de l'entreprise désigne les associés qui exercent un contrôle effectif et constant sur l'exploitation de l'entreprise. Dans la grande majorité des cas, les associés dirigeants de droit ou de fait sont le plus souvent des personnes morales établies à l'étranger, c'est à dire la société-mère d'un groupe multinational.

Afin de prévenir toute forme d'évasion fiscale, c'est à l'égard des multinationales que les administrations fiscales respectives des États membres de l'UEMOA entendent le plus souvent faire application de cette disposition. À cet effet, cet article indique clairement que les intérêts servis aux actionnaires ou associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent directement ou par personne interposée, à la disposition de la société en sus de leur part de capital, quelle que soit la forme de la société, ne sont déductibles que dans les conditions suivantes. D'une part, en ce qui con-

cerne les sociétés par actions et les sociétés à responsabilité limitée, ne sont admis en déduction que les intérêts rémunérant les sommes apportées d'un total au plus égal au capital social, à condition que le capital ait été entièrement libéré. D'autre part, le montant des sommes apportées ne peut excéder pour l'ensemble des associés le montant du capital social de la Société. Cette limite n'étant toutefois pas applicable aux sociétés à risque illimité non imposables à l'impôt sur les sociétés, ainsi qu'aux actionnaires ou associés des sociétés holdings. Enfin, les taux d'intérêts servis ne peuvent dépasser le taux d'escompte de la BCEAO majoré de trois points.

En France, la limitation de déductibilité instituée à l'article 212 du CGI, n'est pas applicable aux avances consenties par une société à une autre société lorsque la première possède, au regard de la seconde, la qualité de société-mère au sens de l'article 145 du même code. Il s'agit des sociétés de nationalité française ayant adopté la forme de sociétés par actions ou de sociétés à responsabilité limitée, détenant 10 % du capital de la filiale. Ainsi la loi favorise les groupes nationaux. En revanche, si la société-mère est étrangère, la limitation retrouve sa pleine application. Cette règle vise à prévenir le transfert de bénéfices hors de France.

## **b/ Les modalités d'application de la limitation de déductibilité**

Conformément aux dispositions de l'article 13 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<sup>551</sup>, lorsque les intérêts des comptes courants d'associés n'excèdent pas, pour l'ensemble desdits associés, la moitié du capital social libéré, ils sont déductibles du bénéfice imposables de l'entreprise exploitée au sein de l'espace UEMOA dans la limite du plafond d'emprunt égal au plus au capital social et le plafond de taux égal à 8 %. En revanche, lorsque le total des sommes déposées par les associés est supérieur au plafond d'emprunt, les inté-

---

<sup>551</sup> Directive n°01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA.



rêts afférents à la fraction des avances excédant cette limite doivent être réintégrés dans les bénéfices imposables de l'entreprise.

Ainsi, en soumettant la déduction des intérêts perçus par les associés à une limitation supplémentaire relative au montant des avances consenties, l'article 13 de la directive n°001/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008<sup>552</sup> vise à éviter que les entreprises ne distribuent sous forme d'intérêts déductibles des sommes qui en réalité la nature de dividendes, les dirigeants s'approprient alors les bénéfices sociaux par la rémunération d'importants avances en compte. Et comme le remarque bien Modibo Touré : «Les dirigeants des groupes sont parfois tentés de se servir de la technique des prêts ou avances pour obtenir, outre les avantages financiers attachés à une circulation optimale des capitaux dans le groupe et à la plus grande efficacité de ceux-ci, donc un avantage purement fiscal ». Aussi poursuit-il, « Est-ce un domaine dans lequel se pose presque systématiquement, pour l'application de la loi, la question de savoir s'il s'agit ou non d'un acte de gestion normale ». À cet effet, Modibo Touré conclut : « le principe demeure, même au sein des groupes, qu'une société agit contrairement à son intérêt en consentant des avances gratuites, et le fisc est autorisé à les considérer comme anormales »<sup>553</sup>.

Enfin, les mesures préventives d'abus de déductibilité ne se limitent pas au taux d'intérêt. Ces mesures s'étendent aux redevances car elles constituent un élément propice d'abus. Souvent par divers procédés, une filiale transfère une partie de ses bénéfices sous forme de redevances à la société-mère. En cas d'abus constaté, l'administration fiscale est en droit de requalifier les redevances en bénéfices.

---

<sup>552</sup> Directive n°01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA

<sup>553</sup> Modibo TOURE, «Le traitement fiscal des charges financières des entreprises », op. cit. n°182.

### **3/ La requalification des redevances en bénéfices distribués**

Les entreprises ne sont pas toujours propriétaires des marques sous lesquelles elles vendent les produits qu'elles fabriquent. De même, elles ne possèdent pas toujours les brevets, techniques ou savoir-faire qu'elles utilisent pour la fabrication de ces produits. Toutefois, elles peuvent obtenir le droit d'utiliser des marques, brevets, techniques ou savoir-faire grâce à des licences qui leur sont accordées par les propriétaires de ces éléments incorporels.

Cette réalité, tous les pays en voie de développement dont les pays membres de l'espace UEMOA, où l'absence de technologie locale oblige les industries à utiliser des brevets, marques, dessins et modèles importés. Elles donnent lieu au versement de sommes très importantes au profit des propriétaires ou concepteurs des marques établis à l'étranger, notamment aux entreprises ayant des liens de dépendance avec les entreprises exploitées au sein de l'espace UEMOA.

De telles rémunérations se nomment selon le droit fiscal: «des redevances ». Les modalités particulières de déduction qui s'appliquent à celles-ci visent à prévenir l'évasion fiscale par le jeu des déductions fiscales autorisées. Mais avant d'aborder le traitement fiscal des redevances et les conséquences de sa requalification en bénéfices, nous examinerons d'abord la notion de redevances.

En ce qui concerne la notion de redevances, elles se définissent comme des rémunérations versées aux inventeurs ou aux propriétaires en échange d'un droit exclusif de jouissance ou d'exploitation. Ce droit porte notamment sur les droits d'auteur, les brevets, les marques de fabrication, les prestations de toutes natures, le savoir-faire, souvent désignés sous le vocable des biens incorporels.

Les redevances versées pour l'exploitation d'une marque permettent à l'entreprise de vendre les produits qu'elle a achetés ou fabriqués sous une marque définie. Elles sont liées à la commercialisation. Quant aux redevances versées pour l'exploitation d'un brevet, de techniques ou d'un savoir-faire, elles lui permettent de fabriquer ces produits. De ce point de vue, elles ont la nature de dépenses de production. Par ailleurs, les revenus versés pour la jouissance de biens immobiliers, ou l'exploitation

de mines, carrières ou autres ressources naturelles reçoivent aussi la qualification de redevances.

S'agissant du traitement fiscal, les redevances constituent des charges d'exploitation pour l'entreprise utilisatrice des brevets, marques, dessins et modèles en cours de validité. Elles sont donc intégralement déductibles de son bénéfice imposable, sous réserve de ne pas être exagérées et de correspondre à un service effectif.

Pour l'entreprise dépositaire du droit concédé, la redevance est un revenu imposable. Donc, elle doit s'acquitter de l'impôt correspondant. Au sein de l'espace UEMOA, la notion de retenue à la source varie en fonction du pays. À titre d'exemple, les conventions signées par la Côte d'Ivoire limitent à 10 % le taux de la retenue à la source applicable aux redevances, et de 15% au Sénégal.

Enfin, l'article 13 alinéa 2 de la directive n° 01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 définit les redevances comme : «la cession ou la concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, ces contrats de marques, procédés ou formules de fabrication, autres droits analogues et les frais d'assistance technique. Toutefois, les sommes payées ne sont admises en déduction du bénéfice que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère exagéré». En cas d'abus constaté, il y a lieu d'apprécier la nature exacte de la fraction de la redevance jugée excédentaire pour la requalifier dans une autre catégorie de revenus. Dans cette disposition, il ressort clairement que les redevances donnent droit à déduction que si elles correspondent à des dépenses réelles et effectives et ne présentent pas un caractère disproportionné à la réalité.

En plus des mesures préventives d'abus de déductibilité, les administrations fiscales respectives des pays membres de l'espace UEMOA, peuvent utiliser la procédure générale qu'est le dispositif d'abus de droit.

## **B/ Le dispositif interne: L'abus de droit**

« Qui marche dans l'intégrité marche en sécurité, mais celui qui suit des voies tortueuses sera puni »<sup>554</sup>. Il est de notoriété le principe selon lequel le contribuable est libre de choisir une voie qui lui paraît la plus adaptée, en particulier d'opter pour une voie moins imposée. Cependant, certains montages sophistiqués d'optimisation fiscale peuvent s'avérer dangereux. Il pèse sur le contribuable un risque de requalification fondé sur la procédure d'abus de droit fiscal.

Comme le résume bien Le Professeur Maurice Cozian, « L'abus de droit est le châtement des surdoués de la fiscalité. Bien évidemment, ils ne violent aucune prescription de la loi et se distinguent en cela des vulgaires fraudeurs qui par exemple dissimulent une partie de leurs bénéfices ou déduisent des charges qu'ils n'ont pas supportés. L'abus de droit est un péché non contre la lettre mais contre l'esprit de la loi. C'est également un péché de juriste ; l'abus de droit est une manipulation des mécanismes juridiques là où la loi laisse la place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat ; l'abus de droit, c'est l'abus des choix juridiques ».

En France, prévue par l'article L64 du livre des Procédures fiscales, la procédure d'abus de droit permet à l'administration d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, des contrats, conventions ou montages juridiques qui sont fictifs ou qui, bien que licites, n'ont pour seul et unique but que celui d'atténuer ou éluder la charge fiscale d'un contribuable.

Il doit en être de même des administrations fiscales des États membres de l'espace UEMOA. Ces derniers, pour faire obstacle aux contrats, conventions et différents montages fictifs des multinationales, doivent insérer dans le règlement UEMOA, ce dispositif répressif qu'est l'abus de droit.

L'abus de droit fiscal<sup>555</sup> est une fraude consistant dans un ou plusieurs actes juridiques artificiels, en ce qu'ils utilisent, dans le but d'éluder ou d'atténuer, l'impôt, une ou des règles de droit conçues pour générer d'autres effets. Il se présente sous

---

<sup>554</sup> Ancien testament, Les Proverbes, Premier recueil Salomonien, 9 Proverbe, T. O. B, 1980.

<sup>555</sup> De La MADIÈRE (C), Jurisclasseur, Procédures fiscales, fisc, 375,71 feuillets, 2015.

deux formes la simulation et la fraude à la loi.

La simulation met généralement en scène deux actes, conclus par les mêmes parties. Le premier, apparent mais mensonger, vient contredire le second, caché mais sincère, la contre-lettre. Lorsque l'abus de droit dépasse la frontière, il prend généralement la forme de la fraude à la loi. Celle-ci consiste dans la réalisation d'actes juridiques en eux-mêmes réguliers, mais dont l'ensemble forme un montage purement artificiel, en ce sens que le schéma est dénué de substance, et de ce fait méconnaît le ou les objectifs posés par les auteurs de la norme abusée. Cette procédure, certes marginale dans son utilisation mérite d'être étudiée. Nous aborderons d'une part, la détermination de l'abus de droit et d'autre part, la mise en œuvre de la procédure.

### **1/ La détermination de l'abus de droit**

Pour mieux cerner la notion de l'abus de droit, il est nécessaire de s'intéresser à sa définition et à son fondement.

#### **a/ La définition de l'abus de droit**

L'abus de droit consiste à établir une convention apparemment régulière mais qui ne correspond pas à la volonté réelle des parties dans la mesure où elle n'a été conclue que dans le but, si non d'échapper totalement à une imposition plus lourde, du moins d'y échapper partiellement<sup>556</sup>.

Pour sa part, le professeur Maurice Cozian, définissait l'abus de droit comme étant «la volonté d'échapper à l'impôt par des procédures juridiques artificielles, c'est un trucage réalisé par des juristes, une forme de manipulation par ceux qui comprennent trop bien le droit fiscal, c'est à dire la fiscalité en tant que science juridique<sup>557</sup>. Contrairement au législateur français, le législateur communautaire UEMOA n'a

---

<sup>556</sup> CADIET (L), « Regards sur la fraude fiscale », Economica, Paris, 1986.

<sup>557</sup> COZIAN (M), « La gestion fiscale et l'abus de droit », R. F. C, N: 229, Décembre 1991, p. 18.

pas consacré la théorie de l'abus de droit. Toutefois, les États membres de l'espace communautaire UEMOA se sont inspirés de l'article L 64 du LPF du Livre des Procédures fiscales. Ainsi, le législateur sénégalais a prévu un dispositif répressif d'abus de droit.

Ce dernier dispose qu' « afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ». L'abus de droit fiscal est à distinguer de deux autres situations.

La première est la simple erreur de qualification par les parties de l'acte juridique entraînant des conséquences fiscales différentes de celles qui auraient prévalu si la qualification était exacte. Dans ce cas, l'administration répare une erreur et n'est pas fondée à redresser le contribuable sur le fondement de l'abus de droit ;

La deuxième, est l'acte qui n'aurait pas été accompli dans l'intérêt de l'entreprise mais dans l'intérêt d'un tiers. Dans ce cas, l'administration dispose de la procédure de l'acte anormal de gestion. En effet, l'acte anormal de gestion est une théorie d'origine prétorienne. Elle a été élaborée d'abord par la jurisprudence. Ensuite, elle a été appliquée en droit interne avant d'être étendue à la fiscalité internationale. En droit fiscal, l'acte anormal de gestion est un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter parce qu'étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise<sup>558</sup>. Mais d'une manière générale, est réputé acte anormal de gestion, celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière de recette, sans qu'il

---

<sup>558</sup> Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l' « acclimatation » ou de la « transplantation » en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social, mais à deux différences près : seule l'administration peut l'invoquer et elle peut agir d'office. En vertu de son privilège d'action d'office, l'administration fiscale est dispensée du recours judiciaire. Le service a pour mission de faire respecter les intérêts de l'État.

ne soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale. Dans l'espace communautaire UEMOA, certains pays comme le Sénégal par exemple, font une interprétation de l'acte anormal de gestion à travers les dispositions de l'article 7-III du code général des impôts qui dispose que : « les charges, pour être déductibles doivent être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à sa gestion normale ». En d'autre terme, l'entreprise a un patrimoine propre dont l'exploitation a vocation à produire un profit et il n'est pas admis que ce profit soit détourné d'un tiers. Une fois cette distinction opérée, qu'en est-il du fondement de l'abus de droit ?

## **b/ Le fondement de l'abus de droit**

Le contribuable peut abuser d'une convention fiscale, puisque celle-ci est conçue pour adoucir son sort<sup>559</sup>. En effet, l'objet principal du traité est de lui épargner des doubles impositions. L'abus des conventions s'illustre particulièrement par le treaty shopping, qui consiste à utiliser un accord international uniquement à raison des avantages fiscaux qu'il comporte. Si une administration fiscale peut écarter l'application de la convention, aux dépens du contribuable qui en a abusé, reste à savoir sur quelle base. Peut-elle se fonder sur la théorie de l'abus de droit telle qu'elle existe dans son droit interne ? Les administrations fiscales des États membres de l'espace UEMOA peuvent s'appuyer sur le principe de priorité du droit interne pour faire obstacle à l'abus de droit en se fondant par exemple sur l'article 209-I du CGI de la France.

Cet article stipule que : «I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45,53A à 57, 237 ter A 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ». Il est donc impérieux pour les États de l'espace communautaire d'avoir des dispositifs anti-abus dans leur droit interne.

---

<sup>559</sup> GUTMANN(D), Droit fiscal des affaires, Paris, Montchrestien, 5e éd., 2014, n°997.

## **2/ La mise en œuvre de la procédure**

Si l'administration est en principe soumise au principe général «du respect des situations privées», ce principe s'incline toutefois en cas de simulation ou de fraude à la loi. Aux termes de l'article L 64 du LPF, « l'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse ». De plus l'administration est en droit de prononcer des sanctions,

### **a/ Les opérations juridiques complexes susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'abus de droit fiscal.**

En principe, le contribuable peut toujours choisir parmi deux solutions légales, celle qui serait la plus avantageuse au niveau fiscal. Se pose donc naturellement la question de la frontière entre l'habileté fiscale et la manœuvre frauduleuse. Toutefois, les services fiscaux ont une conception extensive de l'abus de droit, notamment concernant certains montages fiscaux. L'administration utilise couramment des indices afin de qualifier une opération comme étant un abus de droit.

Les indices qui reviennent fréquemment sont les suivants : les montages juridiques trop complexes, les conditions de création et de fonctionnement d'une société destinée à détenir des titres d'autres sociétés ; les sociétés sans réelle activité économique ou ayant des activités économiques inhabituelles. De ce fait, une menace pèse toujours sur certaines opérations que l'on trouve couramment dans la vie des sociétés.

En date du 27 Janvier 2011, des précisions ont été apportées par le juge de l'impôt concernant des opérations dites " LBO " (Leverage buy out), et ont conduit la haute juridiction à leur validation jurisprudentielle<sup>560</sup>. La société ainsi nouvellement créée dispose, par le biais d'apports, de fonds propres et s'endette auprès d'un établissement bancaire. Par la combinaison de ces deux moyens de financement, la société

---

<sup>560</sup> CE, 9e et 10e ss sect, 27 Janvier 2011, n° 320313, Bourdon: JuirisData, n°2011- 006772.



est capable de racheter les titres de la Société cible. L'intérêt fiscal d'une telle opération consiste en la déduction des intérêts d'emprunt au niveau de la société acquéreuse et le remboursement de sa dette par la perception des dividendes de la Société cible. De plus, cet intérêt se trouve renforcé lorsque cette société opte pour le régime mère/fille à condition de détenir 5 % et plus des titres de la cible, voire pour le régime d'intégration fiscale si la détention est au moins égale à 95 % des titres.

Pour qualifier une telle opération d'abus de droit, l'administration se fonde sur le fait que la Société n'est constituée que dans un seul et unique but : le rachat de la cible et n'a pas de réelle substance économique. Un tel montage recherche le bénéfice d'une application littérale des textes, à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et sans autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales. Ce type d'opérations est généralement admis.

Le conseil d'État admet les arguments des contribuables consistant à dire qu'il existe un autre intérêt que l'intérêt fiscal, notamment, un intérêt financier puisque le prêt réalisé par la société créée est garanti par la valeur des titres de la Société cible inscrits à l'actif du bilan. De plus, le gain fiscal n'est que temporaire puisqu'une opération LBO vise à acquérir une société saine et économiquement viable dégageant des bénéfices importants. Dès lors, les titres à l'actif de la société acquéreuse ont vocation à prendre de la valeur et feront l'objet d'une imposition en cas de cession. Enfin, l'abus de droit concerne l'ensemble des impôts et peut être mise en œuvre lorsque la situation constitutive de l'abus de droit porte sur la base imposable, sa liquidation et son recouvrement.

## **b/ La procédure**

Lorsque l'administration entend redresser le contribuable sur le fondement de l'abus de droit, cette dernière doit respecter une procédure formelle dont il convient de rappeler les principaux points.

D'abord, la proposition de rectification doit comporter le nom, la qualité de l'agent ainsi que sa signature. Ce dernier doit avoir au moins le grade d'inspecteur. Par ailleurs, le recours à cette procédure doit apparaître clairement dans la proposition et être motivé afin de permettre au contribuable d'accéder aux garanties offertes. L'absence d'une de ces conditions permet de faire invalider la procédure pour vice de forme.

Ensuite, le contribuable dispose de 30 jours pour adresser sa réponse s'il n'est pas d'accord avec les motivations invoquées par l'administration. De plus, ce dernier aura la faculté de saisir le comité de l'abus de droit fiscal, faculté offerte également à l'administration. Cette autorité est chargée de délivrer des avis et peut auditionner aussi bien le contribuable que l'administration. Ce comité est une garantie lorsque l'administration a ouvertement abusé du recours à la procédure de l'abus de droit fiscal.

Toutefois, il existe plusieurs possibilités de se prémunir contre un éventuel redressement fondé sur cette procédure. Il est question du rescrit fiscal, d'une part, que nous développerons plus longuement un peu plus loin dans notre rédaction. D'autre part, il est recommandé de s'entourer de conseils lorsqu'est mise en place une opération complexe afin de sécuriser le schéma par l'élaboration de preuves quant à l'intérêt juridique, économique et ou financier en cause.

Enfin, en cas d'abus de droit révélé, le contribuable s'expose à de lourdes sanctions. En effet, selon l'article 1729 du Code Général des Impôts français prévoit une majoration modulable en fonction de la place occupée par ledit contribuable au sein de la réalisation du montage litigieux. Ainsi, la majoration sera de 40 % du montant élué lorsqu'il n'est pas établi par l'administration et que le contribuable a eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit ou lorsqu'il n'est pas établi que ce dernier en ait été le principal bénéficiaire. Elle sera par ailleurs de 80 %

dans tous les autres cas. A ces majorations s'ajouteront des intérêts de retard.

Enfin, ces dispositions de droit interne ont un point commun : elles visent à « traquer » et à réprimer des situations créées artificiellement par les multinationales et par qu'elles, en vue d'échapper à l'impôt, grâce à la combinaison habile des règles internes et des stipulations conventionnelles. Ce souci de rechercher la réalité des faits derrière les couvertures juridiques se retrouve dans les dispositions conventionnelles visant, de manière spécifique, les abus des traités.

## **Paragraphe 2/ Les mesures conventionnelles contre l'usage abusif des conventions**

Outre, les clauses anti-abus contenues dans le droit interne de chaque État membre de l'espace UEMOA, d'autres mesures conventionnelles contre l'usage abusif des conventions sont prévues. Il s'agit de la limitation du droit aux avantages de la convention.

Il ressort de cette limitation de droit aux avantages de la convention que, d'une part les dispositions conventionnelles ne peuvent être interprétées de façon à empêcher l'application par un État contractant, des dispositions anti-abus prévues par son droit interne. D'autre part, les avantages prévus dans la convention ne sont pas accordés à un résident d'un État contractant qui n'est pas le bénéficiaire effectif des revenus provenant de l'autre État contractant.

Ainsi, le règlement n° 08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 a clairement, en ses articles 11 et 12, en matière d'imposition a prévu la règle du bénéficiaire effectif. Toutefois, même si de façon explicite le règlement UEMOA ne fait pas référence aux clauses de résidence et de limitation de bénéfice, nous en ferons cas pour différentes raisons. La clause de bénéficiaire effectif ne constitue pas à elle seule, une clause anti-abus nécessaire et suffisante pour lutter contre l'évasion fiscale. Aussi, dans le cadre d'un séminaire conjoint OCDE, UEMOA et CREDAF, les intervenants ont largement abordé les clauses de résidence et celles relatives aux limitations de bénéfices. Et il nous paraît à tous égards, qu'une lutte efficace contre l'évasion fiscale dans cet ensemble communautaire passe par la combinaison de ces trois clauses. A

cet effet, nous aborderons d'une part la clause de bénéficiaire effectif, d'autre part, la clause de résidence et enfin, la clause générale de limitation de bénéfices.

## **A/ La clause de Bénéficiaire effectif**

L'introduction du terme " Bénéficiaire effectif" en 1977 visait à parer aux abus dont les conventions contre les doubles impositions pouvaient faire l'objet. Dans une contribution récente<sup>561</sup>, Avery Jones explique le malentendu qui a selon lui, conduit à cette introduction<sup>562</sup>. Ce terme constitue-t-il dès lors une mesure anti-abus spécifique visant à refuser l'avantage de bénéficiaire effectif ou est-il l'attribut du résident pour accéder à cet avantage ? Cette question est d'autant plus importante qu'il leur manque tant une définition conventionnelle qu'un renvoi conventionnel à l'un ou à l'autre des droits nationaux, que ce soit de l'État de résidence du bénéficiaire ou de celui de la source du revenu concerné. Aussi n'est-il pas étonnant qu'ils donnent lieu à des interprétations divergentes et qu'ils soient parfois même source de confusion.

Afin d'analyser l'ampleur du caractère anti-abus de cette clause, il convient de comprendre la teneur de la notion conventionnelle de bénéficiaire effectif au travers de son utilisation et de sa définition. La notion de bénéficiaire effectif est paradoxale en ce qu'elle est largement utilisée tant dans les modèles conventionnels que dans les conventions fiscales bilatérales ou multilatérales, sans qu'il en soit donné de définition conventionnelle générale. Il convient par conséquent d'interpréter cette notion afin de rechercher sa signification internationale et de comprendre sa fonction.

### **1/ Le bénéficiaire effectif : Une notion paradoxale**

Il s'agit d'une notion largement utilisée (a), malgré l'absence de définition conventionnelle générale (b).

---

<sup>561</sup> «The Beneficial Ownership concept was Never necessary in the model »

<sup>562</sup> «Beneficial Ownership: recent trends», IBFD, 2013, p. 333.

## a/ Une notion très usitée

La notion de bénéficiaire effectif occupe une place cardinale dans l'application des articles 10, 11 et 12 selon le modèle conventionnel OCDE révisé en 1995 et 1997<sup>563</sup>.

Le premier alinéa de ces trois articles attribue le pouvoir d'imposer les revenus passifs que sont les dividendes, les intérêts et les redevances dans l'État de résidence. Le deuxième alinéa attribue un pouvoir d'imposer concurrent à l'État du débiteur au moyen d'une retenue à la source. Toutefois, ce pouvoir est limité à un montant plafonné selon des critères déterminés, pour autant que le réceptionnaire desdits revenus en soit également le bénéficiaire effectif. Il s'ensuit que si la qualité de bénéficiaire effectif n'est pas établie, les revenus visés subiront une double imposition dans l'État de résidence et dans l'État de la source. En d'autres termes, les revenus en question seront privés de l'avantage de la convention et seront traités par chacun des États impliqués comme si la convention n'existait pas.

La majorité des conventions modèles reprennent les articles de la convention modèle de l'OCDE de 1977, avec les mêmes références à la notion de bénéficiaire effectif qui se conjugue avec la notion de résident. Ainsi, en est-il du règlement n°008/2008/CM/UEMOA du 26/09/2008 en ses articles 11<sup>564</sup>, 12<sup>565</sup> et 13<sup>566</sup>.

---

<sup>563</sup> OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la Fortune, Paris, 1997 Articles 10, 11, et 12.

<sup>564</sup> 1) Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat membre à un résident d'un autre Etat membre sont imposables dans cet autre Etat. 2) Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat membre dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10% du montant brut des dividendes. 3) Le terme « dividendes » employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, d'actions ou bons de jouissance, de parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus assimilés aux revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident. 4) Les dispositions des paragraphes 1 et 2 du présent article ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un Etat membre exerce dans un autre Etat membre dont la société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire

---

d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 8 ou de l'article 15 du présent Règlement, suivant le cas, sont applicables.

<sup>565</sup> Les intérêts provenant d'un Etat membre et payés à un résident d'un autre Etat membre sont imposables dans cet autre Etat. 2) Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat membre d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant des intérêts. 3) Le terme « intérêts » employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. 11 Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article. 4) Les dispositions des paragraphes 1 et 2 du présent article ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un Etat membre, exerce dans un autre Etat membre d'où proviennent les intérêts, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 8 ou de l'article 15 du présent Règlement, suivant le cas, sont applicables. 5) Les intérêts sont considérés comme provenant d'un Etat membre lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un Etat membre a, dans un autre Etat membre, un établissement stable, ou une base fixe, pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'Etat où l'établissement stable ou la base fixe, est situé. 6) Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat membre et compte tenu des autres dispositions du présent Règlement.

<sup>566</sup> 1) Les redevances provenant d'un Etat membre et payées à un résident d'un autre Etat membre sont imposables dans cet autre Etat. 2) Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'Etat membre d'où elles proviennent si la législation de cet Etat le prévoit, mais l'impôt, ainsi établi, ne peut excéder 15% du montant brut des redevances. 3) Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ou les films et enregistrements utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées ou

S'agissant de l'article 11, en son alinéa 1er il dispose que : « les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État membre à un résident d'un autre État membre sont imposables dans cet autre État ». Toutefois, « ces dividendes sont aussi imposables dans l'État membre dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 % du montant brut des dividendes.

En ce qui concerne l'article 12 son alinéa 1er dispose que : "les intérêts provenant d'un État membre et payés à un résident d'un autre État membre sont imposables dans cet autre État". Toutefois, l'alinéa 2 de l'article 12 dispose que : « ces intérêts sont aussi imposables dans l'État membre d'où ils proviennent et selon le légi-

---

les transmissions par satellite, câble, fibres optiques ou technologies similaires utilisés pour les transmissions destinées au public, les bandes magnétiques, les disquettes ou disques laser (logiciel), d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou 12 scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial, agricole ou scientifique. 4) Les dispositions des paragraphes 1 et 2 du présent article ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un Etat membre, exerce dans l'autre Etat membre d'où proviennent les redevances, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le bien ou le droit générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 8 ou de l'article 15 du présent Règlement, suivant le cas, sont applicables. 5) Les redevances sont considérées comme provenant d'un Etat membre lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des redevances, qu'il soit ou non un résident d'un Etat membre, a dans un Etat membre un établissement stable pour lequel le contrat donnant lieu au paiement des redevances a été conclu et qui supporte comme telle la charge de celles-ci, ces redevances sont réputées provenir de l'Etat membre où est situé l'établissement stable ou la base fixe. 6) Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat membre et compte tenu des autres dispositions du présent Règlement.

slateur de cet État, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant des intérêts. »

Enfin, conformément aux dispositions de l'article 13 relatif aux redevances ; «les dernières provenant d'un État membre et payées à un résident d'un autre État membre sont imposables dans cet autre État ». Toutefois, l'alinéa 2 du même article dispose que : « ces redevances sont aussi imposables dans l'État membre d'où elles proviennent si la législation de cet État le prévoit, mais l'impôt, ainsi établi, ne peut excéder 15 % du montant brut des redevances ». Il ressort de ces trois articles (11, 12, et 13) du règlement n°08/2008/CM/UEMOA du 26/09/2008, que ces derniers respectent l'esprit du modèle conventionnel de l'OCDE précédemment cité.

Par ailleurs, qu'en est-il lorsque le qualificatif de « bénéficiaire effectif » ne figure pas dans la convention ? Doit-on le considérer comme implicite ? Pour certains auteurs, il serait applicable dans le but de prévenir le « treaty shopping »<sup>567</sup>. D'autres auteurs doutent cependant de cette interprétation<sup>568</sup>. Alors que d'autres rejettent l'idée d'une condition de bénéficiaire effectif non écrite<sup>569</sup>. Enfin, même si une telle condition existait, cela ne clarifierait pas sa signification, en dépit de cette large utilisation. Il est donc aisé de constater que la notion de bénéficiaire effectif ne fait l'objet d'aucune définition conventionnelle générale.

---

<sup>567</sup> VOGEL (K), « On Double Tax convention États-Unis », Kluwer Law international, 1991, Préface article 10-12 Paragraphe 14.

<sup>568</sup> KILLIUS (J), «The concept of beneficial ownership of items of income under German tax treaties, intertax n°: 8-9, 1989, p. 342-343.

<sup>569</sup> VAN WEEGHEL (S), The improper use of tax treaties, Royaume-Uni, Kluwer Law international, 1998, p. 83.



## **b/ L'absence de définition conventionnelle générale**

Le modèle du modèle conventionnel OCDE n'offrait jusqu'à la dernière mise à jour qu'une définition négative : "ne peut être bénéficiaire effectif quiconque agit en réalité pour une tierce personne, en tant qu'agent, mandataire ou simple relais<sup>570</sup>". Toutefois, si la personne pour qui cet intermédiaire agit est aussi résidente dans l'État de résidence de l'intermédiaire, l'avantage des dispositions visées ne sera pas refusé<sup>571</sup>. C'est ce qui a conduit logiquement à la recherche d'une définition positive du bénéficiaire effectif.

La définition positive la plus appropriée et généralement admise était celle proposée par M. VOGEL. Selon lui, le droit de recevoir certains revenus présente plusieurs aspects. Le premier est celui de décider de la réalisation même des revenus. Le second aspect concerne le pouvoir de disposer des revenus<sup>572</sup>.

M. Danon, pour sa part, met l'accent seulement sur le second aspect en concluant que : la qualité de bénéficiaire effectif doit revenir à la personne disposant du pouvoir réel de contrôle, l'attribution réelle d'un revenu<sup>573</sup>. C'est d'ailleurs, la position adoptée dans le commentaire 2014 du modèle conventionnel OCDE<sup>574</sup>. Ce pouvoir décisionnel doit être compris dans un sens économique. Il dépasse les attributs du propriétaire au sens du droit civil. Il s'ensuit que l'appréciation de la qualité du bénéficiaire effectif doit se faire exclusivement au regard de l'intensité du lien entre les revenus visés et leur réceptionnaire, de manière objective, c'est-à-dire sans aucun égard à l'éventuelle intention de celui-ci d'abuser de la convention.

---

<sup>570</sup> OBERSON (X), « La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international », dans Mélanges CRC à l'occasion du 10ème anniversaire de la commission fédérale de Recours en matière de contributions, p. 213 et suivants, Éditions Bis et Ter, 2004.

<sup>571</sup> Ibid. Article 10 n° 12.7.

<sup>572</sup> VOGEL (K), On double taxation conventions, p. 562, n° 9, 3eme edition Kluwer Law international, 1997.

<sup>573</sup> DANON (R), "le concept du bénéficiaire effectif dans le cadre du modèle conventionnel OCDE " dans IFF. Forum Fur Steuerrecht, 2007, p. 38 Ss a 43.

<sup>574</sup> Ibid. article 10 n°: 12.4.

Une définition positive du bénéficiaire effectif étant ainsi esquissée, il s'agissait dans la pratique d'examiner les éventuelles contraintes qui viendraient restreindre sa liberté de disposer de ses revenus au point de lui enlever la qualité "effectifs". Cette approche suggérée par M. VOGEL, se trouve endossée dans le commentaire 2014 du modèle conventionnel de l'OCDE. Toutefois, M.VOGEL avait affiné son raisonnement en faisant une distinction en fonction de la direction que prendraient les revenus conventionnés. Si leur utilisation en faveur des tiers, pour des raisons contractuelles ou de fait, prive sans doute la société qui les a reçus de la qualité de bénéficiaire effectif, leur distribution comme dividende même à l'actionnaire unique ne produirait pas nécessairement le même effet.

Il conviendrait d'examiner si la décision de distribuer, même si elle est de la compétence de l'actionnaire, a été prise en égard à la volonté de la société elle-même et de ses besoins. Les choses seront bien entendu plus compliquées si cette distribution de dividendes n'intervient pas immédiatement après la réception des revenus conventionnés ou ne porte pas sur leur intégralité. Dans tous les cas, pour que l'utilisation de revenus conventionnés en faveur de tiers, actionnaires ou non, conduise à la perte de la qualité présumée de bénéficiaire effectif de leur réceptionnaire, il faut qu'elle soit contraignante, qu'elle constitue une entrave à son pouvoir de libre disposition.

Enfin, la détermination préalable de l'attributaire des revenus est fonction de l'intensité des liens qu'à la personne qui les reçoit avec son État de résidence et leur appréciation se fait selon le droit interne de cet État. Sans définition conventionnelle, ni renvoi aux droits nationaux, sujet à interprétation selon les règles du droit international même en l'absence de référence expresse dans une convention, le bénéficiaire effectif se définit par rapport à l'intensité des liens entre l'attributaire des revenus et les revenus concernés en terme de contrôle sur leur disposition. Le commentaire 2014 du modèle conventionnel OCDE a le mérite d'intégrer les avis de la doctrine sur l'appréciation de ces liens. L'on peut espérer que l'approche des autorités nationales s'en trouvera plus unifiée.

## **2/ L'application des solutions proposées par certains Etats**

Deux États élaborent sur la base du modèle OCDE, leur propre modèle de convention fiscale. Ces modèles retiennent leurs conceptions fiscales et leurs attentes particulières dans les relations qu'ils entretiennent sur le plan international. Ils cherchent généralement à imposer le modèle contenant leurs exigences lors des négociations avec les autres pays. Ces modèles sont d'autant plus retenus que l'État qui en est à l'origine peut exercer une forte pression sur son cocontractant. C'est principalement le cas des États-Unis pour lesquels on pourrait presque parler de convention d'adhésion.

Les autres États essaient avec la négociation de faire passer certains particularismes connus dans leur législation interne et auxquels ils sont attachés<sup>575</sup>. La convention applicable est le fruit de négociations ou chaque concept peut être discuté y compris celui du bénéficiaire effectif. L'application des modèles par les États permet alors d'appréhender la notion de bénéficiaire effectif au travers de sa mise en œuvre.

### **a/ Les modèles étatiques**

Deux États proposent des modèles comparables à celui de l'OCDE : Les États-Unis et les Pays-Bas.

En ce qui concerne le modèle Américain, il remonte à 1981 une nouvelle approche par une modification de ce modèle le 17 juillet 1992 montre les orientations de ce pays sur le plan de la fiscalité internationale. La politique fiscale américaine en matière conventionnelle est guidée par un souci de protection face à l'évasion fiscale. L'abus des conventions est principalement visé. Cela se traduit par un encadrement strict de l'octroi des avantages conventionnels. Pour bénéficier des mécanismes conventionnels, il faut impérativement être résident d'un des États contractants. La condition est classique puisqu'elle se retrouve dans toutes les conventions fiscales, mais

---

<sup>575</sup> C'est le cas de la France avec par exemple les sociétés à prépondérance immobilière

elle est dans le modèle américain, assortie de modalités visant à exclure les entités créées dans le seul but de détourner la qualité de résident.

La notion de bénéficiaire effectif figure parmi les concepts protecteurs dans le modèle proposé par les États-Unis. Ici la finalité de la notion est claire. Elle a pour but de lutter contre le treaty shopping. Elle participe ainsi d'une règle fondamentale pour le droit fiscal américain qui veut que les avantages conventionnels ne puissent bénéficier qu'au véritable bénéficiaire d'un produit et non de son intermédiaire ou à une société relais. L'interprétation de ce modèle se fait par référence au droit américain. Le terme « Bénéficial Owner » doit donc être entendu comme en droit privé et désigne la personne qui bénéficie du produit d'un titre détenu par un autre. Selon cette définition, le « Bénéficial owner » est le propriétaire économique d'un bien immatériel.

S'agissant du modèle proposé par les Pays-Bas, à l'opposé du modèle américain, ne connaît pas ou peu de dispositifs de protection contre les abus des traités. Ce pays entretient un libéralisme fiscal permettant de nombreux montages<sup>576</sup>. Ne tenant pas à limiter les différents schémas d'optimisation fiscale passant par leur pays ou encore par les Antilles Néerlandaises, les autorités fiscales des Pays-Bas n'ont pas intégré à leur modèle de convention fiscale de restriction fondée sur la notion de bénéficiaire effectif.

Enfin, les pays de l'UEMOA ne sont pas au même diapason en ce qui concerne la clause de bénéficiaire effectif. En effet, certains pays n'en font pas du tout cas alors que d'autres pays comme le Sénégal dans les nouvelles conventions signées avec le Portugal et le Luxembourg mentionnent la clause de bénéficiaire effectif. Mais il faut noter que cette clause fait partie des tendances nouvelles observées depuis les séminaires organisés par le CREDAF.

---

<sup>576</sup> Sur le modèle Néerlandais.

## **b/ L'application des modèles**

Tous les modèles de convention à l'exception de celui proposé par les Pays-Bas utilisent la notion de bénéficiaire effectif appliquée aux mécanismes d'imposition des revenus passifs dans l'État de source de ces revenus. Les modèles ne servent que de bases à la négociation des traités applicables. Il faut donc pour appréhender au mieux la notion se concentrer, non plus sur les modèles mais sur les conventions elles-mêmes. L'utilisation de la notion de bénéficiaire effectif transparaît alors à travers le filtre des services fiscaux des États contractants : c'est le cas de la France.

Par ailleurs, d'autres États vont plus loin que les modèles en utilisant leur faculté de fixer les modalités d'application des avantages conventionnels relatifs aux revenus passifs<sup>577</sup>. C'est le cas de l'Allemagne qui propose une définition du bénéficiaire effectif dans deux de ses conventions.

S'agissant de la particularité française, la clause de bénéficiaire effectif est reprise dans presque toutes ses conventions signées seuls les Pays-Bas font figure de franc-tireur en refusant l'insertion d'une limitation tenant à la notion de bénéficiaire effectif. La notion apparaît ainsi emportée l'approbation de tous les États membres de l'OCDE. Ceux-ci n'ont d'ailleurs émis aucune réserve lors de la présentation du nouveau modèle de convention<sup>578</sup>. Ces États adoptent donc en même temps que les articles sur les dividendes, intérêts et redevances la notion de bénéficiaire effectif. Petit bémol, ces États n'apportent pas de précision quant à son utilisation ou sa signification.

Si cette reprise de la notion de bénéficiaire effectif est quasi-unanime, peut-on en conclure que tous les États l'approuvent ? Les Pays-Bas ont une position pour le moins ambiguë. Les conventions signées par ce pays ne contiennent pas ou rarement de dispositif contre le chalandage fiscal et, notamment elles n'emploient pas la notion

---

<sup>577</sup> Cette faculté est par exemple offerte par le deuxième alinéa du Paragraphe 2 de l'article 16 de la convention modèle OCDE qui dispose que : "Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations"<sup>577</sup>. La même formule est reprise dans l'article traitant des intérêts.

<sup>578</sup> Voir commentaires sur le modèle 1992 « Réserves ».

de bénéficiaire effectif. Par contre dans l'application de ces traités, il est fait une utilisation implicite de la notion. Ce recours implicite montre d'une part, les moyens et la volonté de tout État de lutter contre les abus, mais surtout il apporte des précisions sur l'utilisation du concept du bénéficiaire effectif.

Par ailleurs, les conventions contiennent-elles toujours de façon implicite la notion de bénéficiaire effectif afin de lutter contre les abus ? La lutte contre les abus est l'un des objectifs des conventions fiscales et donc à ce titre, elles peuvent être interprétées de façon à lutter contre les montages. Dans ce cas, il apparaît que le bénéfice des traités ne serait pas accordé car la personne résidente de l'État signataire de la convention dont le bénéfice est réclamé ne serait qu'un intermédiaire et non le bénéficiaire effectif. Mais il paraît plutôt devoir être soutenu que l'IRS a une conception réaliste des relations fiscales. De cette conception, il découle que les sociétés relais sont écartées de façon générale. Pour le professeur Klaus VOGEL, la notion de bénéficiaire effectif et l'utilisation de dispositions générales anti-abus conventionnelles ou nationales reviennent au même<sup>579</sup>. Cette fois, on trouve un schéma basé sur les dividendes : une Société Néerlandaise détenait une filiale américaine en qualité de Société-mère. L'Internal Revenue Service refuse l'application de la retenue à la source sur dividendes au taux réduit<sup>580</sup>, car la société Néerlandaise est principalement détenue par une société Canadienne. Ici la société Néerlandaise est écartée non pas parce qu'elle ne serait pas le bénéficiaire effectif mais simplement un intermédiaire situation difficile à démontrer mais seulement parce que le montage utilise un mécanisme de relais. La lutte contre le « treaty shopping » ou chalandage fiscal est donc dans ce cas précis, indépendante de la notion de bénéficiaire effectif. L'utilisation de la notion de bénéficiaire effectif apparaît donc plus comme une clause de style car difficile d'application, reprise quasi automatiquement par les États lors de l'élaboration des conventions fiscales que comme une expression de la politique fiscale à l'égard de la lutte contre l'évasion fiscale.

---

<sup>579</sup> VOGEL (K). C'est ce qui ressort d'un « ruling » de 1981 relatif à la convention américaine Néerlandaise de 1948 Rev BUL 81-132, 1981-1C B 603.

<sup>580</sup> Article VII (1) (b) de la convention.

En ce qui concerne la spécificité allemande, la majorité des conventions signées par l'Allemagne contient une application de la notion de bénéficiaire effectif. Si le concept peut différer d'une convention à l'autre<sup>581</sup>, deux conventions, celles conclues avec les États-Unis et avec l'Italie<sup>582</sup>, proposent dans leur protocole une définition du terme bénéficiaire effectif. Ce dernier est la personne à qui le revenu est imputable à des fins d'imposition selon les règles de l'État de la source (convention Germano-Américaine) selon les règles des deux États contractants. (Convention Germano-Italienne).

## **B/ Les clauses de résidence**

La clause de résidence englobe toute une série de clauses qui s'y rattachent : la clause d'obligation fiscale illimitée, prévoit que le critère à retenir pour éviter la double résidence des personnes autres que physiques est celui du siège de direction effective. La clause relative aux activités maritimes, intérieures et aériennes et la clause indiquant les critères de résidence interne. Ainsi, pour mieux cerner la notion de clause de résidence, nous étudierons les deux aspects de la définition.

La convention modèle de l'OCDE définit la notion de résidence en deux temps dans son article 4 paragraphe 1. D'abord dans l'alinéa 1er, la définition générale de la notion, puis prévoit dans l'alinéa 2 du même article, une condition permettant de réduire le champ d'application de cette définition et d'en donner donc une définition restrictive.

### **1/ La définition générale de la notion**

Selon l'alinéa 1er de l'article 4 paragraphe 1 de la convention modèle de l'OCDE, "l'expression résident d'un État contractant désigne toute personne qui, en

---

<sup>581</sup> Voir: KILLIUS (J), "The concept of beneficial ownership of items of income Under German tax treaties» Intertax, 1989, n° 8-9 p. 340- p.344.

<sup>582</sup> Convention Germano -Américaine du 29 Aout 1989, et convention Germano-Italienne du 18 Octobre 1989.

vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales"<sup>583</sup>. La convention modèle<sup>584</sup> de l'OCDE fait ainsi référence aux droits internes des États pour définir la notion de résidence et donne a priori à titre d'exemple<sup>585</sup>, des critères de résidence qui peuvent être utilisés par les droits internes.

Si l'application des critères de droit interne des États résulte en une double résidence, la convention prévoit des critères permettant de déterminer une seule résidence dans son article 4 paragraphes 2 et 3<sup>586</sup>. Plusieurs critères exclusifs les uns des

---

<sup>583</sup> Cette définition est incluse dans le modèle OCDE dès 1963. La référence à l'État, à ses subdivisions politiques et à ses collectivités locales n'est cependant incluse qu'en 1995. Cette définition trouve son origine dans le rapport du comité fiscal de l'OCDE sur l'élimination des doubles impositions (OCDE, L'élimination des doubles impositions, Paris, 1958, P.35).

<sup>584</sup> OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, 2005, Commentaire sur l'article 4, § 8. En France, par exemple, les règles de détermination du domicile fiscal pour les personnes physiques sont énoncées par l'article 4B du CGI : « Sont considérés comme fiscalement domiciliés en France les personnes qui ont sur le territoire français leur foyer ou le lieu de leur séjour principal, celles qui exercent en France une activité professionnelle non accessoire celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques et les agents de l'État exerçant leur fonction dans un pays où ils ne sont pas soumis à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus ». Ces différents critères sont alternatifs. Il suffit qu'un seul critère soit rempli pour que la personne soit considérée comme résident fiscal français

<sup>585</sup> Comme nous le verrons ci-après, il est permis de s'interroger quant au fait de savoir si cette liste est limitative ou pas

<sup>586</sup> L'article 4 du modèle de convention de l'OCDE prévoit : « 2 Lorsque selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante : a) Cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits( centre des intérêts vitaux) ; b) Si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ; c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de



autres, sont utilisés pour les personnes physiques tels que le foyer permanent, le séjour habituel, la nationalité. Pour les personnes autres que physiques, le seul critère du lieu de direction effective, est utilisé.

La définition générale proposée par la convention modèle de l'OCDE est reprise par la plupart<sup>587</sup> des modèles conventionnels et par de nombreuses conventions fiscales. Les modèles conventionnels prévoient cependant des spécificités comme, entre autres, les modèles des Nations-Unies<sup>588</sup>, le modèle de l'UNESCO, et l'OMPI<sup>589</sup>

---

l'État dont elle possède la nationalité ; d) Si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. 3 Lorsque selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où son siège de direction effective est situé ».

<sup>587</sup> Les conventions modèles de la ligue des nations de 1943 et de 1946 qui sont l'origine de la définition conventionnelle de la résidence et la convention modèle du pacte andain de 1971 prévoient une définition de la résidence toute autre de celle prévue par la convention modèle de l'OCDE. L'article II du protocole des conventions modèles de la ligue des Nations de 1943 et de 1946 définit le domicile fiscal sans faire référence aux droits internes des États. « Concernant une personne physique ou une entreprise appartenant à une personne physique, le domicile fiscal est le lieu où l'individu a sa résidence normale, c'est-à-dire son lieu d'habitation permanent. Si la personne a un lieu d'habitation permanent dans les deux États, les autorités compétentes des États déterminent d'un commun accord son lieu d'habitation principal. Pour déterminer ce lieu d'habitation principal les autorités compétentes prennent en considération la durée, la régularité, la fréquence des séjours de l'intéressé, le lieu de séjour habituel de sa famille, la proximité par rapport à son lieu d'activité. Si la personne a un lieu d'habitation principal dans les deux États, les autorités compétentes des deux États tranchent la question d'un commun accord en se référant à l'esprit de la convention. Concernant les sociétés de personnes, les sociétés et autres entités légales ou de fait, le domicile fiscal est le pays dans lequel elles ont été constituées (modèle de convention de 1943) ou le pays dans lequel le centre de direction effective est situé (modèle de convention de 1946) ». L'article 2 (d) de la convention modèle du pacte andain de 1971 prévoit : « qu'une personne physique doit être considérée comme résidente de l'État où elle a sa résidence normale et qu'une personne juridique doit être considérée comme résidente de l'État dans lequel elle a été constituée et à défaut dans lequel son centre de direction effective est situé. Si ces critères ne permettent pas la détermination de l'État de résidence, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord ».

<sup>588</sup> Cette définition est reprise par la convention modèle des Nations Unies de 1979. Ce n'est cependant que le modèle de 2001 qui fait référence à l'État, à ses subdivisions politiques et à ses collectivités

(Organisation Mondiale de la Propriété intellectuelle), le modèle de Croatie de 1994, le modèle de la Malaisie de 2000<sup>590</sup> et le modèle de l'ASEAN<sup>591</sup> (association des Nations Unies de l'Asie du Sud-Est) de 1987. Le commentaire de la convention modèle de l'OCDE prévoit cependant que certaines de ces spécificités sont gommées en pratique<sup>592</sup>.

La disposition faisant état que le siège de direction effective soit le critère à retenir pour éviter la double résidence de personnes morales, peut être analysée comme une clause anti-abus. En effet, ce critère contrairement au critère du lieu de constitution, tend à éviter qu'une entité fictive soit considérée comme un résident conventionnel<sup>593</sup>. Selon le critère du lieu de constitution, il suffit que le siège statu-

---

locales. Le modèle de 2001 fait référence au lieu de constitution comme exemple de critère de résidence de droit interne alors que les modèles précédents n'y faisaient pas référence.

<sup>589</sup> Cette convention reprend cette définition en renvoyant en partie à la notion de résidence retenue pour la convention multilatérale pour éviter la double imposition des redevances de copyright de 1979. Cette convention ne fait pas référence à l'État résident. Concernant les personnes autres que les personnes physiques, cette convention donne le choix entre le critère conventionnel du lieu du siège de direction effective et le recours de commun accord des États contractants.

<sup>590</sup> Cette convention ne retient pas le critère conventionnel du lieu du siège de direction effective pour les personnes autres que les personnes physiques. Elle considère qu'il faut s'en référer en commun accord des États contractants.

<sup>591</sup> Ce modèle ne donne pas des exemples de critères d'assujettissement 'ordre interne et ne précise pas que l'État est un résident. Concernant les personnes morales, il indique le recours à un accord commun des États sans mentionner le critère du lieu de direction effective.

<sup>592</sup> Par exemple, l'OCDE indique dès 1995 que selon l'interprétation générale de la plupart des États membres, le gouvernement de chaque État ainsi que ses subdivisions politiques ou collectivités locales sont des résidents de cet État au sens conventionnel même si cela n'est pas expressément prévu par la convention ( OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, 1995, Commentaire sur l'article 4, §8.1).

<sup>593</sup> VAN WEEGHEL (S), *The improper use of tax treaties*, Royaume-Uni, Kluwer Law international 1998, p..42. Le commentaire de l'OCDE indique qu'il convient de ne pas faire référence à un critère de pure forme comme l'enregistrement et qu'il vaut mieux tenir compte du lieu où la société est effectivement dirigée. Le critère du lieu de constitution facilite cependant le mouvement international de sociétés. En effet, l'État qui adopte ce critère reconnaît facilement des sociétés étrangères qui ont été incorporées correctement à l'étranger et le changement de siège effectif d'activité n'entraîne pas de dissolution de la société. Mais ce critère facilite l'évasion fiscale et la concurrence fiscale domma-

taire soit dans l'État de constitution, pour que l'entité soit résidente de cet État. Ce critère formel favorise par conséquent, les entités fictives contrairement au critère du lieu de direction effective qui retient des éléments matériels. En ce sens, le critère du lieu de direction effective constitue une clause anti-abus malgré sa difficulté d'application et sa manipulation relativement aisée<sup>594</sup>.

De manière identique, la liste des critères de résidence internes donnée par la convention peut également être analysée comme une clause anti-abus si elle est considérée comme limitative et si elle ne retient ni le critère de la citoyenneté, ni le critère de la constitution<sup>595</sup>. En effet, si cette clause est limitative, ces critères ne devraient pas être retenus par les droits internes des États pour établir la résidence<sup>596</sup>.

---

geable. En effet, des sociétés fictives, artificielles vont pouvoir être assez facilement résidentes de ces États d'autant plus que ces derniers vont rendre leur fiscalité attractive aux sociétés pour qu'elles viennent s'y installer en plus grand nombre. Le critère du lieu du siège de direction effective ne facilite pas le transfert 'entreprises mais évite la concurrence fiscale dommageable et l'évasion fiscale. Si ce critère est retenu, la constitution d'une société dans un État autre que celui de son siège de direction effective est invalide.

<sup>594</sup> Ce critère est d'application difficile en raison de l'interprétation factuelle qui doit en être faite en l'absence de définition précise. De plus, il n'est pas toujours aisé de déterminer le lieu du siège de direction effective par exemple lorsqu'il y a divers centres d'activités qui ont tous la même activité. Dans ce cas, le critère du siège de direction effective peut être facilement manipulé. Il peut également être manipulé si les réunions de direction sont tenues dans un État alors que les activités sont réalisées dans un autre.

<sup>595</sup> Certains auteurs retiennent cette position (SHANNON (H), *The general definition of residence under United States income tax treaties*, Intertax, n°8/9/1988, p.206-207- VOGEL (K), *on double Tax conventions Royaume-Uni*, Kluwer Law international, 1997, p.233. VEGA BORREGO (F), *Limitation on benefits clauses in double taxation conventions, Pays-Bas*, Kluwer Law International. Coll. Eucotax, 2006, n°129-130, p.77-78) contrairement à d'autres (RIVIER (J-M), in IFA, *The fiscal residence of companies, Pays-Bas*, Kluwer Law International. coll. cahier de droit fiscal international, 1987, P.135. VAN RAAD (C), *The Netherlands model income tax teaty*, Intertax, n° 8/9, 1988, p.243). Ces derniers auteurs considèrent que le fait que ces critères soient utilisés par le droit interne d'un certain nombre d'États est un argument pour dire qu'il s'agit de « tout autre critère de nature analogue ».

<sup>596</sup> Concernant les personnes physiques, certains États considèrent que les citoyens sont des résidents. Les États-Unis par exemple considèrent comme résidents, d'un point de vue de leur droit interne, les personnes admises pour la résidence permanente aux États-Unis (Green cards holders) et les citoyens indépendamment de leur résidence actuelle. Le droit fiscal français retenait aussi le critère de nationa-

Le critère de constitution est un critère formel pour les personnes morales. Ils favorisent donc les résidences fictives. Le critère matériel du domicile devra, par exemple, lui être préféré dans un souci de prévention des situations abusives. Enfin, dans le règlement UEMOA du 28 septembre 2008, la notion de résidence est très explicite, même si elle n'est pas utilisée en matière de clause anti-abus.

## **2/ La définition restrictive de la notion**

La convention modèle de l'OCDE prévoit une condition réduisant le champ d'application de la définition générale de la notion de résident dans l'alinéa deuxième de son article 4 paragraphes 1. L'expression résidence " ne comprend pas les personnes qui ne sont assujettis à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située". Ainsi pour être des résidents au sens de la convention, les personnes doivent remplir les conditions de la définition générale de résidence et en plus, être assujettis à l'impôt, dans leur État de résidence, sur leurs revenus mondiaux et pas seulement sur ceux qui ont leur source dans cet État. Cette condition supplémentaire, qui s'applique tant aux personnes physiques qu'aux personnes morales, permet à un État de refuser les avantages conventionnels à un contribuable lorsque son État de résidence ne l'assujettit pas à l'impôt et, inversement, oblige cet État à accorder les avantages conventionnels à un contribuable lorsque son État de résidence l'assujettit à l'impôt<sup>597</sup>. Cette disposition est destinée à éviter la double non-imposition tout en évitant la double imposition<sup>598</sup>. Par conséquent, elle constitue une clause anti-abus. Ce critère est nécessaire ; tout autre critère est in-

---

lité. En France, ce critère a été abandonné par la réforme réalisée par la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976 qui a donné naissance à l'article 4 B du CGI. Cette réforme est commentée par la doctrine administrative (D. adm 5B 1121, 1<sup>er</sup> Septembre 1999). Concernant les personnes morales, les États retiennent le plus souvent soit le critère du lieu du siège de direction effective, soit le critère du lieu de constitution.

<sup>597</sup> VAN WEEGHEL (S), *The improper use of tax treaties*, Royaume-Uni, Kluwer Law international 1998, p..41.

<sup>598</sup> OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée septembre 1992*, Paris, 1993 commentaire sur l'article 4 paragraphe 8.

suffisant<sup>599</sup>. Cette clause anti-abus est dite "clauses de l'obligation fiscale illimitée". Plusieurs conventions modèles reprennent cette condition restrictive de la définition de la notion de résidence en prévoyant parfois quelques spécificités par rapport à la disposition prévue par l'OCDE<sup>600</sup>.

L'OCDE considère néanmoins que cette condition supplémentaire<sup>601</sup> doit être appréciée de manière restrictive car "sinon elle risque d'exclure du champ d'application de la convention tous les résidents d'États qui appliquent un principe de territorialité en matière fiscale alors que de toute évidence, ce n'est pas le résultat recherché. Elle considère que les notions d'assujettissement à une obligation fiscale illimitée et de soumission à une obligation fiscale illimitée ne doivent pas être assimilées<sup>602</sup>. L'assimilation de ces notions permettrait cependant de mieux lutter contre l'usage abusif des conventions, puisque pour être résidente, la personne doit être effectivement soumise à l'impôt plutôt que seulement passible de l'impôt. Ainsi la po-

---

<sup>599</sup> SHANNON (H), The general definition of residence under United States income tax treaties. *Intertax*, n°8/9/1988, p.206.- VOGEL (K), *on double Tax conventions Royaume-Uni*, Kluwer Law international, 1997, p.229.

<sup>600</sup> La convention modèle américaine de 1996 retient une formulation légèrement différente en ce que l'expression "pour la fortune qui y est située" est remplacée par l'expression "pour les bénéfices attribuables à un établissement stable".

<sup>601</sup> L'OCDE commence à commenter cette disposition en 1963 (OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 1963, *Commentaire sur l'article 4, §10*) et approfondit son commentaire en 1977, en 1992 et en 2000. Dès 1977, elle considère que cette condition supplémentaire écarterait de la qualité de résident les agents diplomatiques ou fonctionnaires consulaires étrangers en service sur le territoire de certains États. Dès 1992, elle considère que cette condition supplémentaire, dans ses termes et dans son esprit écarterait aussi les entreprises sous contrôle étranger qui sont exonérées d'impôt sur leurs revenus étrangers en vertu de régime de faveur conçus pour attirer les sociétés relais. Elle considère néanmoins que cette disposition suscite en elle-même des difficultés et comporte des limitations et qu'elle doit par conséquent être appréciée de manière restrictive.

<sup>602</sup> Sur les questions liées à la notion d'assujettissement à l'impôt et à la distinction entre l'assujetti passible" et « soumis », voir conclusion du commissaire du gouvernement Martin dans une affaire jugée par la cour du Paris le 8 octobre 1991. (CAA Paris, 3 octobre 1991, N.90 296 et 905 11 : DF, 1992 n°. 28 com., n°. 1348.

sition de l'OCDE pourrait être nuancée<sup>603</sup>. De nombreux États retiennent cependant la position de l'OCDE<sup>604</sup>. Inversement, certains États comme la France, ne retiennent pas cette position et considèrent que les entités exonérées d'impôt, ou qui se trouvent dans le champ d'application de l'impôt sans y être effectivement soumises, ne doivent pas être considérées comme des résidents et ne doivent, par conséquent, pas bénéficier des avantages conventionnels, sauf à ce que la convention en dispose autrement<sup>605</sup>. La justice retient cependant, assez généralement, qu'en l'absence de clause conventionnelle particulière, l'application de la convention à un résident d'un État n'est pas subordonnée à ce que le revenu en cause soit lui-même effectivement imposable dans cet État<sup>606</sup>. Le critère de l'assujettissement à l'impôt étant suffisant<sup>607</sup>.

---

<sup>603</sup> Le fait que l'OCDE n'exige pas une imposition effective peut se comprendre si les critères d'imposition d'ordre interne listés par sa convention modèle sont limitatifs. Dans ce cas, pour être résident, la personne doit être assujettie à l'impôt dans son État de résidence en fonction du domicile, de la résidence ou du lieu de direction effective et seulement en fonction de ces critères. Ainsi, il est certain que la personne a un lieu fixe et stable avec son État de résidence et qu'elle ne participe pas à une structure de chalandage fiscal. Il n'est donc plus nécessaire de conditionner sa résidence au fait qu'elle est effectivement soumise à une imposition dans son État de résidence. Tel n'est bien entendu pas le cas si ces critères ne sont pas limitatifs ou s'ils comportent mention de critères de constitution et de citoyenneté.

<sup>604</sup> ALI (N), *International Aspect of United States Income Taxation II*, Philadelphia, 1992, p.128. VOGEL(K), *on double Tax conventions Royaume-Uni*, Kluwer Law international, 1997, p.229 et 364. Les États – Unis par exemple retiennent cette position alors qu'ils retiennent cette position alors qu'ils retiennent le plus souvent les critères d'ordre interne de la citoyenneté et de la constitution. Vogel cite de nombreuses résolutions du fisc américain qui confirment que la soumission formelle à l'impôt est suffisante (.VOGEL (K), *Treaty News, BIFD*, n°3, 2001, p.91-92).

<sup>605</sup> Service de la législation fiscale, *La France et les conventions fiscales internationales*, DF, 1996, n°7, p.238. Cette interprétation est explicite dans l'instruction relative à la convention franco-algérienne qui a une portée générale (BOI 14 B-3-03 du 22 mai 2003). Cette instruction précise : « qu'une personne exonérée d'impôt dans un État n'est pas considérée comme assujettie à l'impôt dans cet État ».

<sup>606</sup> Concernant un salarié qui invoquait la convention franco-tunisienne en produisant des éléments insuffisants pour justifier de son assujettissement à l'impôt. Voir CAA Marseille, 28 février 2002, n°98-1045, 3<sup>e</sup> ch. A. Corellou ; RJF, 10/02 n°1151. Concernant un contribuable incapable de justifier de sa domiciliation fiscale en Grèce en l'absence d'attestation de l'administration fiscale grecque Voir TA. Versailles, 7 Juillet 2003, n°01-264, 5<sup>e</sup> ch. Caporal : RJF, 12/03 n°1339. Concernant le conditionne-

Dans ce cas, les avantages de la convention ne peuvent être refusés en présence de nombreux montages de transit, et de tremplin. Afin de lutter contre certains de ces abus, certaines conventions prévoient de ce fait, des clauses spécifiques d'imposition effective. L'exonération ou la réduction d'impôt n'est alors octroyée par un État que si l'autre État impose effectivement<sup>608</sup>. Ces conventions peu, nombreuses<sup>609</sup>, sont étudiées plus en détails dans les clauses anti-abus spécifiques.

La condition "d'assujettissement à une obligation fiscale illimitée " conduit à s'interroger quant au fait de savoir si une personne soumise à une imposition limitée dans son État de résidence peut bénéficier des avantages conventionnels. Une interrogation semblable, dans des termes cependant différents, pèse également sur les sociétés de personnes les fonds communs de placements, les fonds de pension les groupements d'intérêts économiques, pas personnellement assujettis à l'impôt dans l'État de résidence. Nous ne nous attarderons pas sur cet aspect. Toutefois nous étudierons, les conditions d'obligation fiscale.

## **C/ La clause générale de limitation de bénéfices**

"Les États-Unis importateurs de capitaux, sont particulièrement attachés à se préserver des effets du « treaty shopping » lorsque leur territoire est la source de re-

---

ment de l'application de la convention franco-américaine à la condition que l'intéressé apporte la preuve de sa résidence. Voir. Cass. Com. 11 janvier 2000, n°83 D. Ginez : RJF, 4/00, n°571. À propos de la participation d'une société française à une copropriété de navires norvégienne, Voir. TA. Versailles, 9 mai 2001, n°952302, 5<sup>e</sup> ch. A. Sté Somaser : RJF, 10/01, n°1196. CE, 25 avril 2003, n°241210, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> Ss. Min Sté Eurofind Holding Ltd : RJF, 7/03, n°846.

<sup>607</sup> À l'exception de la décision contestable de la cour administrative d'appel de Lyon (CAA Lyon, 10 juillet 1992, n°90-183, 1<sup>er</sup> ch. Van Kleef : RJF, 1/93, n°2) qui admet l'application de la convention franco-néerlandaise à une personne qui ne pouvait apparemment pas justifier de son assujettissement à l'impôt aux Pays-Bas.

<sup>608</sup> VOGEL (K), on double Tax conventions Royaume-Uni, Kluwer Law international, 1997, p.364 - 365.

<sup>609</sup> LANG (M), The Application of the OECD, Model Tax Convention to partnerships Kluwer Law International, 2000, p.38.

tours d'investissements. La publication des modèles de convention de double imposition en 1976 et 1977 constitue la première trace d'une volonté extrajudiciaire de lutter, de manière constante et homogène, contre l'abus des conventions de double imposition américaines.

En effet, les modèles de convention développés dès la fin de la deuxième guerre mondiale par l'OCDE, et par l'ONU ont deux buts principaux. D'une part, il s'agit d'encourager la conclusion de diverses conventions de double imposition bilatérales entre États développés et ceux en développement ou entre ceux développés et de les uniformiser. D'autre part, ces modèles peuvent également servir de guide pour interpréter certaines notions ou certains termes<sup>610</sup> dans une convention donnée, dans la mesure où cette convention de double imposition respecte les lignes directrices d'un modèle.

A l'inverse, les différents modèles de conventions des États-Unis ont été publiés, en principe, pour servir de base de négociation des conventions américaines, en constituant une première offre. Cette vision est cependant controversée au sein même de l'administration. En effet, certains considèrent que les modèles de convention des États-Unis devraient également assurer une harmonisation de l'interprétation des différentes conventions de double imposition conclues par les États-Unis<sup>611</sup>. Néanmoins, la nature unilatérale du modèle américain, au contraire des autres modèles qui sont eux, les fruits d'un consensus entre différents États, plaide en faveur d'une simple plateforme de négociation.

Cet aspect de la spécificité du modèle conventionnel américain abordé, il nous revient de nous intéresser plus à la clause anti-abus dite limitation des avantages conventionnels, qui est propre aux États-Unis.

### **1/ Le principe de la «limitation on benefits»**

L'action américaine à l'encontre du « treaty shopping » s'exprime sur le terrain conventionnel par l'introduction systématique, dans les conventions fiscales bila-

---

<sup>610</sup> RIVIER (J-M), « L'interprétation des conventions de double imposition », MDAF 2000 II, 113.

<sup>611</sup> SHANNON (H.A), Das OCDE- Musterabkommen zur vermeidung der Doppelbesteuerung im vergleich mit des us- Musterabkommen, RIw 1986 271



térales conclues par les États-Unis de clauses spécifiques anti-abus, dites clauses de limitation des avantages conventionnels.

Selon les dispositions pertinentes du modèle américain de convention, ces clauses visent à réserver le bénéfice des avantages conventionnels aux résidents réunissant les qualités nécessaires à leur identification en tant que résidents véritables et désignés «personnes qualifiées ». Sont considérées d'office comme personnes qualifiées, les personnes physiques résidentes de l'un des États contractants, ainsi que les États eux-mêmes, leurs subdivisions politiques ou collectivités locales. Sont également admis au bénéfice des avantages conventionnels les fonds de pension ainsi que les organisations à but exclusivement religieux, caritatif, scientifique, artistique, culturel ou éducatif, s'ils sont détenus à 50 % au moins par des personnes physiques résidentes de l'un des États contractants. Les clauses de limitation de bénéfices concernent des lors les sociétés et les autres personnes autres que les personnes physiques. Selon le modèle de convention américain, les sociétés sont regardées comme personnes qualifiées lorsqu'elles sont cotées sur un marché reconnu ou lorsque leurs détenteurs sont majoritairement résidents de l'un des deux États contractants.

Par ailleurs, des clauses de sauvegarde sont prévues, permettant d'assurer le bénéfice des avantages conventionnels au résident exerçant une activité industrielle, ou commerciale effective dans l'un des États contractants. Si le revenu provenant de cet État se rattache ou est accessoire à cette activité, ou encore au résident d'un État contractant auquel l'autorité compétente de l'autre État a décidé d'accorder le bénéfice des avantages conventionnels, dès lors que ses opérations n'ont pas eu comme un de leurs objets principaux, l'obtention d'avantages conventionnels.

## 2/ L'utilité de la clause de limitation de bénéfice

Les conditions requises quant au lieu où sont détenus les droits sociaux de la société qui souhaite bénéficier des avantages d'une convention poursuivent un même objectif à savoir : éviter que les opérateurs économiques puissent faire du "treaty shopping " en s'installant artificiellement dans un pays dans le seul but de pouvoir bénéficier de son réseau de convention.

La clause de limitation des avantages permet de refuser à la personne morale, qui ne remplit pas les conditions reprises, le droit de bénéficier des avantages offerts par la convention. À juste titre, ce type de clauses n'est pas infaillible, et comme toutes les clauses anti-abus spécifiques elle peut faire elle-même l'objet de détournements. En effet, il n'est pas impossible qu'un opérateur économique, qui n'est pas considéré comme un résident au sens de la clause de limitation des avantages, utilise des opérateurs, qui eux le sont, pour contourner l'application de cette dernière clause.

Par ailleurs, depuis longtemps, l'efficacité de cette clause est remise en doute<sup>612</sup>. L'OCDE, souligne d'ailleurs que certaines dispositions anti-abus nationales sont plus à même de lutter contre le « treaty shopping » qu'une clause de limitation insérée dans la convention<sup>613</sup>.

---

<sup>612</sup> VOGEL (K), On double taxation conventions, London, Kluwer Law international, 1997, p. 131

<sup>613</sup> OCDE, preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Paris Edition OCDE, 2014 p. 13.

## **Chapitre 2/ La lutte contre les transferts indirects de bénéfices des multinationales**

La mondialisation conduit les entreprises internationales ou les multinationales à commercer au sein de pays différents de leur pays d'incorporation. Elles sont soumises lors de ces échanges à des régimes fiscaux différents et à des règles d'imposition qui peuvent leur être plus ou moins favorables. Ces flux transfrontaliers, qui ne sont plus contraints par des frontières, ne se font pas sans contrôle et sont sources de problématiques. En effet, si l'implantation doit être source de profitabilité, les règles fiscales propres à chaque pays ou espace communautaire doivent être respectées. Ces pays ne peuvent voir leur base imposable réduite par la répartition artificielle des revenus à octroyer à chaque entité selon le taux d'imposition que ses bénéficiaires supportent. Ils peuvent aussi opter pour l'installation dans les pays à faible fiscalité ou à fiscalité privilégiée rendant plus complexe le régime fiscal à appliquer au point que la fiscalisation des opérations internationales pose aujourd'hui d'énormes difficultés.

Les transferts indirects de bénéfices revêtent diverses formes. Ils prennent généralement la forme de paiement de redevances excessives pour l'utilisation de brevets ou de marques de fabrique. Ils peuvent résulter aussi d'opérations d'achats et de ventes à prix majorés ou minorés ou encore de sous-capitalisation. Ainsi, les États par leur législation divergente ont créé une situation de fait et il serait anormal que les entreprises ne cherchent pas à en bénéficier ou tout au moins qu'elles n'essayent pas de ne pas en subir les conséquences dommageables par le biais des transferts indirects de bénéfices. Devant cette réalité, et oubliant toute idée de répression, les gouvernements des États prennent des mesures tendant à éviter cet inconvénient (section 1).

Par ailleurs, la sanction du transfert indirect de bénéfices consiste tout simplement en une réintégration dans les résultats de la société imposable dans le pays lésé, par cette pratique du montant du transfert, afin qu'il soit soumis à l'impôt éventuellement dû. Le bénéfice indirectement transféré est réintégré dans le champ d'application de la souveraineté fiscale où se situe son origine (Section 2).

## **Section 1/ La prévention des transferts indirects de bénéfiques**

Afin de cerner efficacement la prévention des transferts indirects de bénéfiques, il faut d'une part, situer cette notion selon les nécessités fiscales (paragraphe 1) et d'autre part, aborder les questions de coopération entre administration fiscale et entreprises multinationales afin de prévenir tout abus en matière de transferts de bénéfiques.

### **Paragraphe 1/ Les transferts indirects de bénéfiques et les nécessités fiscales**

L'existence de frontières géographiques, c'est-à-dire l'appartenance des entreprises à des pays différents tend à, les cloisonner du point de vue économique comme une entité. Ce développement des multinationales aux ramifications internationales se traduit par une multitude de prélèvements fiscaux lors du transfert de bénéfiques entre sociétés-mères et filiales. La surimposition de ces groupes de sociétés les conduit soit à restreindre leur investissement par le biais de création de nouvelles filiales, soit à recourir à des procédés comptables et juridiques peu orthodoxes visant à transférer les bénéfiques d'une manière indirecte. Devant ce dilemme, la volonté du législateur communautaire UEMOA, oubliant toute idée de sanction, a pris des mesures permettant d'éviter cet inconvénient.

Bien que la notion de sociétés mères, ne soit pas clairement définie par le traité, le législateur communautaire s'inspire de 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<sup>614</sup>. Le législateur envisage le lien de dépendance entre sociétés mères et sociétés filiales permettant ainsi en fonction des différentes participations retenues, une imposition évolutive évitant aux entreprises opérant dans l'espace communautaire UEMOA le recours aux transferts in-

---

<sup>614</sup> 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.

directs de bénéfices pour éviter une double imposition préjudiciable à la bonne gestion du groupe.

Selon l'article 9 alinéa 2 de la directive n°01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008<sup>615</sup>:« 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 ne peuvent être inférieurs à 5 % du produit net des participations. Ce régime fiscal des Sociétés mères et filiales s'applique lorsque les quatre conditions ci-après sont cumulativement remplies : d'une part, la société-mère et la société filiale sont constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée. D'autre part, la Société-mère et selon ses filiales ont leur siège social dans l'un des États membres de l'UEMOA et sont passibles de l'impôt sur les bénéfices, de plus, les actions ou parts d'intérêts possédés par la première société représentent au moins 10 % du capital de la seconde Société. Enfin, les actions ou parts d'intérêts susvisées sont souscrites ou attribuées à l'émission et sont inscrites au nom de la société ou que celle-ci s'engage à les conserver pendant deux années consécutives au moins sous la forme nominative. La lettre portant cet engagement doit être annexe à la déclaration des résultats<sup>616</sup>».

Nous aborderons la notion de régime fiscal des sociétés-mères et filiales et leur principe de consolidation.

---

<sup>615</sup> Idem.

<sup>616</sup> Directive n°01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA.

## **A/ Le régime fiscal des sociétés mères et des filiales**

Le régime fiscal des sociétés mères et filiales est de déroger aux impositions de droit commun en évitant une surimposition d'impôts quand un même revenu transite par une société pour parvenir aux associés ultimes. Quand une filiale distribue des bénéfices sous forme de dividendes à une société-mère, ceux-ci ont déjà subi l'impôt sur les bénéfices aux taux variables entre 25 % et 30 % selon le pays membre de l'espace UEMOA. En l'absence de mécanismes correcteurs, ils risquent de se voir soumis à nouveau à cette imposition dans la société-mère de telle sorte qu'ils auront été finalement soumis à une imposition beaucoup plus importante. Si le circuit de distribution est plus complexe, il existe ainsi une cascade d'impositions injustifiées, cela incite certaines filiales à ne pas distribuer directement leurs bénéfices mais à le faire de façon indirecte par le biais des prix de transfert.

Avant d'étudier véritablement le régime fiscal des sociétés-mères, il est nécessaire de connaître les conditions tenant à la qualité de Société-mère.

### **1/ Les conditions tenant à la qualité de la société-mère**

Le régime fiscal des Sociétés-mères et filiales pose les conditions que la Société-mère doit remplir. Ces conditions sont liées au régime d'imposition de la Société-mère et à la nature des titres de participation.

#### **a/ La structure juridique de la Société-mère**

L'une des principales dispositions légales est qu'une Société-mère doit obligatoirement être soumise à l'impôt sur les sociétés. En plus de cette disposition cardinale, la Société-mère doit être constituée sous la forme de Société par actions ou à responsabilité limitée<sup>617</sup>.

---

<sup>617</sup>Article 9 de la directive n° 01/2008/CM/UEMOA du 28 Mars 2008.

À contrario, en France, le régime des sociétés-mères et filiales peut dans certains cas s'appliquer à des entreprises qui ne jouissent pas de la personnalité morale, notamment les succursales et établissements des sociétés étrangères, dès lors qu'ils sont soumis à l'impôt sur les sociétés (IS) et même à des personnes morales autres que les sociétés.

Cependant, il convient de préciser que dans le traité de l'UEMOA, dans ses actes additionnels et ses protocoles y afférents, les groupements d'intérêt économique (G.I.E), même ayant opté pour l'IS, sont écartés du régime fiscal de faveur parce que les G.I.E sont dotés d'une personnalité distincte de leurs membres. Les personnes morales qui appartiennent à un G.I.E ne sauraient soutenir que, du fait des participations acquises par le G.I.E dans certaines sociétés, celles-ci doivent être regardées comme leurs filiales.

De plus, deux sociétés anonymes (SA) qui créent une filiale commune constituée sous forme de société en nom collectif (SNC) sont aussi écartées du régime mère-fille. Les bénéfices générés par la filiale étant taxés au nom de chacune des deux sociétés fondatrices ; le risque de double imposition est ainsi évité et l'exonération des sociétés-mères est écartée. Enfin, pour pouvoir bénéficier du régime société-mère et filial, la Société-mère doit être assujettie à l'IS.

## **b/ L'imposition de la Société-mère**

Aux termes des dispositions de l'article 9 alinéa 2 de 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 : Pour pouvoir opter pour le régime des Sociétés-mères et filiales, la Société-mère doit avoir son siège social dans l'un des États membres de l'espace communautaire et assujettie à l'IS. Il s'agit d'une condition nécessaire, l'assujettissement à l'IS. C'est dans ce contexte que se produisent les cumuls d'impositions.

Il convient de rappeler qu'une organisation sociétaire de type pyramidal peut être source de rémanences à chaque remontée de résultats distribués, créant ainsi une superposition de sociétés passibles à l'IS. Et c'est justement pour éviter ces phéno-

mènes de double imposition ou de multiple imposition que le régime d'exonération de la société-mère a été institué. Il n'a donc pas de sens si l'une des sociétés en cause n'est pas passible de l'IS.

Comme les doubles impositions ne se rencontrent pas dans les sociétés relevant de l'impôt sur les revenus, en raison de la taxation des seules quotes-parts revenant aux associés, le régime des Sociétés-mères et filiales est écarté lorsque se trouvent en présence, même par interposition, des personnes morales relevant d'impôts différents sur les résultats. Enfin, le régime de faveur n'est pas applicable pour les succursales ou établissements stables de sociétés non assujetties à l'impôt sur les sociétés dans l'espace communautaire UEMOA car le traité UEMOA insiste lourdement sur la notion de territorialité.

## **2/ Le régime fiscal des dividendes**

Quand une Société-mère détient une participation dans une autre société, les dividendes qu'elle reçoit de celle-ci proviennent de bénéfices qui ont déjà supporté l'impôt. Afin d'éviter toute double imposition, il est donc nécessaire que ces dividendes soient exclus du bénéfice imposable de la société participante.

La détermination du régime fiscal des dividendes passe d'une part, par l'identification des produits éligibles au régime de distribution et d'autre part, par le traitement fiscal de ces distributions au sein du groupe.

### **a/ Les produits entrant dans le régime de distribution**

Les produits entrant dans le régime de distribution doivent trouver leur source dans les résultats générés par l'activité des filiales et dont le versement à la Société-mère procède des droits attachés aux participations de celle-ci dans lesdites filiales.

Il s'agit principalement des bonis de liquidation, des distributions de réserves, des droits sociaux et des droits de souscription, les sommes allouées à titre de partage partiel ou de rachat de droits sociaux lorsqu'elles sont considérées comme des revenus distribués, les avances, prêts ou acomptes lorsque ces sommes sont considérées



comme des revenus distribués et les intérêts excédentaires des comptes courant d'associés.

Interprétant strictement cette règle, l'exonération ne joue pas en présence d'une distribution irrégulière de dividendes. Ainsi, une Société-mère qui avait racheté à l'une de ses filiales un paquet d'actions à une valeur inférieure à leur valeur réelle a été recherchée à l'impôt en raison de cette distribution irrégulière, sans pouvoir invoquer le bénéfice de l'exonération propre aux Sociétés-mères.

En dehors des distributions légales, l'exonération est en principe refusée à toutes les autres formes de distributions pouvant découler des relations entre la Société-mère et sa ou ses filiales. Il s'agit des manques à gagner découlant des frais généraux exclus des charges déductibles au regard de l'article 13 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.

Enfin, les dividendes retenus au régime de distribution font l'objet d'un traitement fiscal propre au groupe de Sociétés.

## **b/ Le traitement fiscal de distribution des dividendes au sein du groupe**

Dans les entreprises individuelles, et dans les Sociétés ne relevant pas de l'IS, le bénéfice est imposé dès qu'il est réalisé. Il n'est pas fait de distinction selon que les bénéfices soient prélevés par le chef d'entreprise ou les associés ; ou selon qu'ils soient laissés à la disposition de l'entreprise sous forme de réserves. En d'autres termes, les bénéfices supportent la même imposition qu'ils servent à la satisfaction personnelle de l'exploitant ou à l'autofinancement de l'entreprise. Dans ce cas, les bénéfices ne sont taxés qu'une seule fois.

Il en va autrement dans les Sociétés relevant de l'IS. Les bénéfices réalisés sont soumis à l'IS. Le solde peut faire l'objet soit d'une affectation en réserve et donc servir à l'autofinancement de la Société, donc pas de double imposition des bénéfices réalisés ; soit le solde peut être distribué sous forme de dividendes, lesquels sont im-

posables au nom de chacun des associés ; il y a double imposition des bénéfices mis en distribution.

Quelles sont les conséquences de ce régime quant à la distribution par la société-mère des produits de sa filiale ?

Les produits de la filiale étant exonérés d'IS chez la Société-mère, leur redistribution entraîne en principe l'exigibilité du précompte. Toutefois, le précompte exigible étant diminué des avoirs fiscaux et crédits d'impôts attachés à ces produits encaissés au cours des exercices clos depuis cinq ans au plus. Cette imputation permet en pratique à la Société-mère de redistribuer les dividendes de sa filiale sans avoir à acquitter le précompte. L'actionnaire, de la Société-mère de son côté bénéficie de l'avoir fiscal, y compris pour la fraction de dividendes correspondant à la redistribution des produits de la filiale. Les dividendes distribués par la filiale à la Société-mère ne sont pas compris dans le bénéfice imposable de la Société-mère. Aussi, les avoirs fiscaux et les crédits d'impôts y afférents ne sont pas imputables à l'IS. Ainsi, la Société-mère n'est pas imposée à l'IS sur la totalité de ses bénéfices d'où la non-double imposition de la même société.

Le régime des Sociétés-mères intéresse donc au premier chef la distribution de dividendes par la filiale à la Société-mère. Mais les dividendes distribués par la société-mère ne font pas l'objet de retenue à la source dans la mesure où les produits des actions ou des parts d'intérêts perçus par la filiale s'expriment en montant net.

En droit fiscal français, les revenus distribués par la société-mère à sa filiale qui n'a pas de siège en France est soumis à la source à une retenue de 25 % opérée par l'établissement payant. Il y a lieu d'imputer sur cette retenue, les crédits d'impôts à l'exclusion des avoirs fiscaux qui ont déjà été imputés sur le précompte, attachés aux produits de sa filiale qui ont été encaissés par la Société-mère au titre des exercices clos depuis cinq (5) ans au plus.

À contrario, les produits distribués par la Société-mère à des personnes morales résidentes d'un État lié à la France par une convention fiscale, il y a lieu de tenir compte des clauses de cette convention prévoyant l'exonération totale ou partielle de la retenue à la source. L'excédent éventuel du crédit d'impôt sur la retenue est calcu-

lée au taux conventionnel et ne donne pas lieu à un remboursement que lorsqu'il correspond à une perception effectuée au profit du budget français.

Enfin, au-delà des différentes possibilités de faveur offertes au régime général des Sociétés-mères et filiales nous nous intéresserons au principe de consolidation consacré par le Système comptable Ouest africain (SYSCOA).

## **B/ Le principe de la consolidation**

Dans sa solution extrême, ce principe permettrait aux sociétés liées de dresser un bilan consolidé, exprimant un seul bénéfice global qui leur serait commun. L'élaboration d'un tel bilan soulève un certain nombre de difficultés qui apparaissent surtout au plan comptable qu'au plan fiscal, en particulier, l'évaluation des actifs des comptes doivent être organisés selon un plan ou un cadre général semblable, les mêmes règles doivent être suivies en ce qui concerne la date d'enregistrement des opérations, les bases d'évaluation des actifs et des passifs, les méthodes d'amortissement. Un autre problème serait de déterminer le bénéfice imposable dans le pays de la Société-mère. Ce sont là, quelques-unes des difficultés majeures, mais elles ne doivent pas faire oublier la nécessité d'une telle technique surtout pour le groupe lui-même. La consolidation n'est en fait que la représentation concrète de la communauté d'intérêts qui unit les diverses sociétés appartenant à un groupe dont les objectifs à long terme sont définis par la Société-mère. De façon générale, les entreprises ont le choix entre deux régimes : celui du bénéfice mondial et celui du bénéfice consolidé proprement dit.

S'agissant du bénéfice mondial, les entreprises agréées peuvent ajouter à leurs résultats ceux de leurs établissements situés à l'étranger déterminés selon les règles fixées par le code General des Impôts. L'impôt sur les bénéfices payés à l'étranger est imputable sur l'impôt sur les Sociétés. Il s'agit d'une spécificité française qui depuis le 7 Septembre 2011 a été supprimé par l'Assemblée Nationale à l'unanimité. Cette suppression fait suite à la controverse soulevée par ce bénéfice mondial qui profitait exclusivement aux multinationales. Cette mesure destinée aux entreprises internationales est considérée comme une niche fiscale.

En ce qui concerne le bénéfice consolidé, il a été consacré par le SYSCOA qui est le nom donné au plan comptable commun aux huit pays membres de l'UEMOA. Le SYSCOA est un instrument de normalisation comptable qui recouvre : un modèle d'analyse des activités et de la structure de l'entreprise et de son environnement ; un ensemble de principes cohérents, reconnus au plan international ; une panoplie d'états financiers différenciés selon la taille des entreprises ; et un corps juridique correspondant appelé « règlement du droit comptable » composé de 113 articles.

Une analyse de ce texte montre qu'une place importante est réservée aux comptes du groupe car la moitié des quatre titres et trente-sept articles sont consacrés aux comptes consolidés et aux comptes combinés. Au contraire, le nouveau plan comptable français entre en vigueur en septembre 1999 a choisi de s'alléger de l'ancien chapitre IV du titre II, consacré à la consolidation des comptes, pour faire homologuer les nouvelles règles et méthodes applicables aux comptes consolidés issues d'un avis du Conseil National de la comptabilité et adoptées par le Conseil de Réglementation comptable, par un texte différent de celui portant homologation d'un nouveau plan comptable, l'arrêté du 22 juin 1999<sup>618</sup>. Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entreprises comme s'il s'agissait d'une entité unique.

Les comptes combinés sont présentés dans le SYSCOA comme une adaptation des comptes consolidés aux réalités africaines<sup>619</sup>. Les comptes combinés présentent la situation financière, le résultat et le patrimoine d'un ensemble économique composé d'entreprises évoluant au sein de l'UEMOA, placés sous la domination d'une société ou d'une entité située hors de l'UEMOA<sup>620</sup>. Ainsi après un bref aperçu

---

<sup>618</sup> Règlement 99-02 du 29 Avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

<sup>619</sup> Règlement relatif au droit comptable des États de l'UEMOA, p. 20.

<sup>620</sup> En fait le concept n'est pas une nouveauté inventée par les auteurs du SYSCOA ; il avait déjà fait l'objet de l'avis n° 94-02 sur la méthodologie des comptes combinés : voir bulletin trimestriel n° 101, 4eme trimestre 1994, pp.3-10) et il est évoqué dans la nouvelle réglementation française au paragraphe 1006.

de la présentation des comptes consolidés préconisés par le SYSCOA, permet de retenir que le bénéfice consolidé reprend après d'éventuels retraitements : les éléments constitutifs du résultat de l'entreprise consolidant ; les éléments constitutifs du résultat des entreprises consolidées par intégration ; la fraction des éléments constitutifs du résultat des entreprises consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entreprise consolidant et des autres entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ; la fraction du résultat des entreprises consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entreprise consolidant et des autres entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.

Le bénéfice consolidé fait apparaître de façon distincte la part de l'entreprise consolidant et la part des associés minoritaires dans le résultat net de l'ensemble des entreprises consolidées par intégration ; ainsi que la quote-part des résultats net des entreprises consolidées par mise en équivalence. Ce régime élimine un certain nombre de difficultés fiscales que rencontre le groupe de sociétés. En effet, il supprime les doubles impositions qui n'ont pu être évitées par le jeu des conventions fiscales et il permet également de compenser les profits et les pertes des sociétés liées.

De plus, il présente des avantages supérieurs à ceux qu'offre le régime des sociétés-mères et filiales. D'une part, la possibilité de remonter les pertes puisqu'il permet de faire abstraction des frontières juridiques et de soumettre à l'impôt la somme algébrique des résultats positifs et négatifs de l'ensemble des sociétés liées ; tout au moins une fraction de cette somme correspondant au montant de la participation de la Société-mère. D'autre part, d'exonérer totalement les dividendes versés par les filiales, abstraction faite de toute quote-part des frais et charges, et comme dans le régime des Sociétés-mères et filiales, aucun précompte n'est perçu sur les versements des bénéfices provenant des filiales. Il apparaît donc que la globalisation des bénéfices tend à supprimer les nécessités de l'évasion fiscale. Ceci n'est pas tout à fait exact et cette restriction naît du mécanisme d'imposition.

De toute façon, si les avantages fiscaux des transferts indirects de bénéfices sont supprimés dans les relations intra-groupes, il est toujours possible de rechercher la minimisation de la charge fiscale dans les relations intergroupes, mais cela dépasse les limites de notre travail. Cependant, il est certain que la globalisation des bénéfices

supprime dans une large mesure l'intérêt fiscal des transferts indirects de bénéfices : compensation des pertes et des profits du groupe, élimination des doubles impositions et en particulier non-imposition des transferts directs de bénéfices intra-groupes. Il n'en reste pas moins que ces transferts garderont tout leur intérêt pour répondre aux motivations extra-fiscales qui déterminent bien souvent les décisions de placement de fonds intra-groupes.

Il faut noter également que le bénéfice consolidé est la consécration d'une tendance actuelle du droit fiscal à considérer le groupe non pas comme la juxtaposition de diverses entités juridiques liées entre elles par une communauté d'intérêts, mais comme une entité économique, contribuable unique. La mise en place de procédure de sécurisation de prix transfert est un moyen par excellence d'anticiper les difficultés qui peuvent naître dans les relations qu'entretiennent les groupes internationaux avec les administrations fiscales des États membres de l'espace UEMOA au sein desquels ils exercent leurs activités. Ainsi, la prévention des transferts indirects de bénéfices peut se faire part à travers l'institution de règles précises en matière de documentation.

## **Paragraphe 2/ La documentation des prix de transfert et la procédure de coopération**

De nos jours, si dans les pays membres de l'OCDE des efforts ont été consentis dans le sens d'une normalisation et d'une harmonisation en ce qui concerne la documentation sur la politique des prix de transfert. Force est de reconnaître que dans les pays membres de l'UEMOA, les règles relatives à la documentation sont assez peu répandues. Pour prévenir les transferts indirects de bénéfices, il va falloir que les États développent une véritable politique des prix de transfert.

Au-delà, de la constitution d'une importante documentation (A) sur la pratique des prix de transfert, l'élaboration de coopération entre les administrations fiscales et les multinationales peut servir de socle à prévenir tout abus en matière des prix de transfert (B).

## **A/ La constitution documentaire**

Les multinationales, opérant dans l'espace communautaire UEMOA, en vue de satisfaire aux exigences relatives à leur politique tarifaire doivent disposer de toutes les informations utiles justifiant leurs prix de transfert. Ces informations utiles pour l'administration fiscale sont contenues dans des documents particuliers.

### **1/ Le contenu des informations**

Un examen approfondi de la conformité des prix de transfert pratiqués avec le principe de pleine concurrence nécessite des informations sur les entreprises associées participant aux transactions qui ne sont pas effectuées sur le marché libre. Les transactions en cause, les fonctions exercées et les conditions pratiquées par les entreprises indépendantes réalisant des transactions ou des opérations similaires.

D'autres informations complémentaires concernant les transactions entre entreprises associées peuvent également être utiles<sup>621</sup>.

Il peut s'agir de la nature et des conditions de la transaction, des conditions économiques des biens sur lesquels elle porte, des modalités de circulations du produit, ou du service entre les entreprises associées et de la modification des conditions commerciales ou de la renégociation d'accords en vigueur.

---

<sup>621</sup> D'après les principes directeurs de l'OCDE (§5.18), dans une affaire de prix de transfert, il peut être utile de se reporter à des informations concernant chaque entreprise associée ayant participé à la transaction en cause, ces informations étant les suivantes :

Une description succincte de l'entreprise ;

La structure organisationnelle ;

Les liens de participation au sein du groupe multinational ;

Le chiffre d'affaires et les résultats d'exploitation au cours des derniers exercices qui précèdent la transaction ;

Le niveau des transactions du contribuable avec des entreprises étrangères associées, par exemple le montant des ventes des marchandises en stock, les prestations de services, la location d'actifs corporels, l'utilisation et le transfert de biens incorporels et les intérêts de prêts.

Les circonstances particulières à prendre en compte sont celles qui ont trait à l'existence éventuelle de transactions compensatoires ayant un effet sur la détermination du prix de pleine concurrence<sup>622</sup>. En pareil cas, il est utile de disposer de documents pour établir les faits en cause, définir les liens qualitatifs entre les transactions et évaluer la compensation. L'établissement de documents au moment même de la transaction permet d'éviter au maximum le recours à des reconstitutions a posteriori.

Il pourra être également utile de disposer de documents faisant apparaître les procédures de négociation pour la détermination ou la révision des prix des transactions avec des entreprises étrangères associées. Dans ce cas précis, il pourra être utile de disposer des documents contenant des prévisions de dépenses administratives et commerciales qui seront supportées par les filiales étrangères, notamment pour ce qui est des frais de personnel, d'amortissement, de communication, de distribution ou de transport et expliquant le mode de détermination des prix de transfert .

L'objectif principal de la documentation est de rendre compte des mesures que les multinationales prennent pour s'assurer du respect des règles relatives aux prix de transfert et pour permettre aux différentes administrations fiscales des pays membres de l'UEMOA de comprendre et d'évaluer les mesures.

Lorsque les multinationales examinent si la façon dont elles fixent les prix de transfert est correcte du point de vue fiscal, elles devraient mettre en œuvre les mêmes principes de gestion prudente lorsqu'il s'agit d'évaluer une décision d'une complexité et d'une importance similaires. C'est ainsi que pour l'établissement des prix de transfert, les multinationales doivent justifier de pièces écrites témoignant des efforts qu'elles ont déployé pour se conformer au principe de pleine concurrence.

Ces documents doivent faire état des informations à la base de la fixation des prix de transfert, des facteurs pris en compte et de la méthode retenue. Les administrations fiscales respectives de chaque État membre de l'espace UEMOA sont en

---

<sup>622</sup> Une transaction compensatoire peut avoir lieu, par exemple, lorsque le vendeur livre des produits à un prix moins élevé parce que l'acheteur lui fournit gratuitement certains services, lorsqu'une redevance plus élevée est fixée pour compenser une réduction volontaire du prix des produits et lorsqu'un accord de licences croisées ne donnant pas lieu au paiement de redevances est conclu pour l'utilisation d'un droit de propriété intellectuelle ou d'un savoir-faire technique.



droit d'attendre des multinationales qu'elles établissent ou se procurent de tels documents relatifs à la nature de l'activité et à la détermination des prix de transfert et qu'elles les conservent pour pouvoir les produire en tant que de besoin à l'occasion d'une vérification fiscale.

Si certains des documents susceptibles d'être normalement utilisés pour déterminer un prix de transfert de pleine concurrence à des fins fiscales sont d'un type spécifique, les multinationales ne devraient pas être tenues de les obtenir, sauf si elles sont indispensables pour une vérification de la conformité de leurs prix de transfert au principe de pleine concurrence et peuvent être obtenus ou établis par les multinationales sans frais disproportionnés.

Ainsi, les multinationales ne sont pas tenues de conserver au-delà d'un certain délai conforme aux règles générales applicables à des documents de type similaire, les pièces établies auxquelles elles se sont référées en liaison avec les transactions qui ont lieu au cours d'années pour lesquelles l'ajustement ne peut plus être effectué pour cause de prescription. D'ailleurs, les administrations fiscales respectives de chaque État membre de l'espace UEMOA ne devraient normalement pas demander des documents se rapportant à ces années, même s'ils ont été conservés.

Enfin, en tout état de cause, les administrations fiscales respectives de chaque État membre, doivent utiliser scrupuleusement les documents mis à leur disposition par les multinationales dans le seul but de la détermination des prix de transfert, et surtout prévenir tout abus de transfert indirect de bénéfices.

## **2/ Les documents requis**

La documentation est un aspect important de la législation sur les prix de transfert et permet une évaluation de risques à travers l'échange d'informations entre les entreprises et les autorités fiscales. Les exigences varient énormément dans l'espace UEMOA. À titre d'exemple, les obligations en matière de tenue de registre vont d'aucune en Côte d'Ivoire à au moins dix ans au Sénégal.

Ainsi, la réglementation fiscale dans l'espace communautaire, ne comporte de nos jours aucune obligation spécifique en matière de prix de transfert. Toutefois, la

procédure de droit commun spécifique à chaque État membre de l'espace UEMOA permet à chaque administration de pouvoir disposer d'un minimum d'informations. Contrairement à un pays comme la France, où le livre des procédures fiscales prévoit des dispositions plus au moins contraignantes permettant aux différentes administrations d'analyser et le cas échéant de confirmer ou d'infirmer les politiques de prix de transfert mises en place par les multinationales.

Afin d'accéder à un minimum de documentation indispensable à l'analyse des politiques des prix de transfert mise en place, les administrations peuvent se fonder sur les prescriptions légales en matière comptable. Elles ont également la faculté d'user d'un certain nombre de procédures leur permettant de recueillir les éléments nécessaires à leurs investigations.

Concernant les obligations comptables, l'article 19 de l'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises du SYSCOHADA, astreint les entreprises à tenir un livre journal dans lequel sont inscrits les mouvements de l'exercice enregistrés en comptabilité, dans les conditions exposées au paragraphe 4 de l'article 17<sup>623</sup>, un grand livre, avec balance générale récapitulative, ainsi qu'un livre inventaire.

L'article 17 de l'acte ci-dessus cité dispose que les documents comptables doivent être établis dans la langue officielle et dans l'unité monétaire légale de chaque État membre. Ainsi, si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur assermenté doit être produite sur toute réquisition des administrations respectives.

D'ailleurs, si selon une juridiction constante, la production d'une facture suffit en principe à faire naître une présomption de la réalité d'une charge<sup>624</sup>. Il incombe toujours au contribuable, personne physique ou personne morale de justifier dans son principe et, dans son montant, la charge qu'il entend déduire par la production d'éléments suffisamment précis portant non seulement sur la nature de cette charge, mais

---

<sup>623</sup> Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. Acte adopté le 22 février 2000 et paru au JO OHADA n° 10 du 20 novembre 2000

<sup>624</sup> CE, 26 Juillet 1991 n: 80981 - 82442, Malguy Levege, RJF 10/91 n°1280 ; CE 18 Septembre 1998 n°149341, SARL DIVA, RJF 11/98 n: 1330, conclusions G. Goulard p. 844.

aussi sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. Ce n'est que dans le cas où s'il s'est acquitté de cette obligation que l'administration supporte ensuite la charge de prouver que la dépense en cause n'est pas déductible par nature ou est dépourvue de contrepartie ou à une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou encore est excessive au regard de cette contrepartie<sup>625</sup>. Ces règles dégagées par le juge français sont également applicables aux pays membres de l'espace UEMOA.

Au-delà des documents généraux mis à la charge des entreprises internationales, les administrations fiscales des États membres de l'espace UEMOA peuvent aussi privilégier des documents spécifiques aux prix de transfert.

Ainsi quelle qu'en soit la nature, la documentation à exiger aux entreprises pour la justification de leur prix de transfert doit démontrer le caractère raisonnable des hypothèques économiques retenues et leur cohérence avec l'activité et la nature des transactions, ainsi que le caractère adéquat de la méthode de fixation de prix de cession interne. Cette documentation doit être précise, circonstanciée et ne pas se contenter d'énoncer des généralités ou revêtir un caractère purement descriptif.

En tout état de cause, le législateur communautaire devrait limiter la quantité d'informations demandées au stade de l'établissement de la déclaration d'impôt. Il serait excessif de demander à ce stade une documentation détaillée sur toutes les transactions transfrontalières entre entreprises associées et de demander cette documentation à toutes les entreprises participant à ces transactions. Par conséquent, il ne serait pas raisonnable d'exiger que les multinationales fournissent avec leur déclaration d'impôt des documents justifiant le mode de calcul de chacun des prix de transfert. Cela risquerait d'entraver les échanges et les investissements internationaux. Les documents dont la production est exigée au stade de la déclaration d'impôt devraient se limiter à ceux qui sont suffisants pour permettre aux différentes administrations fiscales de se faire une idée des contribuables devant faire l'objet d'un examen plus ap-

---

<sup>625</sup> CE, 20 juin 2003, n° 232832 Sect. ; Société Ets Le breton, RJF 10/03 n°1140, conclusions Colin, p. 754

profondi<sup>626</sup>.

La documentation la plus utile pour les multinationales comme pour les administrations fiscales respectives est celle qui justifie la conformité ou non des prix pratiqués. La réglementation fiscale ne devrait pas exiger des contribuables qu'ils produisent des documents qui ne sont pas en leur possession ou sous leur contrôle ou qui ne peuvent pas être raisonnablement obtenus<sup>627</sup>. Notons par ailleurs, que les normes comptables et les obligations de documentation diffèrent d'un pays à l'autre. Les pièces demandées par le contribuable ne seront pas toujours du type de celles que l'entreprise étrangère associée devrait établir en vertu du principe de gestion prudente ainsi que la traduction de ces documents pourront prendre beaucoup de temps et se révéler très coûteuses. De telles limites doivent être prises en considération par le législateur communautaire au moment de définir l'obligation de documentation des contribuables.

Le législateur communautaire devrait donc veiller soigneusement à maintenir un juste équilibre entre les besoins de l'administration fiscale en documentation et le coût et la charge administrative que représente pour le contribuable la création ou l'obtention de ces documents<sup>628</sup>. L'avantage d'une documentation pertinente et efficace pour les contribuables consiste en l'économie de temps et de ressources, ainsi que dans la réduction des risques de sanction. Pour les diverses administrations fiscales, une telle documentation a comme principal avantage de rendre les vérifications des prix de transfert à la fois moins longues et moins complexes.

L'existence d'une législation souple en matière de documentation permettra

---

<sup>626</sup> OCDE, principes applicables en matière de prix de transfert, op.cit. ; Paragraphe 5.15.

<sup>627</sup> C'est le cas des renseignements qui ne peuvent pas être légalement obtenus ou qui ne peuvent pas en fait être obtenus par le contribuable parce qu'ils présentent un caractère confidentiel pour son concurrent ou parce qu'ils n'ont pas été rendus publics et ne peuvent pas être obtenus par le biais d'une demande normale de renseignement ou la consultation d'informations du marché.

<sup>628</sup> Par exemple, les multinationales ne devraient pas avoir à supporter des coûts et des charges disproportionnés pour obtenir des documents ou pour effectuer des recherches approfondies en vue d'obtenir des données concernant les transactions sur le marché libre s'il a de bonnes raisons de penser, compte tenu des principes exposés dans le présent rapport, que de telles données n'existent pas ou que le coût de leur obtention serait excessif par rapport aux sommes en jeu.

aux contribuables d'éviter l'élaboration et la collecte de données susceptibles de ne pas être nécessaires dans son cas. Une législation efficace permettra aux administrations fiscales de déterminer si les décisions prises par les contribuables sont conformes au principe de pleine concurrence. À titre complémentaire, celle-ci devrait recourir aux dispositions des conventions de double imposition qui ont trait à l'échange de renseignements pour obtenir certaines informations<sup>629</sup>.

Enfin, l'existence de différentes règles en matière de documentation des prix de transfert dans cet ensemble communautaire UEMOA est synonyme de contraintes pour toute entreprise établie dans un État membre qui souhaite créer une société affiliée et / ou traiter avec une société affiliée existante dans un autre État membre. L'obligation d'établir des pièces justificatives distinctes et spécifiques pour chaque État membre est désavantageuse d'un point de vue économique<sup>630</sup>.

C'est pourquoi, il serait important de disposer d'un cadre harmonisé au sein de l'UEMOA pour une documentation standardisée<sup>631</sup>. Ces standards communautaires auraient pour effet de garantir la transparence ainsi qu'une sécurité accrue lors des vérifications des prix de transfert<sup>632</sup>. Ainsi, de lege ferenda, les pays de l'UEMOA

---

<sup>629</sup> OCDE, principes applicables en matière de prix de transfert, op. Cit. Paragraphe 5.6.

<sup>630</sup> Ce genre de difficultés est déjà bien réel au niveau du marché unique européen, Voir à ce sujet : Commission européenne, rapport sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine des exigences en matière de documentation (COM 2005 543 final), Bruxelles, 2005, SEC (2205) 1477.

<sup>631</sup> L'expérience des pays occidentaux en la matière pourrait servir d'exemple. En fait, le Pacific Association of Tax Administrators (PATA), dont fait partie les États de l'Union Européenne, l'Australie, le Canada, le Japon et les États- unis, a publié la version finale de sa documentation standard multilatérale en matière de prix de transfert le 12 Mars 2003. Cette documentation standard multilatérale a pour objet de permettre aux contribuables d'établir sur une base volontaire une documentation uniforme conforme aux exigences relatives à la documentation en matière de prix de transfert de chaque pays membre de la PATA.

<sup>632</sup> Le conseil a adopté le 27 juin 2006 un code de conduite sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'union européenne (EUTPD) qui était initialement inclus dans une communication de la commission européenne adoptée le 10 novembre 2005. Ce code de conduite vise à harmoniser la documentation que les entreprises multinationales doivent fournir aux

devront s'inspirer de l'expérience française.

## **B/ L'expérience française en matière de documentation**

En matière de documentation, l'expérience française n'est pas exempte de toute critique. Néanmoins, les pays membres de l'espace UEMOA devront s'en inspirer pour parfaire ou améliorer les documents requis en matière de prix de transfert.

Malgré l'existence d'une présomption de transfert indirect de bénéfices édictée à l'article 57 alinéa 4 du CGI, il était toujours difficile pour l'administration fiscale française de prouver le caractère abusif des prix de transfert pratiqués par les entreprises multinationales<sup>633</sup>. C'est ainsi que le législateur français a adopté le 12 Avril 1996 l'article 18 L 13 B du livre des procédures fiscales prévoyant que si au cours d'une vérification de comptabilité, l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI, elle peut demander certaines informations à cette entreprise. À notre sens, l'adoption de l'article L 13 B du Livre des Procédures Fiscales est l'un des objectifs non avoués de la prévention du transfert indirect de bénéfices.

Cette disposition a introduit pour l'entreprise une véritable "obligation de coopération"<sup>634</sup>. A défaut de coopération, malgré la mise en œuvre de l'article L 13 B du Livre des Procédures Fiscales les bases d'imposition peuvent désormais être évaluées par l'administration fiscale à partir des éléments dont elle dispose. En plus, l'entreprise est passible de 7500 euros de pénalités pour chaque exercice visé par la de-

---

autorités fiscales au sujet de la méthode de fixation des prix de transfert qu'elles utilisent pour leurs transactions intragroupes transfrontalières. Mais les documentations du forum n'ont pas de portée juridique, chaque État devra, s'il le souhaite, légiférer pour imposer aux entreprises de telles obligations documentaires.

<sup>633</sup> CASLEY (A) et MODERMAN (J), «Transfer pricing documentation requirement in France », Tax Planning Int. Review, 1998/9, pp.25 et suivants.

<sup>634</sup>BICHON (A), «Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes à l'obligation de coopération du contribuable », Droit Fiscal, 1996, n°18-19, p. 651 et s.

mande<sup>635</sup>. En revanche l'article L 13 B du livre des procédures fiscales ne renverse pas théoriquement la charge de la preuve qui incombe toujours à l'administration dans le cadre de la procédure contradictoire de redressement.

L'article L 13 B du livre des procédures fiscales cherche à renforcer sensiblement le dispositif de l'article 57 du CGI français<sup>636</sup>. En fait, l'administration fiscale se heurte dans la mise en œuvre de l'article 57 à des difficultés pratiques liées à l'établissement de la preuve du lien de dépendance et surtout d'un transfert injustifié. Dans la mesure où les éléments comptables constituent sa seule source d'information, lesquels sont obtenus à l'occasion de la vérification ou l'exercice du droit de communication<sup>637</sup>.

Ce dispositif met à la charge du contribuable une obligation déclarative systématique comme c'est le cas dans la réglementation américaine<sup>638</sup>. Mais l'article L 13 B du livre des procédures fiscales instaure une obligation d'information et de production de documents à la charge du contribuable et lui fait courir, en cas de défaut de réponse, un risque de sanction<sup>639</sup>. L'administration fiscale a donc le droit d'imposer à l'entreprise de fournir par écrit des informations en cas de présomption de transfert de bénéfices à l'étranger. En effet, l'article L 13 B du livre des procédures fiscales instaure, dans le cadre des vérifications de comptabilité des entreprises, la possibilité pour l'administration de demander selon une procédure écrite, des informations concernant les modalités de fixation de prix des transactions entre une entre-

---

<sup>635</sup> Art 1740 nonies du CGI.

<sup>636</sup> DIBOUT (P), « L'extension des prérogatives de l'administration fiscale », op. Cit, FONTA-NEAU(PM) et FONTANA (H), « Un contrôle renforcé des opérations internationales des entreprises françaises », Revue de fiscalité européenne et Droit international des affaires, 1996/2 p. 3 et 5

<sup>637</sup> HOGE (H), « Prix de transfert : l'étau se resserre sur les partenaires franco-anglais », les échos, 21 Janvier 1999, p. 49.

<sup>638</sup> S. GELIN (S), « Prix de transfert : Flon des obligations déclaratives » (1ere partie), option finance, 7 Septembre 1998, n : 513, P. 32 ; (2e partie) option finance, 14/9/1998, n: 514, p. 32.

<sup>639</sup> DOUVIER (P.J), « contrôle des opérations internationales : Nouveaux moyens à la disposition de l'administration fiscale, ou amorce d'un dialogue nouveau entre le contribuable et l'administration » option finance, n°406 du 6 Mai 1996.

prise française et une entreprise située à l'étranger<sup>640</sup>. Dans les faits, le recours à cette procédure n'intervient que si, au cours du débat oral et contradictoire, l'entreprise n'a pas fourni les informations demandées par l'administration et relatives aux opérations intra-groupes.

Dans le même souci d'efficacité, l'article L 188 A du livre des procédures fiscales institue une prorogation du délai de reprise d'une durée maximum de deux années lorsque l'administration a demandé des renseignements à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative prévue par les conventions fiscales ou les directives européennes<sup>641</sup>.

Face à ces difficultés, le législateur français est allé plus loin dans sa volonté de favoriser la production de justificatif des prix de transfert<sup>642</sup>. C'est ainsi qu'il a entendu renforcer les moyens juridiques dont dispose l'administration en instituant, à travers la loi de finances rectificative pour 2009, une véritable obligation de documentation des prix de transfert<sup>643</sup>. Le nouvel article L 13 AA du livre des procédures fiscales, introduit à cet effet, oblige les entreprises françaises à établir une documentation justifiant la politique de prix de transfert pratiquée pour les transactions avec les entités liées situées hors de France<sup>644</sup>.

La documentation ainsi visée comprend d'une part, des informations générales sur le groupe d'entreprises associées, à savoir : la description de l'activité, des

---

<sup>640</sup>DIBOUT (P), « L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales », *Droit fiscal*, 1996, n : 18-19, pp. 651-658

<sup>641</sup> La proposition de rectifications destinées à réparer les omissions et insuffisances concernées par la demande devra être adressée jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la réponse et au plus tard jusqu'à la fin de la 5e année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

<sup>642</sup> SILBERTEIN (C), « Contrôle des prix de transfert des précisions attendues », *option finance*, 6 Avril 1998, n°494, p. 23.

<sup>643</sup>Loi de finance rectificative n: 2009-431 du 20 Avril 2009, JO RF n: 0094 du 22 avril 2009, p. 6872, texte n° 1.

<sup>644</sup> Il s'agit des entreprises qui remplissent l'une des conditions suivantes, soit : un chiffre d'affaires HT ou actif brut de l'entreprise française > 400 M euros, ou une entreprise française détenant ou étant détenue à plus de 50 % du capital ou de droits de vote par une entreprise dont le chiffre d'affaires HT ou l'actif brut > 400 M €.



structures juridiques et opérationnelles du groupe engagées dans les transactions contrôlées, la description des fonctions exercées, et enfin des risques assumés par les entreprises associées.

Si les transactions affectent l'entreprise vérifiée, la liste des principaux actifs incorporels détenus. Et enfin, la description de la politique des prix de transfert du groupe.

D'autre part, la documentation comprend des informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée, telles que : la description de l'activité, des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances la liste des accords de répartition de coûts ainsi qu'une copie des accords préalables et des rescrits en matière de prix de transfert affectant les résultats de l'entreprise vérifiée ainsi que la présentation des méthodes de détermination des prix de transfert, et une analyse des éléments de comparaison.

Si malgré toutes les mesures prises pour prévenir les transferts indirects de bénéfices, les multinationales parviennent tout de même à contourner les dispositifs, la sanction est la répression.

Ainsi la sanction des transferts indirects de bénéfices consiste tout naturellement en une réintégration dans les résultats de l'entreprise imposable dans le pays lésé par cette pratique du montant du transfert, afin qu'il soit soumis à l'impôt dû.

## **Section 2/ La répression des transferts indirects de bénéfices**

Lorsqu'un bénéfice a été indirectement transféré à l'étranger, par quelques moyens que ce soit et que les administrations fiscales respectives des États membres de l'espace UEMOA ont prouvé la réalité du transfert, la protection de la souveraineté fiscale conduit à restituer à l'opération son véritable caractère. Pour ce faire, les sommes en cause sont incorporées dans les résultats des entreprises, auteurs des transferts. Cette incorporation constitue l'aboutissement de la procédure de correction.

Dans le cadre de l'espace UEMOA, en raison de la diversité des législations fiscales, et de la disparité des régimes d'imposition, les entreprises internationales orientent leurs transactions vers les pays à fiscalité privilégiée ou rapatrient les bénéfices réalisés vers les pays non coopératifs.

L'échange des expériences nationales a permis de retenir que sur le plan législatif, certains dispositifs ne sont pas encore adaptés au nouveau contexte de lutte contre les transferts indirects de bénéfices, par la mise à disposition des vérificateurs d'un arsenal normatif explicite alors que des avancées sont constatées ailleurs.

Pour une meilleure coordination de la lutte contre les transferts indirects de bénéfices, il est donc important d'adapter les législations nationales fiscales à l'ampleur et à la nature des difficultés rencontrées et de définir les procédures et méthodes d'appréciation des phénomènes incriminés afin de faciliter le travail technique des vérificateurs.

En s'appuyant sur les législations nationales des États membres de l'espace UEMOA, nous aborderons la réintégration des bénéfices indirectement transférés et l'imposition des bénéfices.

## **Paragraphe 1/ La réintégration des bénéfices indirectement transférés dans les résultats de l'entreprise**

Si le principe de la réintégration dans les résultats des entreprises des sommes indirectement transférées est conforme au droit commun des redressements, le calcul du montant du rehaussement suit des règles particulières selon qu'on applique l'un ou l'autre des textes relatifs aux transferts indirects de bénéfices à l'étranger.

Dans l'espace communautaire UEMOA, chaque pays prévoit dans son droit interne des dispositifs de répression des transferts indirects de bénéfices. A cet effet, nous aborderons d'une part, le principe de la réintégration (A) et d'autre part, les modalités de réintégration (B).

### **A/ Le principe de la réintégration**

Le principe de la réintégration dans les résultats de l'entreprise fautive des bénéfices indirectement transférés à l'étranger est régi par divers articles selon le pays de l'UEMOA. À titre d'exemple, au Bénin il s'agit de l'article 37 du CGI et l'article 82 du CGI au Burkina Faso.

Ainsi, l'article 37 du CGI du Bénin<sup>645</sup> dispose que : «les bénéfices indirectement transférés soit par la majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente soit pour tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités ». Ces dispositions permettent à l'administration fiscale du pays concerné de réintégrer dans les résultats de l'entreprise ayant effectivement réalisé le revenu, les sommes qu'une construction juridique habile a permis de faire apparaître hors de portée de la souveraineté fiscale dudit pays.

En outre, ces dispositions de l'article 37 du CGI du Benin ou 82 du CGI du Burkina Faso par exemple sont des manifestations du principe général du droit fiscal qui veut que, " Le redevable de l'impôt sur le revenu réalisé, qu'il s'agisse du revenu

---

<sup>645</sup> Loi n°2010-46 portant loi de finances pour la gestion 2011

des personnes physiques ou de celui des sociétés est la personne qui a réalisé ce revenu et non pas la personne, qui, en définitive est susceptible d'en avoir bénéficié<sup>646</sup>.

La réintégration n'apparaît pas par elle-même, comme une sanction véritable car elle ne fait que rétablir la situation comptable qui aurait dû prévaloir initialement afin d'établir l'assiette de l'impôt. Elle est, néanmoins répressive en ce qu'elle réduit à néant une tentative d'évasion fiscale en soumettant à l'impôt des revenus indirectement transférés.

## **B/ Les modalités de la réintégration**

Le calcul du montant de la réintégration est fonction des dispositions législatives nationales de chaque pays membre de l'espace UEMOA. En prenant l'un ou l'autre des articles consacrés par chaque pays de l'espace, relatifs à la réintégration les modalités sont les mêmes. Ainsi, à titre d'exemple l'article 37 du code général des impôts du Bénin dispose dans son deuxième alinéa que : « À défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables seront déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». Cet alinéa pose le principe de l'existence de deux méthodes distinctes d'évaluation du montant de la réintégration à effectuer : méthode de l'évaluation directe et méthode de l'évaluation par comparaison.

S'agissant de la méthode de l'évaluation directe à l'aide d'éléments précis, il est prévu que dans la mesure où les éléments de l'espace communautaire UEMOA le permettent, l'évaluation des réintégrations à opérer doit se faire sur la base d'éléments précis de l'opération redressée. C'est le droit commun des redressements qu'il y a lieu d'appliquer dans cette hypothèse.

Il ne suffit pas, de la sorte, à l'administration de réunir un certain nombre d'éléments d'appréciation permettant de mettre en œuvre la présomption de transferts indirects de bénéfices, il lui faut en outre, la présomption n'étant pas renversée, éta-

---

<sup>646</sup> JADEAU(B), op cit. p. 311.

blir l'importance du montant des redressements à effectuer.

Au total, en se fondant sur les dispositifs du code général des impôts français, les redressements prévus à l'article 57 du code général des impôts doivent être opérés en principe selon les règles du droit commun, c'est à dire d'après les éléments précis de l'opération redressée<sup>647</sup>.

Quant à la méthode de l'évaluation directe, il se peut que les éléments précis auxquels il est fait référence dans le deuxième alinéa de l'article 37 du CGI du Bénin fassent défaut. Il y a alors lieu, pour déterminer le bénéfice imposable de l'entreprise soumise à la procédure de redressement, de recourir à une évaluation forfaitaire tirée de comparaisons avec les résultats des entreprises indépendantes exerçant les mêmes activités.

Cette règle d'évaluation subsidiaire est contraire à tous points de vue au principe de l'imposition d'après le bénéfice réel. Il a été jugé, par exemple, que les bénéfices imposables ont pu valablement être déterminés par application au chiffre d'affaires d'un coefficient de bénéfices fixé par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement<sup>648</sup>.

## **Paragraphe 2/ La rectification des bases imposables**

Constitue un redressement toute action par laquelle, pour une période ou une opération donnée, l'administration fiscale ajoute ou supplée aux éléments qui ont été, ou qui auraient dû être déclarés par un contribuable et qui se traduit par une majoration immédiate ou différée de l'impôt exigible<sup>649</sup>.

Ainsi, la réintégration dans les résultats de l'entreprise des sommes indirectement transférées à l'étranger va avoir pour effet, soit d'accroître un bénéfice déjà déclaré ou encore de substituer un bénéfice à un déficit, soit de diminuer un déficit.

---

<sup>647</sup> CE, arrêt du 23 Novembre 1960, n° 48570.

<sup>648</sup> CE, arrêt du 23 mars 1953, n° 75326, RO, p. 266.

<sup>649</sup> BARCON MAURIN (J-L), « Éléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale », Droit Fiscal, 2007 n°3, p. 50.

Dans tous les cas, cette réintégration va donner lieu à une révision.

Il s'agira d'une part d'opérer une révision de l'impôt principal dû au titre des bénéfices réalisés par le principe de l'ajustement primaire (A) et d'effectuer d'autre part, une révision de l'impôt de distribution (B).

## **A/ L'ajustement primaire : L'imposition des bénéfices réintégrés.**

Les administrations fiscales respectives de chaque État membre de l'espace UEMOA, après avoir établi la présomption de transfert indirect de bénéfices, il revient au contribuable en général, et aux multinationales en particulier, de justifier de l'existence d'une contrepartie de l'avantage consenti. En l'absence d'une telle démonstration, les entreprises internationales, n'apportant aucun élément susceptible de remettre en cause la présomption de transfert de bénéfices, un ajustement rehaussant les résultats des entreprises s'impose.

Le premier ajustement à opérer du fait de l'application du prix de pleine concurrence à des transactions, faisant intervenir une entreprise associée, établie dans l'espace UEMOA et une entreprise étrangère concerne l'impôt sur les sociétés<sup>650</sup>. La mise en œuvre de l'article 37 du CGI du Bénin ou de l'article 82 du CGI du Burkina Faso par exemple, implique la rectification du bénéfice imposable de l'entreprise établie au sein de l'espace communautaire. Le bénéfice indirectement transféré est réintégré dans le résultat soumis à l'IS. Cet ajustement peut se présenter sous la forme soit du rejet d'une charge ayant indûment obéré les résultats de l'entreprise, soit de l'intégration d'un manque à gagner injustement consenti par l'entreprise installée dans l'espace UEMOA au profit d'une entreprise étrangère ou apparentée<sup>651</sup>.

Dès lors, si les sommes réintégrées ont pour effet d'accroître le bénéfice déclaré, ce bénéfice supplémentaire sera imposé au taux de l'impôt sur les sociétés. Si le résultat de la Société est déficitaire, les montants réintégrés s'imputeront sur le dé-

---

<sup>650</sup> L'OCDE parle d'ajustement primaire, Principes directeurs, op. Cit. Paragraphe 4.32.

<sup>651</sup> JANS (P), «Les transferts indirects de bénéfices entre Sociétés affiliées », Bruxelles, Bruylant, 1976, p. 130

ficit. S'ils le dépassent la partie excédentaire sera imposée<sup>652</sup>.

Le rehaussement de bénéfices peut être réalisé selon deux modalités différentes. La première consiste à réintégrer les montants si le fisc dispose d'éléments précis de comptabilité<sup>653</sup>. La seconde méthode consiste, si les administrations fiscales disposent que de vagues estimations, elles doivent déterminer le montant de redressement au moyen d'une approximation.

Aux termes des articles relatifs au transfert indirect de bénéfices, la procédure de comparaison n'est qu'une procédure par défaut qui n'intervient qu'en absence d'éléments de détermination précis permettant de réaliser les ajustements<sup>654</sup>. En réalité, il est difficile de donner un contenu exact à l'expression " éléments précis ". Les multinationales au moyen de jeu d'écritures identiques comptables, doivent apporter la preuve de l'avantage consenti.

À tous égards, cette situation entraîne le renversement de la charge de la preuve. Car, une chose est de démontrer l'existence d'un transfert à l'étranger, mais une autre est de calculer le bénéfice réellement imposable. C'est pourquoi, le fisc doit d'abord établir l'existence du transfert indirect de bénéfices, ensuite, il doit démontrer l'importance du redressement, donc la minoration du prix.

Enfin, l'exigence d'éléments précis pour fonder un redressement en matière de transfert indirect de bénéfices est superflu et inutile. Tout redressement, même de droit commun, doit être fondé sur des éléments, des motifs afin qu'il puisse être discuté par les entreprises. C'est seulement lorsque les éléments précis pour asseoir un redressement font défaut que les administrations peuvent recourir à la méthode de comparaison. Donc la comparaison est une méthode exceptionnelle. Elle ne repose pas sur une imposition d'après le bénéfice réel.

---

<sup>652</sup>GEST (G) et TIXIER (G), *Droit Fiscal International*, op. Cit ; p. 479.

<sup>653</sup> Cette méthode constitue la procédure normale : CE, 23 Novembre 1960, *Société concessionnaire du D. Lebon*, 1960, p. 647.

<sup>654</sup> JADAUD (B), « L'impôt et les groupes des sociétés », op. Cit ; p. 307.

## **B/ L'ajustement secondaire : L'imposition des bénéfices réputés distribués**

Les sommes indûment transférées à une entreprise étrangère sont assimilées à des revenus distribués. Il convient donc de réclamer l'impôt de distribution à la suite de l'ajustement primaire<sup>655</sup>. Cet ajustement secondaire consiste à appliquer sur les montants transférés et réputés distribués l'impôt sur le revenu dans la catégorie des valeurs mobilières.

Si l'exercice de l'entreprise opérant dans l'espace UEMOA est bénéficiaire, les administrations fiscales se fondent sur les articles relatifs aux revenus distribués. Ainsi, par exemple, l'article 53 du CGI sénégalais dispose que : « Sont considérés comme revenus distribués : 1) Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; 2) Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ». Cet article peut être utilisé quel que soit le bénéficiaire mais uniquement pour des sommes prélevées sur les bénéfices et désinvesties des caisses de la Société<sup>656</sup>.

Si l'exercice vérifié est déficitaire, et dans le cas où la société étrangère qui bénéficie du transfert est un associé ou actionnaire de la Société exerçant dans l'espace UEMOA, les administrations s'appuient sur les articles relatifs aux revenus distribués ; l'article 53 du CGI du Sénégal et sur l'article 52-8 du CGI précité. Ce dernier texte prévoit que : " sont considérés comme revenus distribués, sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par des personnes ou Sociétés interposées à titre d'avance, de prêts ou d'acomptes". Cet article vise les sommes appréhendées par les associés, actionnaires ou porteurs de parts, qu'elles soient prélevées sur des bénéfices ou non.

En restant dans le même code général des Impôts, l'administration fiscale du Sénégal s'appuie sur l'article 52-9, qui considère comme revenus distribués : « Les rémunérations et avantages occultes ». Cette disposition peut être invoquée en période bénéficiaire ou déficitaire à condition que l'avantage accorde puisse être regar-

---

<sup>655</sup> OCDE, principes directeurs applicables en matière de prix de transfert, op. cit. Paragraphe 4. 67.

<sup>656</sup> CE, 29 septembre 1989, n: 75304, " Venutolo " RJF 11/89 n: 1227.



dé comme occulte. Le caractère occulte résulte de la non inscription en comptabilité de l'avantage ou de sa non individualisation permettant d'identifier précisément son montant, sa nature et son bénéficiaire<sup>657</sup>.

La base de la retenue devra comprendre l'avantage résultant, pour le bénéficiaire du fait que les sommes n'ont pas supporté la retenue<sup>658</sup>. Dans la mesure où les montants distribués sont considérés comme nets d'impôts, il conviendra de reconstituer le montant brut : d'où le taux de la retenue à la source est égal à 10/90 à appliquer sur le montant réputé distribué<sup>659</sup>.

Les revenus distribués par une Société résidente dans l'espace UEMOA assujettie à l'IS à des non-résidents sont imposables par voie de retenue à la source. En l'absence de convention fiscale entre les pays membres de l'espace UEMOA et le pays bénéficiaire des transferts (un résident), la retenue à la source est toujours applicable aux taux de droit commun, soit 25 % du montant net, après un abattement de 20 % sur le montant brut.

En pratique, ces dispositions de droit interne aux pays membres de l'espace UEMOA, peuvent entrer en conflit avec le droit conventionnel<sup>660</sup>. En présence d'une convention fiscale, il faut tenir compte des stipulations de celle-ci, qui peuvent atténuer le taux de la retenue à la source ou la supprimer<sup>661</sup>. À cet effet, il faut tout d'abord qualifier le revenu considéré au regard de la convention. Ensuite, il faut se référer à l'article de la convention traitant des dividendes et vérifier que le libellé de cet article permet de qualifier les revenus réputés distribués au sens de la législation

---

<sup>657</sup> CE, 28/02/2001, n°99295, Théron, RJF 5/01 n: 620.

<sup>658</sup> Par avis du 27/04/2004, le CE français a précisé que la retenue s'applique au montant brut des revenus mis en parement, comprenant en plus des produits effectivement versés un montant égal à l'avantage résultant du non versement de la retenue. Il n'y a plus lieu de distinguer selon que l'établissement payeur peut ou non prendre la retenue à sa charge (BOI4C-7-04 du 27/09/2004

<sup>659</sup> PLAGNET (B), «Une évolution dans la définition des revenus distribués?», Droit fiscal, 1990, n° 9, p. 368 et s.

<sup>660</sup> CE, 25 mars 1983, D. 1984, 331, note G. TIXIER et J-P. FOUCAULT, Droit fiscal, 1984, n 39, comm, 1570, conclusion Racine

<sup>661</sup> De FEYDEAU (H), " vers la fin de la retenue à la source sur les dividendes intra-communautaires ? ", Droit fiscal, 2007, n° 51, 1053.

communautaire, de dividendes au sens de la convention<sup>662</sup>.

---

<sup>662</sup> Par un arrêt « Banque française de l'Orient » du 13/10/1999, n° 190083, RJF 12/99 n° 1587, le conseil d'État français a jugé que la convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973 faisait obstacle au prélèvement d'une retenue à la source sur des revenus réputés distribués à un bénéficiaire néerlandais.

## **Titre 2/ Un renforcement nécessaire des dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales**

Pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale des multinationales il faut en connaître les causes. Les unes sont endogènes; les autres sont exogènes et sont liées aux agissements des contribuables qui agissent en fonction des données qui leur sont propres.

Ainsi, l'évasion fiscale des multinationales peut être favorisée par des carences ou des défaillances des administrations fiscales des États membres de l'espace UEMOA. Pour pallier à ces défaillances les États membres de l'espace UEMOA, doivent mettre l'accent d'une part, sur la mise en œuvre des réformes nouvelles qui incluent le recrutement, l'évaluation, la formation et la rémunération des agents fiscaux mais aussi la modernisation des administrations fiscales. Cette modernisation passe par des méthodes nouvelles, la création de structures à même de mener à bien de contrôles fiscaux mais aussi de se consacrer aux grandes entreprises dont les multinationales, sans oublier une politique de communication efficiente. En un mot, il revient clairement aux États membres de l'espace UEMOA de renforcer les capacités de leurs administrations fiscales respectives. De plus, les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA doivent mettre en place des dispositifs préventifs comme les rescrits fiscaux et contribuer par des campagnes d'information et de sensibilisation au civisme fiscal (chapitre 1).

D'autre part, les États membres de l'espace UEMOA doivent favoriser la collaboration internationale en matière d'échanges de renseignements entre les administrations fiscales. Ces échanges de renseignements doivent se dérouler tant au niveau communautaire qu'au niveau international. De plus, les administrations fiscales doivent mettre en place des normes de transparence pour permettre aux usagers de fournir des renseignements fiables et pertinents (chapitre 2).

## **Chapitre 1/ Le souci affirmé de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales**

Les pays membres de l'espace UEMOA ne peuvent se contenter de la répression des transferts indirects de bénéfices et de l'insertion des clauses anti-abus dans les conventions fiscales internationales ainsi que des dispositifs anti-abus dans leur droit interne pour espérer lutter contre l'évasion fiscale des multinationales. Face à l'organisation tentaculaire des multinationales, les pays membres de l'espace UEMOA doivent disposer chacun en ce qui le concerne, une administration fiscale moderne et performante au service de l'utilisateur, capable de contenir les velléités de ces groupes internationaux.

De plus, ces pays doivent s'inspirer des travaux de l'OCDE sous l'acronyme BEPS<sup>663</sup>, pour procéder à des ajustements structurels et opérationnels tels que le renforcement des capacités des administrations fiscales et l'instauration d'une relation améliorée entre les administrations fiscales et les multinationales.

Pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale des multinationales dans l'espace UEMOA, les États membres doivent renforcer d'une part les capacités institutionnelles de leurs administrations fiscales respectives (section1). D'autre part, les administrations fiscales doivent établir une relation de confiance avec les multinationales (section2).

---

<sup>663</sup> BEPS: Base Erosion and profit shifting

## **Section 1/ Le renforcement des capacités des administrations fiscales**

«Mieux vaut prévenir que guérir » est un adage populaire qui s'applique également dans la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales dans l'espace UEMOA.

Les pays membres de l'espace communautaire doivent mettre en œuvre des stratégies et des politiques communes afin de limiter ou de pallier aux défaillances ou carences de leur administration fiscale respective et reformer leur modèle de contrôle fiscal. À l'exception de la Guinée Bissau, tous les autres pays membres de l'UEMOA, étant des anciennes Colonies françaises, doivent s'inspirer davantage des expériences françaises pour bâtir un socle solide dans la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales.

### **Paragraphe 1/ L'amélioration des performances par le renforcement des capacités**

Malgré diverses réformes engagées depuis les années 90 sur le plan fiscal, dans la plupart des pays membres de l'espace UEMOA, il existe malheureusement encore des faiblesses qui affectent les capacités de gestion des impôts. Au nombre de ces faiblesses, la qualité des agents des administrations fiscales et la modernisation organisationnelle et structurelle des administrations fiscales des pays.

Ainsi, pour résorber ces carences, les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA doivent mettre un accent particulier sur une meilleure gestion des ressources humaines (A) d'une part et d'autre part, réformer l'organisation des administrations fiscales.

## **A/ Le renforcement de la qualité des agents des administrations fiscales**

L'évasion fiscale des multinationales dans les pays membres de l'espace UEMOA est favorisée par la faible qualité des agents des administrations fiscales. A cet effet, les administrations fiscales de ces pays doivent mettre en œuvre certaines mesures nécessaires au renforcement de leurs capacités.

Ainsi, pour avoir une administration fiscale performante, les Etats de l'UEMOA doivent répondre à deux facteurs principaux : un recrutement et une formation de qualité d'une part et d'autre part, une évaluation et une rémunération des agents des administrations fiscales favorisant leurs performances.

### **1/ Le recrutement et la formation du personnel des administrations fiscales**

Avant les années 90, la gestion du personnel était largement négligée. Aucun des pays membres de l'espace l'UEMOA, n'avait développé un plan de gestion du personnel pour adapter les effectifs aux besoins réels des administrations fiscales.

De nos jours, même si des efforts ont été entrepris pour recruter des agents à tous les niveaux que ce soit des préposés des services, des agents de constatation, des inspecteurs des impôts, des marges de progrès importantes subsistent encore dans nombre de ces pays. Nous assistons toujours à une insuffisance notoire du personnel, à des recrutements basés sur du clientélisme. À tel point qu'à chaque organisation des concours de recrutement dans les administrations fiscales, se posent des problèmes de fraude entraînant des contestations. Pour preuve, au Bénin en 2016, tous les concours organisés par le régime défunt ont été purement et simplement annulés. L'actuel gouvernement s'est retrouvé dans l'obligation de réorganiser d'autres concours.

Ce phénomène de recrutement tronqué entraîne un surcoût dans l'organisation des concours du fait de la reprise mais aussi une perte de temps dans le renforcement du personnel administratif. Ces agissements ne sont pas propres au cas du Bénin, loin s'en faut. Ils sont communs à tous les pays membres de l'espace communautaire.

De fait, les résultats des administrations fiscales sont insuffisants dans la lutte contre l'évasion fiscale. Pour lutter efficacement contre ce phénomène les États

membres de l'espace UEMOA doivent procéder à des recrutements basés sur la compétence, et sur l'intégrité. Ces recrutements doivent être faits au profit des services spécialisés dans la lutte contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales peu désireuses de répondre à leurs obligations fiscales. Enfin, les administrations fiscales doivent renforcer leur capacité de commandement, en procédant à des recrutements sélectifs de cadres expérimentés et des jeunes agents à fort potentiel.

Malgré le concours de la France via des formations dispensées soit sur place dans les pays membres de l'espace UEMOA, soit à l'école Nationale des Impôts à Clermont-Ferrand, la formation reste insuffisante.

Une politique de formation doit être mise en place pour les agents des administrations fiscales. Celle-ci peut s'exercer à divers niveaux : d'une part, la formation des futurs fonctionnaires peut se faire classiquement par la préparation des concours. Étant donné, qu'il est souhaitable que ceux-ci soient organisés afin de pouvoir à des recrutements. Serait également envisageable l'organisation régulière des stages lesquels devraient s'intégrer dans le cycle de préparation. (Celui-ci pouvant relever soit de l'université, soit des administrations fiscales, soit des organisations non gouvernementales). D'autre part, la formation sur place des agents fiscaux relèverait naturellement de la responsabilité de chaque pays membres de l'espace UEMOA. Il serait cependant préférable qu'une organisation se mette en place à l'échelon régional de façon surtout à ce que les pays de la zone disposant de faibles moyens ne soient pas pénalisés dans cette essentielle. Ces formations feraient l'objet d'une évaluation régulière.

Enfin pour s'adapter à la réforme fiscale dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale, la formation des agents des impôts doit être renforcée.

Ainsi, une gestion efficiente des ressources humaines passe par le développement de l'expertise et des compétences. La formation continue, les échanges d'expériences et de connaissances pour s'approprier les meilleures pratiques fiscales à l'échelle internationale devraient permettre aux agents fiscaux de s'acquitter de leurs tâches avec plus d'efficacité. À ce titre, des programmes de formation adéquats sont proposés. À terme, l'objectif est d'atteindre et même dépasser les normes du Centre

de Rencontre des Administrations Fiscales (CREDAF)<sup>664</sup>.

## **2/ La rémunération et l'évaluation des agents des administrations fiscales**

La rémunération constitue un levier important dans la gestion des Ressources Humaines, pour attirer les personnes à forte compétence, les motiver à rester et à faire en sorte qu'ils se consacrent pleinement et efficacement à leur travail. Dans les pays membres de l'espace UEMOA, la faiblesse des rémunérations et l'existence de systèmes d'incitations aux effets pervers qui privilégient les vérificateurs au détriment des autres services ne favorisent pas le respect de l'éthique et contribuent à encourager l'évasion fiscale.

Les pays membres de l'espace UEMOA doivent s'inspirer des expériences de la France. En effet, au moment de la conclusion du chantier des rémunérations des fonctionnaires du 21 février 2008, les Ministres Éric Woerth et André Santini ont engagé des accords, dont l'un concerne le fait de prendre en compte les efforts, les perspectives de carrière et la performance des agents, par la révision des grilles, la rémunération à la performance et la refondation du régime indemnitaire qui ouvre la voie à un dispositif indemnitaire totalement redéfini, simplifié et transparent. Ce dispositif sert à prendre en compte d'une part, les fonctions et d'autre part, les résultats appréciés à partir des entretiens d'évaluation. Pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale les pays membres de l'espace UEMOA doivent opter pour la méthode de rémunération à la performance comme dans le secteur privé. À cause du salaire modeste et non relié à une quelconque mesure d'efficacité ou de performance. Les agents des impôts touchent une rémunération non incitative puisqu'ils sont payés de la même manière qu'ils fournissent ou non des efforts. Ce salaire non attractif favorise l'absentéisme et l'absence de résultat. Les États doivent réfléchir en termes d'efficacité dans la lutte contre l'évasion fiscale en instaurant un système de motivation du personnel des administrations fiscales.

L'évaluation est un moment d'échanges et de réflexion permettant à chacun

---

<sup>664</sup> Plan de développement stratégique de l'administration fiscale 2008-2012.



de faire un bilan, d'apprécier les informations recueillies et d'exprimer des souhaits mutuels, tournée vers l'avenir. L'évaluation de la notation du personnel des administrations fiscales doivent être des exercices annuels, obligatoires et formalisés selon les procédures écrites comme dans toutes autres organisations modernes. Elle doit être effectuée en tenant compte de la performance des agents, de leurs comportements, et de leurs résultats, de leurs relations avec les contribuables, de leurs capacités de gestion. De plus, un système d'intéressement à la performance doit être mis en place afin d'encourager les plus méritants.

Le but recherché dans l'évaluation des agents est de créer non seulement une saine émulation, mais aussi l'amélioration du dialogue et la gestion de proximité, de la responsabilité dans la gestion des dossiers et enfin de la transparence.

## **B/ La modernisation des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA**

L'organisation constitue un ensemble de techniques destinées à améliorer le fonctionnement de l'administration. Elle est aussi la fonction qui consiste à rechercher les moyens à mettre en œuvre pour déterminer le degré d'efficacité du service, sa rentabilité, ainsi que sa faculté d'adaptation au milieu extérieur<sup>665</sup>.

Ainsi, pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale, les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, doivent opter pour une modernisation qui accorde une place de choix au contribuable en général et aux multinationales en particulier. Cette modernisation passera par une modernisation de l'organigramme, une politique de communication efficace et enfin le renforcement et la coordination des administrations fiscales.

---

<sup>665</sup> BARATIN (H.L), « Organisation et Méthodes dans l'administration publique », Berger- Levraut, 1971.

## 1/ La modernisation du schéma de l'organigramme

Selon le rapport de l'OCDE sur les administrations fiscales, la tendance générale semble être qu'un nombre croissant de pays ne se base pas sur un critère principal d'organisation, mais adoptent une démarche éclectique et pragmatique intégrant tous les types de modèles. La structure fondée sur les catégories d'impôts fait manifestement place à une organisation fonctionnelle, centrée sur le contribuable ou à un dosage des deux.

Parmi les pays membres de l'OCDE, neuf ont une organisation purement fonctionnelle, quatre combinent cette formule avec une structuration par catégorie d'impôts ou de contribuables tandis que douze autres pays déclarent utiliser toutes ces formes d'organisation. Et dans cinq autres pays seulement, leur administration fiscale n'est pas du tout structurée par fonctions<sup>666</sup>. Dans la pratique, la structure de nombreux services fiscaux des pays membres et non membres de l'OCDE constitue un hybride des modèles d'organisation<sup>667</sup>. Il s'agit souvent d'un organigramme largement basé sur des critères fonctionnels, mais qui comprend une direction ou une unité plurifonctionnelle chargée de traiter les dossiers des plus gros contribuables<sup>668</sup>.

Dans les pays membres de l'espace UEMOA, le processus de modernisation des administrations fiscales, a débuté avec la restructuration des services centraux en 1990. Cette restructuration est tournée autour de trois axes prioritaires.

La première segmentation est basée sur l'organisation par type d'impôt. Dans ce modèle traditionnel, les administrations étaient spécialisées par catégorie d'impôts. Dans les pays francophones d'Afrique, trois administrations différentes étaient res-

---

<sup>666</sup> Voir le rapport sur « l'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE » : Série, « Informations comparatives », (2006), centre de politique et d'administration fiscale, février 2007.

<sup>667</sup> Selon le rapport sur l'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : « Depuis une vingtaine ou trentaine d'années, on distingue nettement une tendance dans la façon dont l'organisation interne des services fiscaux a évolué ». Il s'agit des types de modèles suivants : Le modèle par type d'impôt.

<sup>668</sup> Ibid.

responsables respectivement des impôts directs, des impôts indirects, des droits d'enregistrement et de timbres. Cette structure traditionnelle comportait de nombreux inconvénients, y compris notamment une absence de vision globale sur la situation des contribuables, la multiplication des interlocuteurs, une superposition des contrôles, la multiplication des procédures redondantes, le cloisonnement des services une augmentation des risques de collusion entre les agents et les contribuables, et des coûts administratifs élevés pour l'administration et les entreprises.

La deuxième segmentation est relative à l'organisation par fonction. Dans tous les pays membres de l'UEMOA comme dans la vaste majorité des autres pays d'Afrique<sup>669</sup>, une seule administration gère désormais tous les impôts intérieurs. Dans ce modèle dominant, l'organisation est fondée sur une répartition des services sur la base des principales missions ou fonctions (contrôle fiscal, recouvrement, informatisation). Ainsi, l'ensemble des informations fiscales concernant un même contribuable est regroupé dans un " dossier unique ". Ce type d'organisation présente des avantages évidents par rapport à la structure fragmentée des anciennes " régies", notamment une diminution des coûts de gestion pour les contribuables et les administrations, une simplification des formalités, une amélioration des programmes de contrôle et d'action en recouvrement et une amélioration des services grâce à la mise en place d'un interlocuteur unique.

La troisième segmentation porte sur la prise en compte des contribuables dans la structure des services extérieurs. La gestion du risque a commencé par l'introduction de la segmentation dès le début des années 90. La segmentation est souvent basée sur la distinction de trois catégories des contribuables ; les grandes, les moyennes et les petites entreprises<sup>670</sup>. Dans une vaste majorité de pays, l'élaboration

---

<sup>669</sup> L'intégration de la gestion des impôts intérieurs dans une même administration fiscale a également été mise en œuvre avec l'appui du FMI dans les pays anglophones d'Afrique (Kenya, Ghana, Ouganda) depuis le début des années 2000.

<sup>670</sup> Une distinction fréquente en Afrique est celle faite entre les petites entreprises (chiffre d'affaires inférieur au seuil de TVA), les entreprises moyennes, et les grandes entreprises. La caractéristique fondamentale des petites entreprises est qu'elles représentent la vaste majorité des entreprises (80 à 90 %), alors que les recettes générées par leurs activités représentent une part très faible des recettes (moins de 5 à 10 %). En revanche, il est fréquent que moins de 1 % des grandes entreprises visent à

de programme d'éducation et de contrôle prenant en compte les besoins spécifiques de ces catégories et des risques qu'elles présentent a commencé par la création de services des grandes entreprises. Dans ce modèle les services centraux et les services extérieurs restent organisés sur une base fonctionnelle<sup>671</sup>. En facilitant une meilleure utilisation des moyens disponibles en fonction des enjeux et des besoins des catégories de contribuables, la prise en compte de la segmentation dans la structure des services extérieurs opérationnels devrait déboucher sur des améliorations en termes d'efficacité et d'efficience de l'administration fiscale.

De nos jours, force est de constater que malgré toutes ces réformes entreprises, l'évasion fiscale frappe de plein fouet les pays membres de l'UEMOA. L'évasion fiscale des multinationales prive les budgets publics des États des milliards de F CFA chaque année, alourdit la charge fiscale pesant sur les citoyens et entraîne des distorsions de concurrence pour les entreprises qui paient leur part d'impôt. Du fait de la nature transfrontalière de l'évasion fiscale des entreprises, une action menée uniquement au niveau de chaque État ne peut permettre de résoudre le problème. Ainsi, les États membres de l'espace UEMOA doivent renforcer leur politique de communication et mener une action concertée.

## **2/ La politique de communication**

La communication : « constitue un instrument privilégié pour la mise en œuvre d'une politique de qualité et d'efficacité du service public, de même qu'elle favorise l'accomplissement des obligations fiscales et une meilleure acceptation de l'impôt par le citoyen »<sup>672</sup>.

---

l'origine de plus de 70 % des recettes. Entre ces extrêmes, les entreprises moyennes représentent souvent 10 à 20 % du total des contribuables et génèrent fréquemment de 20 à 30 % des recettes. (Cf. BODIM et KOUKPAIZAN, *Taxation of Small entreprises : Récent Développement*, 2008).

<sup>671</sup> Dans certains pays de l'OCDE la segmentation a été étendue aux services centraux, mais il est prématuré d'évaluer les mérites éventuels de cette extension. En tout état de cause, il est évident que seules les administrations dans lesquelles toutes les fonctions fiscales sont maîtrisées peuvent envisager une approche aussi radicale.

<sup>672</sup> BARILARI (A), Conclusion, « Administration de l'impôt et communication », RFFP, n°57, 1997.

Nous traiterons de la communication externe des administrations fiscales des pays de l'UEMOA auprès des multinationales parce que celle-ci est devenue une exigence capitale des pays en voie de développement comme ceux de l'UEMOA. Théoriquement, les contribuables en général et les multinationales en particulier peuvent prendre connaissance des politiques et des lois fiscales de deux façons : en apprenant ou en recherchant par eux-mêmes dans leur travail, leurs études, ou par l'intermédiaire de l'État qui effectue des communications, des campagnes d'information ou qui organise des formations. Si dans de nombreux pays, il existe un ensemble de dispositions juridiques encadrant la communication et les informations en matière fiscale, dans les pays de l'UEMOA, il n'existe aucun texte organisant la mise en œuvre de la communication. Souvent dans les administrations fiscales des pays de l'UEMOA, les services de communication sont considérés comme les parents pauvres. Ces services ne disposent pas de budget nécessaire à leur fonctionnement et les agents qui y sont affectés considèrent à tout point de vue cette affectation comme une sanction.

Les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA doivent s'inspirer des expériences de la France. En effet, depuis les années 1990, en France, le renforcement de la communication et de la formation des citoyens en matière fiscale est très poussé. Dans la mesure où la loi de finances et les autres textes législatifs sont difficiles de compréhension, M. Jean-Pierre Brard a précisé qu' « afin de faciliter la compréhension de l'évolution de la loi fiscale par le citoyen, il serait nécessaire de renforcer la communication sur les principales modifications des règles fiscales prévues par la loi de finances, ainsi que les mesures nouvelles, en matière de fiscalité des particuliers et d'imposition des petites entreprises »<sup>673</sup>. Ainsi, l'administration fiscale française essaie de faire des efforts de communication externe en vue de mieux informer le public et aussi de mieux l'accueillir au sein de ses services. C'est une préoccupation fondamentale qui se révèle dans les politiques d'amélioration des rapports de l'administration fiscale avec ses usagers, les contri-

---

<sup>673</sup> BRARD (J-P), Rapport sur « la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale : Retrouver l'égalité devant l'impôt », rapport de la commission des finances, n°1802, Assemblée Nationale, 1999.

buables pour améliorer le civisme fiscal<sup>674</sup>. En s'inspirant de ces expériences, les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA doivent faire en sorte que pour les grandes entreprises, le paiement de l'impôt soit perçu comme l'accomplissement d'un devoir civique auquel elles adhèrent spontanément.

Pour être efficace, les administrations doivent veiller à ce que les multinationales reçoivent une information claire sur leurs obligations, les impôts et taxes auxquels elles sont assujetties, les dates de déclaration et les paiements. Les multinationales et tous autres contribuables doivent être informés à temps des changements intervenus dans la réglementation. À ce sujet, tous les moyens de communication seront mis à contribution. Enfin, cette politique de communication a pour objectif d'une part, l'amélioration de l'information, d'autre part, l'amélioration du dialogue avec les usagers ou les multinationales et enfin, favoriser la promotion du civisme fiscal.

### **3/ Le renforcement et la coordination des administrations fiscales**

Selon la commission de l'UEMOA « une synergie fiscale flexible et mieux articulée entre fiscalité de porte et fiscalité intérieure est un réceptacle propice au processus de substitution graduelle de la fiscalité intérieure à la fiscalité de porte <sup>675</sup> ». Cette note de l'UEMOA doit s'appliquer aussi aux administrations fiscales dans la lutte contre l'évasion fiscale. Car la perspective d'une plus grande productivité des administrations fiscales doit reposer sur la recherche d'une synergie efficace notamment en ce qui concerne l'échange et le partage des informations.

Il est impérieux, pour venir à bout de la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales d'abord d'initier une politique de renforcement des capacités des administrations fiscales et une allocation suffisante des ressources budgétaires. Il faudra ensuite mettre en place dans chaque État membre de l'espace UEMOA, une plateforme

---

<sup>674</sup> BOUVIER (M), ESCLASSAN (M-C) et LASSALE (J-P), Manuel de finances publiques, LGDJ, 10<sup>e</sup> éd., 2010.

<sup>675</sup> Commission de l'UEMOA, « Note de présentation du projet de décision portant adoption du Programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA », 2006, p.3.

commune d'échange d'informations. En outre, créer des structures d'enquêtes, de recherche et de renseignements communs aux administrations fiscales et la mise en place par la commission de l'UEMOA d'un cadre d'échange opérationnel entre administrations fiscales. Enfin, il s'agira de renforcer les capacités de la commission en vue de permettre un suivi et une évaluation efficace des réformes mises en œuvre.

De plus, l'amélioration des performances de l'administration fiscale passe par la rationalisation et l'instauration d'une logique d'objectifs et non de moyens au sein des entités chargées du recouvrement de l'impôt. Au total, le renforcement et la coordination des administrations fiscales sont en effet, considérés depuis le milieu des années 90 comme le levier du développement des économies nationales.

## **Paragraphe 2/ La création de la direction des Grandes Entreprises**

Pendant de longues années, les pays membres de l'espace UEMOA fonctionnaient sur la base de la fragmentation des structures de gestion. Au début des années 90, et sous l'égide du FMI, a été opérée la fusion des anciennes régies spécialisées par type d'impôt et le transfert de la plénitude des attributions de recouvrement à l'administration fiscale. L'introduction du concept de segmentation a constitué la réforme la plus importante quant à l'organisation des services opérationnels.

Le concept de segmentation a conduit à revoir l'approche traditionnelle dans laquelle, le principe dominant pour structurer le réseau était celui de la répartition géographique avec pour corollaire une multiplication des implantations de Services dans un souci d'assurer une proximité entre les services et les contribuables. Cette approche adoptée par plusieurs pays y compris la France, avant le développement des moyens de communication, visait à faciliter la connaissance du terrain et du tissu fiscal. Dans les circonstances actuelles, ces principes de bon sens sont encore souvent considérés comme bien adaptés aux besoins de gestion des petits contribuables, notamment dans les localités excentrées.

L'introduction de la segmentation a permis de concevoir des approches plus novatrices en adoptant une organisation basée sur des principes tels que : la création des structures spécialisées pour la gestion, le contrôle et le recouvrement des impôts

des grandes entreprises. Cette structure a une compétence nationale. Les appellations retenues pour ces unités varient d'un pays à l'autre dans l'espace UEMOA. Ces structures ont été mises en place dans le but de sécuriser les recettes intérieures et faciliter la mise en œuvre des réformes fiscales importantes dans le cadre des réformes structurelles soutenues par le FMI.

Les conséquences de la mise en œuvre de ces services ont été perçues comme positives dans l'ensemble des pays de l'espace UEMOA<sup>676</sup>. Sans remettre en cause ses avancées positives et se fondant sur l'existant c'est-à-dire la direction des grandes entreprises, structures s'occupant des gros contribuables dont les multinationales, nous pensons, qu'en améliorant ses performances, cette structure peut lutter efficacement contre l'évasion fiscale.

Mais avant d'aborder, les points d'amélioration (B), nous ferons une petite revue des attributions de la Direction des grandes entreprises (A).

## **A/ Attributions des DGE dans les pays de l'UEMOA**

La Direction des Grandes Entreprises (DGE) est un service à compétence nationale, créée au sein de la Direction Générale des Impôts, qui, en sa qualité d'interlocuteur fiscal unique des grandes entreprises, est en charge de la gestion de leurs dossiers, en ce qui concerne à la fois l'assiette le contrôle et le recouvrement des principaux impôts et taxes dont elles sont redevables. Il faut noter que la création de la DGE dans les pays de l'UEMOA fait suite au rapport sur l'introduction ou la modernisation d'une TVA dans le cadre des programmes de réformes structurelles soutenus par le FMI. A titre d'exemple la DGE a été créée au Bénin en 1990, en Côte d'Ivoire en 1997 et au Sénégal en 2001.

Quel que soit le pays de l'UEMOA, le critère de rattachement à la DGE est le chiffre d'affaires. Un seuil est fixé.

---

<sup>676</sup> Cette appréciation favorable est conforme aux conclusions de l'étude conduite en 2002 pour un échantillon représentatif de pays (cf. Improving large tax payers compliance, Katherine BAER, 2002).



La DGE est chargée des missions de gestion, de contrôle, contentieux, recouvrement et accueil des contribuables relevant de sa compétence. La gestion des dossiers fiscaux se caractérise par l'accomplissement de certaines tâches telles que la prise en charge des travaux d'assiette, le suivi du recouvrement des impôts, droits et taxes, le traitement des dossiers de remboursement et l'exécution des programmes de vérification.

S'agissant du contrôle fiscal, cette fonction exige de la DGE, l'exécution et le suivi des programmes de vérification de la comptabilité, la proposition d'inscription aux programmes annuels de contrôle, la recherche, l'exploitation de l'information, fiscale ainsi que la réalisation d'enquêtes et investigations.

En ce qui concerne la prise en charge des réclamations contentieuses, la DGE, s'engage à examiner et instruire d'une manière rapide et efficace, sur toute réclamation ou/et recours relevant de sa compétence ainsi que sur la formalisation, l'examen et le suivi des dossiers contentieux relatifs aux affaires portées devant les instances judiciaires compétentes.

Enfin, afin d'assurer une collecte rigoureuse et efficace des recettes fiscales, la DGE s'occupe de la prise en charge des différents règlements effectués par les entreprises relevant de leur compétence au titre des versements spontanés opérés ou des rôles généraux ou individuels émis à leur encontre, ainsi que le suivi de leur situation en matière de recouvrement. Aussi s'engage-t-elle à réserver un accueil de qualité aux contribuables, dans le cadre d'une relation améliorée.

## **B/ Amélioration des performances de la DGE dans la lutte contre l'évasion fiscale**

Pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale, les DGE des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, doivent mettre l'accent sur deux axes majeurs à savoir : le renforcement de l'informatisation de la DGE et l'amélioration de la qualité du contrôle fiscal.

### **1/ L'apport de l'informatique**

L'informatisation a connu un nouvel essor dans les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA depuis le début des années 2000. Pendant cette période, l'évolution des systèmes a été fortement influencée par les changements en matière de technologie et par les nouveaux besoins exprimés par les utilisateurs dans le cadre de la modernisation des structures et des procédures des administrations fiscales.

À l'exception de quelques pays comme le Mali et le Sénégal, les autres pays membres de l'espace UEMOA n'ont malheureusement pas bénéficié de ce nouvel essor. Après l'échec du volet fiscal du projet PIAF<sup>677</sup> dans les années 90, les premières applications informatiques ont été développées localement avec de faibles moyens notamment au Bénin, au Togo, en Côte-d'Ivoire. Elles ont rapidement atteint leurs limites et les performances restent très en deçà des besoins.

Les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, à défaut de doter tous leurs services d'outils informatiques adéquats, doivent concentrer leurs efforts sur les DGE. Et ces outils informatiques doivent répondre à trois types de besoins : l'amélioration des services aux contribuables en facilitant l'accès en ligne à

---

<sup>677</sup> Les applications fiscales du Programme d'informatisation des administrations financières (PIAF) qui avaient été expérimentées avec l'appui de la France en Mauritanie pendant la première moitié des années 90 avaient pour ambition une généralisation aux autres pays francophones d'Afrique Sub-Saharienne dont les pays de l'UEMOA.

l'information fiscale et aux imprimés, et la mise en œuvre des procédures de télé déclaration et de télépaiement, l'amélioration des performances en matière de gestion des contribuables, notamment en ce qui concerne le suivi des déclarations et des paiements dans un compte fiscal unique, la relance des défaillants, le traitement d'informations provenant de bases de données et l'analyse du risque en matière de sélection des dossiers à vérifier, le renforcement du pilotage et du suivi de leurs activités, y compris la tenue des statistiques et le suivi des indicateurs de performances et l'achat et l'installation d'un progiciel développé en conformité avec les meilleurs standards en matière de technologie informatique.

Enfin, les pays membres de l'espace UEMOA peuvent acquérir des progiciels disponibles sur le marché à savoir : Les systèmes e-Ris de Bull, SIGTAS, ORACLE entreprise Tax management, GENTAX, SAP. Cette liste n'est pas exhaustive, mais les caractéristiques des produits proposés sont de plus en plus similaires compte tenu de la concurrence entre les firmes concernées.

## **2/ La qualité du contrôle fiscal**

Dans un système fiscal moderne, la sélection des dossiers à vérifier et les méthodes de contrôle sont fondées sur la gestion du risque. La création des services ou des directions ou encore des centres des grandes entreprises a été une première étape positive, surtout que ces moyens de contrôle étaient concentrés sur les secteurs d'activités comme les banques, les Assurances, les industries, les négoce. Une autre avancée a été la diversification des méthodes de contrôle (contrôle sur pièce, contrôle ponctuel).

Malgré ces progrès encourageants, les résultats du contrôle fiscal sont très en deçà des besoins dans l'ensemble des pays de l'espace communautaire UEMOA qu'il s'agisse : du taux de fréquence des contrôles : moins de 1 % des moyennes et grandes entreprises sont contrôlées annuellement<sup>678</sup>, du développement encore imparfait du

---

<sup>678</sup> Entre 1990 et 1993, le nombre de contrôles fiscaux était inférieur à 100 pour l'ensemble des pays, soit moins de 1 % des entreprises relevant d'un régime réel d'imposition.

contrôle sur pièces, les vérifications générales étant encore la règle, de la faiblesse du recouvrement des redressements notifiés suite à contrôle, notamment à l'issue des vérifications générales, de l'absence des poursuites pénales dans les cas de fraudes graves.

Sur la base du constat fait, les efforts devraient maintenant porter sur les chantiers suivants : le renforcement de l'apport de la recherche et des recoupements dans l'identification des déclarations et dossiers à vérifier, le développement des modules d'appui au contrôle fiscal et de la gestion du risque et de la création d'une unité fonctionnelle chargée de la politique et du contrôle des prix de transfert.

De plus, la DGE doit fonder son action sur la recherche des valeurs fortes comme l'intégrité, la neutralité, le professionnalisme. Elle doit définir et conduire un dispositif de management de manière à obtenir l'assurance du respect par tous les services des règles de procédure en vigueur. Enfin, elle doit supprimer les risques d'erreur ou de manipulation sur des données ou des résultats et plus généralement à assurer en permanence le niveau qualitatif visé par l'organisation.

## **Section 2/ La relation améliorée entre les administrations fiscales et les multinationales**

Les administrations fiscales ont pour rôle essentiel de prélever l'impôt pour permettre aux États d'accomplir les fonctions qui leur sont dévolues. Pour ce faire, elles sont érigées en une administration de puissance publique autoritaire exerçant une emprise excessive sur la matière fiscale ; emprise qui va de la conception des textes juridiques jusqu'à leur mise en œuvre. Les administrations fiscales sont régies par un cadre normatif qui leur est très favorable.

Fortes de ces prérogatives exorbitantes de droit commun et du rôle qui leur sont dévolues, les administrations fiscales adoptent le plus souvent une attitude de défiance à l'égard des contribuables en général et des entreprises en particulier fondées sur la présomption de mauvaise foi. Partant de cette conviction, les administrations fiscales privilégient alors dans sa relation avec les entreprises la lutte contre l'évasion fiscale internationale ou la fraude fiscale.

Face à cette structure tentaculaire des administrations fiscales et ses pouvoirs exorbitants, le contribuable se trouve, selon une formule du professeur Thierry Lambert, dans la situation de «David contre Goliath»<sup>679</sup>. Le contribuable ressent l'impôt d'une part, comme une « amputation de son patrimoine acquis par le travail, l'investissement ou encore par voie de mutation », d'autre part, il le vit comme une atteinte à son droit de propriété au nom de la solidarité nationale.

Amputé d'une partie de son patrimoine, traité ensuite avec méfiance et suspecté d'organiser la fraude ou l'évasion fiscale, le contribuable organise sa ligne de défense en affichant à son tour une position de défiance à l'égard de l'administration fiscale qu'il juge toujours suspicieuse et répressive. Par réaction, il instrumentalise l'impôt et le «détourne à des fins sans cesse optimisant ».

Les relations entre les administrations fiscales et les entreprises sont marquées de défiance mutuelle. L'amélioration de leurs relations doit provenir d'abord et surtout de ceux qui détiennent le pouvoir. Les institutions ne doivent pas perdre de vue une donnée essentielle : pour investir, créer des emplois, produire de la richesse, les opérateurs économiques ont besoin de stabilité, de sécurité et de visibilité. Quand ils investissent, ils prennent des risques et c'est ainsi qu'ils doivent pourvoir le faire en toute confiance et en toute connaissance de cause.

S'agissant des contribuables, s'ils ne sont pas tous des fraudeurs, il faut tout de même reconnaître que tous les contribuables ne sont pas des « David », certains peuvent même être de véritables « Goliath », capables de déjouer les mécanismes savamment orchestrés par les administrations fiscales, les firmes internationales en sont un exemple édifiant.

Les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA se trouvent donc confrontées à une double exigence : comment améliorer ces services à destination des entreprises tout en renforçant les mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale internationale.

Toute la problématique de la lutte contre l'évasion fiscale est justement de

---

<sup>679</sup> LAMBERT (T.), « Le contribuable face à l'administration fiscale », psychologie et sciences administratives, p. 102-121.

trouver les termes d'une collaboration en bonne intelligence pour atteindre une relation de confiance à même de garantir aux États les ressources financières nécessaires dont ils ont besoin pour répondre aux nombreux défis de développement.

Une voie, autre que celle de la lutte frontale contre l'évasion fiscale est possible. Il s'agit de celle qui privilégie la prévention. Elle consiste à fixer clairement entre les acteurs concernés : administrations et entreprises, les droits et les devoirs de chacun dans le cadre d'accords fiscaux préventifs (paragraphe 1) et d'amener progressivement les entreprises internationales vers le statut de contribuable citoyen par une discipline fiscale coopérative (paragraphe 2).

## **Paragraphe1/ Les accords fiscaux préventifs**

Les accords fiscaux préventifs<sup>680</sup> participent de nos jours à un phénomène international, qui, s'il n'est pas nouveau pour certains États, notamment anglo-saxons, a néanmoins tendance à se généraliser de nos jours. Ces accords peuvent prendre soit la forme du rescrit (A) ou de l'accord préalable sur les prix de transfert (B). Ces accords fiscaux préventifs participent d'une logique qui s'inscrit dans la gouvernance stratégique des entreprises aussi bien que dans celle des administrations fiscales. Sans risque de se tromper, on peut parler d'une nouvelle forme de gouvernance fiscale dont l'une des caractéristiques consiste dans la responsabilisation des deux parties.

De plus, les accords fiscaux préventifs sont source de sécurité juridique à la fois pour les entreprises internationales et pour les administrations fiscales. Ces dernières cherchant à régler en amont les problèmes rencontrés par les contribuables. Le procédé consistant à interroger l'administration fiscale préalablement à une opération était cependant peu utilisé par le contribuable. La méfiance qui, traditionnellement, caractérise la relation administration-contribuable en est sans doute la principale

---

<sup>680</sup> BOUVIER (M), « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : Répression ou Prévention ? » Éditorial, RFPP, n°10-2010.

cause<sup>681</sup>.

## A- Le rescrit fiscal

Le rescrit fiscal est une demande initiée par le contribuable afin de consulter l'administration fiscale pour avis sur la conformité d'une opération future. Pour faire face aux nombreux défis, plusieurs États en Afrique au Sud du Sahara se sont dotés au cours des années 2000 d'un outil appelé le rescrit fiscal.

Ce dispositif permet au contribuable et surtout aux entreprises internationales de solliciter l'avis préalable de l'administration fiscale sur tel ou tel montage. Ainsi, l'investisseur peut donc opposer en cas de contrôle fiscal ou de litige, la réponse fournie en amont par l'administration fiscale. D'où l'impérieuse nécessité de bien définir le rescrit.

En effet, le rescrit (du latin *rescrit*, de *rescribere*, réécrire) est un acte administratif donné par écrit par une autorité dans son domaine de compétence propre, qui fournit une réponse à une question posée par une personne physique ou morale. De nos jours, il est une prise de position formelle de l'administration fiscale, saisie par un contribuable. En cas d'interrogation sur la fiscalité applicable à une situation précise, la procédure du rescrit permet d'obtenir une réponse précise et définitive opposable à l'administration y compris si la solution donnée est contraire à la loi. Le rescrit fiscal fait ainsi prévaloir la sécurité juridique.

Toutefois, la demande en rescrit doit respecter un certain nombre de conditions de fond et de forme (1). C'est seulement lorsque ces conditions sont réunies que l'administration fiscale peut être amenée à donner un avis sur le montage qui lui est présenté (2).

---

<sup>681</sup> Le rescrit fiscal a justement pour objectif de passer « de la sécurité juridique à la confiance légitime » (Patrick LOCHÉTÉUX (P), « Le rescrit fiscal et la sécurité juridique », *Gazette du Palais*, 2009, n° 226 à 230, p.2-13).

## 1/ Les conditions de la demande en rescrit

Le domaine du rescrit fiscal a été considérablement étendu. Le « rescrit valeur »<sup>682</sup> permet d'obtenir de l'administration une prise de position formelle sur la valeur<sup>683</sup> d'une entreprise dans le cadre d'une donation. Le « rescrit établissement stable » permet au contribuable de demander à l'administration fiscale de se prononcer sur l'existence d'un établissement stable au regard d'une convention fiscale internationale. Le rescrit prix de transfert a fait l'objet d'une procédure particulière. Enfin, « le rescrit abus » de droit est prévu par l'article L 64 B du livre des Procédures fiscales et permet au contribuable de s'assurer de la validité d'une opération juridique au regard de la législation sur les abus de droit en France.

Ainsi, l'article L 64 B du Livre des Procédures Fiscales dispose que la procédure définie à l'article L 64 qui traite de l'abus de droit, n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention ou encore à l'élaboration d'un montage, a consulté par écrit l'administration fiscale en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'ait répondu dans un délai de six mois à compter de cette demande.

Ainsi, pour que la demande soit recevable, il faut qu'elle soit préalablement formulée par les parties à la conclusion du contrat ou du montage. Dans le cas contraire, la demande aurait le caractère d'une demande de renseignements et ne pourrait alors bénéficier de la garantie attachée à une prise de position formelle de l'administration fiscale.

---

<sup>682</sup> Cette procédure a été légalisée par la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008- loi de finances rectificative pour 2008. Les modalités d'application ont été précisées par le décret n°2009-1615 du 18 décembre 2009 codifié à l'article R.18-1 du LPF (DF 1/10, act.6.).

<sup>683</sup>Cf. COUDERC (H-A), « Intérêt du rescrit : à la recherche de la juste valeur », JCP n°2003, n°39, p. 1364 ; SCHUSTER (P), « La procédure du rescrit valeur », JCP N: 2003, n°39, p. 1365, DUHEM (J), « Donation d'entreprise et rescrit fiscal : l'administration propose un traitement préventif », JCP n°1998, n°19, P. 715, GIRAY (M), « une nouveauté dans la transmission familiale de l'entreprise : le rescrit », JCP, n°1998, n°25. p. 983.



Le rescrit est une procédure ouverte, que vous soyez personne physique ou personne morale. Il ne s'agit pas d'une simple demande de renseignements. La réponse obtenue de l'administration l'engage pour l'avenir et garantit au contribuable une sécurité juridique en cas de contrôle ultérieur.

Toutefois, certaines conditions doivent être réunies pour la demande de rescrit : celle-ci doit être écrite, préalable, elle doit préciser la situation de fait du contribuable et viser le texte fiscal à l'aune duquel l'administration prendra position. Elle doit aussi mentionner de façon explicite l'identité des parties.

De plus, le contribuable doit être de bonne foi c'est-à-dire, avoir fourni à l'administration fiscale tous les éléments lui permettant de se prononcer en toute connaissance de cause. Enfin, l'administration n'est réputée saisie qu'à partir du moment où elle dispose de tous les éléments complets et utiles.

## **2/ La portée de la demande en rescrit**

En France, la portée de la garantie apportée au contribuable par le mécanisme de rescrit dépend de la réaction de l'administration dans le délai de six mois à compter du jour de la réception par elle, de la demande remplissant toutes les conditions. Lorsque l'administration ne répond pas dans le délai indiqué, la procédure de répression des abus de droit n'est pas applicable au contribuable, à moins que celle-ci ne démontre que la demande ne remplissait pas toutes les conditions nécessaires, ou alors que l'opération mise en œuvre par le contribuable ne correspond pas à celle décrite. La garantie ne concerne que l'opération soumise à l'administration fiscale et n'est invocable que par les parties à la convention ou au contrat.

Lorsque l'administration répond dans les six mois, soit elle ne partage pas l'analyse du contribuable, ce dernier est libre de réaliser l'opération à ses risques et périls ; soit l'administration fiscale n'émet pas d'objection et elle est donc engagée par sa position. La réponse faite au contribuable est personnelle, et aucune autre personne ne peut se prévaloir d'une réponse qui aurait été adressée à un tiers, quand bien

même sa situation paraît identique<sup>684</sup>.

En pratique, la portée du rescrit fiscal demeure encore limitée dans un pays comme la France où cette procédure n'a eu jusque-là qu'un succès mitigé<sup>685</sup>. Plusieurs raisons expliquent cet état de fait. Il s'agit d'une part, d'une crainte envers l'administration fiscale. Le contribuable quel qu'il soit, aime rester dans l'anonymat de peur d'être contrôlé par le fisc. Cette crainte semble justifiée, car le rescrit n'apporte pas au contribuable une sécurité totale. D'autre part, même si le contribuable est protégé d'une sanction sur le fondement d'un abus de droit, l'administration ayant connaissance du montage, peut se garder de ne pas se prononcer sur d'éventuels vices du montage, et procéder par la suite à un redressement sur un tout autre fondement.

De plus, dans cette procédure, l'administration est à la fois juge et partie. Il lui est demandé de se prononcer sur un dossier en donnant une autorisation souvent contraire à ses intérêts<sup>686</sup>.

Enfin, les entreprises n'ont pas du tout envie de rendre public un schéma original pour ne pas alerter la concurrence ou pour ne pas attirer l'attention de l'administration fiscale sur un montage valable mais constitutif d'un trop grand risque d'évasion fiscale et l'inciter à agir pour combler une lacune, législative privant aussi le contribuable de quelques années de profit.

Pour autant, la généralisation du rescrit fiscal dans l'espace UEMOA ne saurait se passer d'un contrôle strict des procédures. En effet, s'il est un levier puissant de sécurité juridique importe du droit fiscal européen le rescrit fiscal peut également être un outil d'évitement lorsque l'administration fiscale ne se contente pas de donner une autorisation sur un montage ou une opération, mais conclut un accord fiscal secret avec une entreprise.

À ce titre, le rescrit doit être strictement encadré surtout dans ces jeunes États.

---

<sup>684</sup> LADOUX (L), « Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal », Les Nouvelles fiscales, 2010, n°1046, p. 25.

<sup>685</sup> OPPETIT (B), « La résurgence du rescrit », Dalloz, 1991, chrono, p. 105.

<sup>686</sup> BAFFOY(G) et De LASSUS (S), « Les limites de la procédure du rescrit et propositions d'améliorations », la semaine juridique, Ed. Notariale et immobilière, 2003, n° 39 p. 1366 et s.

À défaut, il pourrait avoir des effets néfastes et tendre, à accentuer la position prépondérante des firmes multinationales.

En tout état de cause, les pays membres de l'espace UEMOA ne peuvent pas faire l'économie de l'instauration d'un régime fiscal stable et relativement prévisible. L'enjeu pour ces pays est de concilier l'objectif de facilitation du climat des affaires encouragé par les institutions internationales et le respect du principe de sécurité juridique.

## **B/ Les accords préalables sur les prix de transfert**

La remise en cause de plus en plus fréquente par les administrations fiscales, des prix de transfert et la difficulté ou non pour les entreprises d'identifier les transactions comparables requises pour l'établissement du prix de pleine concurrence ont pour effet de multiplier les cas de double imposition ou de double exonération.

La seule protection efficace consiste à faire valider la méthode de fixation des prix de transfert par chacune des administrations concernées. Une telle procédure dite Accord préalable de prix de transfert est de plus en plus utilisée dans différents pays dont la France. Les États membres de l'espace UEMOA peuvent s'en inspirer pour élaborer une telle procédure.

Selon la définition donnée par l'instruction administrative du 7 Septembre 1999, l'accord préalable en matière de prix de transfert permet : « à une entreprise multinationale, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès de l'administration fiscale française que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intra-groupe n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du code General des impôts ». Nous aborderons successivement, la procédure mise en œuvre (1) et la portée de l'accord préalable sur les prix de transfert (2).

## **1/ La mise en œuvre de la procédure**

Source de sécurité juridique et économique, l'accord préalable sur les prix de transfert doit permettre une meilleure concertation entre les administrations fiscales et les contribuables<sup>687</sup>. L'instruction du 7 Septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable est considérée comme « une petite révolution fiscale<sup>688</sup> ».

Les États membres de l'espace communautaire UEMOA peuvent s'inspirer de l'expérience française. La procédure d'accord préalable se déroule suivant des règles bien précises fixées par la législation (a) pour aboutir à la conclusion d'un accord amiable, véritable convention (b).

### **a/ Le déroulement de la procédure d'accord préalable**

Le déroulement de la procédure d'accord préalable se déroule en deux phases l'ouverture de la procédure qui fera l'objet d'une instruction par les services compétents.

S'agissant de l'ouverture de la procédure d'accord préalable, son initiative incombe au contribuable qui introduit sa demande auprès des services compétents de l'administration fiscale<sup>689</sup>. L'accord préalable en matière de prix de transfert fait l'ob-

---

<sup>687</sup> GHARBI (N), « Le contrôle fiscal des prix de transfert », op. Cit, p. 369.

<sup>688</sup> SILBERZTEIN (C) et SCHMITT (V), « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », Droit fiscal, 2000, n°5, p. 254.

<sup>689</sup> DELORME (L), « Prix de transfert : Airbus obtient le premier accord préalable multilatéral européen », op. cit, p. 30. L'auteur reprend les explications de FABRE (M), Directeur Fiscal du groupe Airbus : « Airbus s'est lancée dans la négociation de l'APP à l'issue d'une réorganisation menée en 2011. La nouvelle structure nécessitait la mise en place des méthodes de prix de transfert adéquates. La complexité des activités industrielles, par ailleurs fortement intégrées, et l'interdépendance des opérations d'Airbus en Europe rendaient cette tâche extrêmement difficile. C'est pourquoi, Airbus entreprenait une démarche volontaire auprès des administrations fiscales des quatre (4) États dans lesquels le groupe réalise l'essentiel de ses activités en vue d'aboutir à un consensus quant à la méthode de détermination des prix de transfert. ».

jet d'une procédure assez simple. Par exemple, le fait qu'un contribuable soit soumis à une procédure de contrôle n'empêche pas la présentation d'une demande d'accord au titre des transactions futures. Mais une demande d'accord préalable ne peut avoir pour effet de suspendre un contrôle en cours ou toute autre procédure d'examen ou d'établissement d'impôt. Mais rien ne s'oppose à ce qu'une opération de contrôle fiscal puisse être prolongée par l'examen d'une demande d'accord préalable pour les exercices non couverts par la vérification de comptabilité. En plus de sa demande, le contribuable doit proposer une méthode de détermination de ses prix de transfert puis fournir l'ensemble des données commerciales, industrielles, financières et juridiques visant à démontrer que ladite méthode présentée par le contribuable conduit à déterminer des prix de manière conforme au principe de pleine concurrence.

En ce qui concerne l'instruction de la demande d'accord préalable, elle suppose une coopération entre l'entreprise et l'administration. L'instruction de la demande d'accord conduit à étudier la méthode présentée par le contribuable dans le cadre d'un examen conjoint mené par l'administration fiscale dans le cadre d'une négociation parallèle entre l'administration et l'autorité compétente des autres États concernés.

L'instruction de la demande ne se limite pas à un examen formel des documents. Avec l'accord de l'entreprise, les agents de l'administration fiscale chargés de l'instruction peuvent se rendre sur place. Dans ce cadre, l'entreprise ou ses conseils mettent à la disposition de l'administration les éléments permettant d'analyser la méthode présentée par tous moyens appropriés. L'administration doit avoir accès à l'ensemble de la documentation permettant d'éclairer la politique de prix de transfert dans l'entreprise. En outre, le contribuable doit pouvoir être amené de produire tous documents comptables ou extracomptables susceptibles d'éclairer les agents chargés de l'instruction<sup>690</sup>.

L'instruction des demandes d'accord préalable ne se limite pas non plus à un examen formel des transactions en cause. Au contraire, elle suppose leur examen approfondi. C'est ainsi que les méthodes proposées doivent faire l'objet d'une justifica-

---

<sup>690</sup> DGI, Instruction n°171 du 17 Septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, op. cit., p. 4.

tion substantielle. Les données comparables sont amenées à y jouer un rôle fondamental. En l'absence de données comparables, le contribuable devra démontrer que la méthode qu'il retient permet d'approche des prix de pleine concurrence.

Enfin, dès lors que l'administration fiscale aura établi sa position sur la méthode de détermination des prix de transfert proposée par le contribuable, elle poursuit l'examen conjoint de celle-ci avec l'autorité compétente partie à la négociation. Si, au terme de ces échanges, l'autre autorité compétente parvient à la conclusion qu'elle ne souhaite pas donner son accord, la procédure est close et le contribuable en est informé<sup>691</sup>.

## **b/ La conclusion de l'accord préalable**

Lorsque les administrations engagées dans la procédure parviennent à un accord, le service chargé de l'instruction de la demande devra adresser au contribuable une lettre définissant les termes de l'accord. Ce dernier devra alors fait connaitre en retour son acceptation et s'engager à respecter les conditions d'application de l'accord. Ce dernier doit être confidentiel.

En s'inspirant de l'expérience française, le courrier adressé au contribuable par l'administration fiscale contient les informations suivantes : les entreprises et les transactions couvertes par l'accord, la description de la méthode de détermination des prix de transfert retenue, les modalités de révision ou d'annulation de l'accord, la date d'entrée en vigueur de l'accord, sa durée, les renseignements à porter dans le " rapport annuel" et le dispositif de suivi, ainsi que les conditions de renouvellement de l'accord<sup>692</sup>. En principe l'accord préalable entre en vigueur à la date convenue entre les parties. Sa durée doit être fixée lors des négociations. Elle ne peut être inférieure à trois ans ni supérieure à cinq. À la demande de l'entreprise l'accord peut être éventuellement renouvelé.

---

<sup>691</sup> Ibid.

<sup>692</sup> DGI, Instruction n°171 du 17 Septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, op. cit . p. 4.

Enfin, il convient de noter qu'en l'état actuel de la doctrine administrative, l'accord préalable ne peut pas avoir de portée rétroactive à la différence de la situation que l'on connaît dans d'autres pays.

## **2/ Les effets de l'accord préalable.**

L'avantage essentiel de l'accord préalable est d'offrir aux entreprises qui en bénéficient une sécurité fiscale parfaite et de leur éviter les aléas du contrôle fiscal et du contentieux (a). Mais quoique très efficaces les accords préalables présentent quelques inconvénients (b).

### **a/ Les avantages de l'accord préalable**

Les avantages de l'accord préalable profitent aussi bien aux entreprises multinationales qu'aux administrations fiscales<sup>693</sup>. Il constitue un moyen de contournement du contentieux et contribue largement à la sécurisation des prix de transfert.

En ce qui concerne l'évitement du contentieux des prix de transfert, la mise en œuvre d'une politique d'accord préalable permet d'éviter aux contribuables ainsi qu'à l'administration fiscale des vérifications et des actions en justice longues et coûteuses auxquelles peut donner lieu la fixation des prix de transfert. Lorsqu'un accord préalable est conclu, l'administration fiscale aura sans doute à consacrer moins de ressources aux contrôles ultérieurs des déclarations d'impôts du contribuable.

En effet, la possibilité qui s'offre d'examiner des problèmes fiscaux complexes dans un cadre plus serein que celui d'une vérification des prix de transfert peut favoriser la libre circulation des informations entre les parties concernées, en vue d'un résultat qui soit juridiquement correct et réalisable dans la pratique. L'absence de confrontation peut également conduire à plus d'objectivité pour l'examen des données et renseignements fournis dans un cadre plus ou moins contentieux.

---

<sup>693</sup> SILBERZTEIN (C), « Prix de transfert : Négociez un accord préalable avec l'administration », *option Finance*, 1999, n°653, p. 45.

L'étroite concertation et coopération entre les administrations fiscales pour la mise en œuvre d'un dispositif d'accord préalable se traduisent également par des relations plus sincères entre les pays parties à la convention pour tout ce qui concerne la fixation des prix de transfert<sup>694</sup>.

S'agissant du renforcement de la sécurité juridique, un dispositif d'accord préalable est surtout utile pour les contribuables parce qu'il élimine l'incertitude en rendant plus prévisible le régime fiscal des transactions internationales. Une fois les conditions remplies, l'accord préalable constitue pour les contribuables concernés un facteur de sécurité juridique pour le régime fiscal des opérations en cause et ce pour une période fixée à l'avance. Dans certains cas, l'accord préalable comportera une possibilité de prorogation. Il pourra également donner lieu à une renégociation par les administrations fiscales et les contribuables concernés à son expiration<sup>695</sup>. Grâce à cette sécurité, que lui procure l'accord préalable, le contribuable est mieux à même de prévoir ses charges fiscales. Ce qui est de nature à favoriser l'investissement<sup>696</sup>.

Les accords préalables des prix de transfert réduisent très sensiblement la possibilité de double imposition ou de double exonération, puisque tous les États partie participent à la procédure. En revanche, les accords préalables de prix de transfert unilatéraux n'apportent pas de certitude pour la réduction de la double imposition, parce que les autres administrations fiscales qui ont à connaître des transactions régies par ces accords peuvent considérer que la méthode adoptée ne donne pas un résultat conforme au principe de pleine concurrence.

---

<sup>694</sup> OCDE, principes applicables en matière de prix de transfert, OP. Cit ; 34.145.

<sup>695</sup> OCDE, principes applicables en matière de prix de transfert, OP. Cit ; 34.145.

<sup>696</sup> Ibid.



## **b/ Les inconvénients liés aux accords préalables**

Les accords préalables en matière de prix de transfert présentent, malgré tous les avantages cités ci-dessus, certaines limites<sup>697</sup>.

Malgré sa vocation préventive d'une part, la procédure d'accord préalable sur les prix de transfert peut prendre les relents d'un contrôle répressif, tant elle présente des similitudes avec la procédure de vérification, alors que les garanties du contrôle ne sont pas prévues. D'autre part, l'objectif principal de l'accord préalable sur les prix de transfert n'est pas toujours assuré. La sécurité juridique n'est pas pour autant garantie.

S'agissant de la fragilisation des droits et garanties des contribuables, la production de documents nécessaires à l'examen de l'accord préalable peut engendrer une insécurité juridique pour le contribuable qui n'obtiendrait pas à la fin de la procédure la conclusion d'un accord préalable<sup>698</sup>.

Le dispositif d'accord préalable ressemble à s'y méprendre à un contrôle fiscal sans en présenter pour autant les garanties fondamentales reconnues au contribuable en cette matière<sup>699</sup>. Ce qui fait de la procédure d'accord préalable une procédure de « contrôle fiscal sans les garanties du contrôle »<sup>700</sup>. C'est à juste raison qu'il est à craindre qu'un accord préalable sur les prix de transfert ne soit un prétexte pour l'administration fiscale d'examiner les opérations en cause de façon plus approfondie qu'en cas de vérification des prix de transfert selon les circonstances de l'affaire. Le contribuable devra fournir des renseignements détaillés sur la fixation des prix de transfert et se conformer à toute autre obligation que l'administration fiscale lui imposera pour s'assurer du respect des conditions édictées dans l'accord préalable. Mais

---

<sup>697</sup> Michel (K), MARICHAL(O) et LUQUET (P), « Pourquoi et comment améliorer la procédure française d'accord préalable sur les prix de transfert ? », *Décideurs : Stratégie Finance et Droit*, 2003, n°50, pp. 30 et s.

<sup>698</sup> GHARBI (N), « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *op. cit.*, p. 382.

<sup>699</sup> *Ibid.* p.386.

<sup>700</sup> SILBERZTEIN (C) et SCHMITT (V), « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », *op cit* ; p. 256.

il n'est pas pour autant à l'abri des vérifications périodiques normales auxquelles l'administration fiscale pourra procéder sur d'autres points.

De plus, le contribuable pourrait encore avoir à démontrer : qu'il s'est conformé de bonne foi aux conditions prévues par l'accord ; que les principales énonciations de celui-ci restent valables ; que ces données utilisées pour appliquer la méthode retenue étaient correctes ; que les hypothèses de base sur lesquelles repose l'accord demeurent exactes et sont systématiquement respectées et que la méthode est appliquée de façon cohérente<sup>701</sup>.

Des problèmes peuvent également se poser si les administrations fiscales font un usage abusif, à des fins de vérification, des renseignements obtenus lors d'une procédure d'accord préalable. Si le contribuable retire sa demande ou si celle-ci est rejetée après instruction du dossier, les renseignements non factuels qu'il a fournis dans le cadre de cette demande, tels que les propositions de règlement, les avis, opinions et jugements ne devraient en principe être utilisés à des fins de vérification. En outre, pour renforcer la sécurité juridique des contribuables, il ne faut pas qu'une demande infructueuse d'accord préalable incite l'administration fiscale à déclencher une procédure de vérification<sup>702</sup>. Dans le même but, les administrations fiscales doivent préserver la confidentialité des secrets d'affaires, des autres informations et autres documents sensibles qui leur sont soumis au cours de la procédure.

En ce qui concerne L'insécurité fiscale, les accords préalables en matière de prix de transfert à caractère unilatéral peuvent soulever des difficultés pour les administrations fiscales comme pour les contribuables. Ils ne constituent que rarement une solution satisfaisante pour les multinationales. Ils ne confèrent qu'un espoir illusoire d'obtenir une sécurité fiscale<sup>703</sup>. En effet, si les autres administrations fiscales ne partagent pas les conclusions de l'accord préalable des prix de transfert, son application risque de ne pas produire les effets souhaités<sup>704</sup>.

---

<sup>701</sup> OCDE, Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert, op, cit, 4.156.

<sup>702</sup> Ibid. 4. 157.

<sup>703</sup> GHARBI (N), « Le contrôle fiscal des prix de transfert », op. Cit. ; p. 369.

<sup>704</sup> LA RAILLE (C), « Insécurité fiscale : quelle protection pour le contribuable », *Nouvelles fiscales*, 2003, n°: 883 p. 21.

Contrairement aux accords préalables, les accords unilatéraux ne réduisent pas l'incertitude pour le contribuable concerné et n'éliminent pas pour autant la double imposition économique ou juridique pour le groupe multinational<sup>705</sup>. La mise en application des accords préalables unilatéraux pose également un problème à l'occasion de l'ajustement corrélatif. Si l'administration tierce considère que l'ajustement corrélatif découlant d'un accord préalable sur les prix de transfert n'est pas conforme au principe de pleine concurrence, elle va probablement refuser de procéder à un tel ajustement.

## **Paragraphe 2/ Une discipline fiscale coopérative**

À juste titre, l'OCDE relève que les États confrontés à une prolifération des dispositifs de planification fiscale agressive ont mis au point diverses réponses pour s'attaquer au risque que présente cette prolifération pour leur base fiscale<sup>706</sup>.

Les administrations fiscales sont parvenues à la conclusion que convaincre peut être plus facile et plus efficace que contraindre pour améliorer le rendement du système fiscal. Développer le civisme fiscal du plus grand nombre au travers d'une approche relationnelle et ne concentrer les efforts de contrôle que sur les acteurs fiscaux à risque est une approche à laquelle de plus en plus de pays adhèrent.

Au regard du contexte socio-économique des pays membres de l'espace UE-MOA, et des moyens limités de contrôle de leurs administrations fiscales respectives, la promotion du civisme fiscal (A) pourrait être une solution plus efficace et moins coûteuse pour ces pays dans la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales. En retour, les administrations fiscales doivent jouer pleinement leur partition en respectant le devoir de loyauté (B).

---

<sup>705</sup>OCDE, principes directeurs en matière de prix de transfert op. Cit. ; 4.142.

<sup>706</sup> OCDE, lutte contre la planification fiscale agressive par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements, rapport 1er février 2011.

## A/ Le civisme fiscal : Une vertu requise des contribuables

Comme l'administration le revendique haut et fort<sup>707</sup>, les différents outils visant à pacifier les relations avec les contribuables partagent une ambition prioritaire : celle de renforcer le civisme fiscal ; autrement dit d'assurer un meilleur recouvrement, si possible spontané des créances d'impôt<sup>708</sup>.

Le civisme fiscal est défini comme l'accomplissement volontaire de leurs obligations fiscales par les contribuables<sup>709</sup>. Il suppose naturellement au premier chef une attitude loyale du contribuable à l'égard de l'administration fiscale. Ce comportement citoyen est une valeur largement prônée par tous les peuples organisés : « Rendez à César ce qui est à César, et à Dieu ce qui est à Dieu ». De plus, il constitue un acte citoyen qui exprime la confiance en l'État. Pour favoriser cette prédisposition, l'administration fiscale analyse, ses propres pratiques et agit de manière équilibrée, cohérente et spontanée sur l'ensemble des causes de l'incivisme fiscal.

Les États membres de l'espace communautaire UEMOA doivent s'inspirer des expériences des autres États qui naturellement ont une longueur d'avance dans la lutte contre l'évasion fiscale. Les expériences des pays anglo-saxons sont édifiantes.

---

<sup>707</sup> BARCON-MAURIN (J-L), « Éléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale », Colloque (CERF), *Fraude fiscale : du contrôle à la répression* : Dr fisc. 2007, n°3, comm. 50, p. 16 et s.

<sup>708</sup> M. Collet, « La régulation fiscale », Dr. fisc. 2008, n°12, comm. 220, p. 13, 19.

<sup>709</sup> La Promotion du civisme fiscal au BENIN. DGID.

## 1/ Le système de la compliance : Les approches coopératives des administrations anglo-saxonnes

Inspiré par l'OCDE et l'Union Européenne<sup>710</sup>; le système de la compliance permet d'inculquer « de bonnes pratiques » et un « comportement sain » au contribuable, consistant à le contraindre psychologiquement pour assurer le respect volontaire et spontané de la loi fiscale en dehors de l'intervention de l'administration fiscale<sup>711</sup>.

Désormais, il semble que le droit fiscal privilégie bien souvent l'incitation plutôt que l'obligation et la dissuasion au détriment de l'interdiction<sup>712</sup>. Ainsi, en matière d'optimisation fiscale agressive, l'administration fiscale française, à l'instar de ses homologues étrangers, semble vouloir revenir à une autre philosophie faisant appel à la notion d'entreprise responsable voire citoyenne<sup>713</sup>.

Ainsi, les pays anglo-saxons<sup>714</sup> que sont les Pays-Bas, le Royaume-Unis, l'Irlande, l'Allemagne ont amendé leur procédure de contrôle fiscal en vue d'améliorer la qualité de la relation entre les entreprises et les administrations fiscales souvent par référence à l'enhanced Relationship prônée par l'OCDE, parfois simplement en introduisant une dose de dialogue, et dans d'autres cas, en adoptant une approche relationnelle qualifiée de coopérative. La mise en place de ces dispositifs témoigne d'une

---

<sup>710</sup> Évolution de l'attitude de l'administration vis-à-vis du contribuable, qui passe d'un rôle de sanction et de contrôle vers celui d'une administration de service. Cela sous l'impulsion notamment de l'Union Européenne qui encourage les administrations des États membres à participer activement à l'amélioration de la compétitivité des entreprises européennes sur le marché mondial, GESLIN (L), Les nouvelles fiscales ,2008, n°1000, p. 17.

<sup>711</sup> NOËL (G), « La charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable révolution ou simple "miroir aux alouettes" ? » Dr. fisc. 2005, n°47, chron. 41 p. 1809, 16

<sup>712</sup> COLLET (M), « La régulation fiscale », Dr. fisc. 2008, n°12. comm. 220, p. 9, 3 - Voir COLLET(M), Droit fiscal, PUF, 2007, coll. " Thémis Droit ", p. 208, 344 et s. et p. 215 356 et s.

<sup>713</sup> Rapport de la proposition 19 du Rapport FOUQUET sur la sécurité juridique. Dr. fisc. 2008, n°27, comm. 403, p. 23 37. 403, p. 23 37.

<sup>714</sup> LACOMBE (V), BANOS (L) et GARCIA (F), « Contrôle fiscal des grandes entreprises : les nouvelles approches des administrations anglo-saxonnes peuvent-elles inspirer une évolution en France », Revue de droit fiscal, n°49, p.25.

forte volonté politique. Ces évolutions, dans les années à venir ne peuvent que se renforcer en favorisant d'une part la transparence et le civisme fiscal des entreprises et d'autre part, la modération et le sens de service de l'administration fiscale.

Selon les pays, l'incidence de ces programmes sur les relations avec l'administration est d'intensité variable, que ceux-ci peuvent impliquer une différenciation de statut fiscal des entreprises.

### **a/ L'incidence des approches coopératives sur la relation entre les administrations fiscales et les entreprises**

Les approches coopératives se traduisent par une intervention en continu de l'administration avant le dépôt de la déclaration de résultat.

C'est ainsi qu'au Royaume-Unis, le Client Relationship Manager (CRM) est l'interlocuteur dédié au sein de l'administration fiscale, au suivi de plusieurs entreprises. Le CRM effectue une revue de ces entreprises afin d'évaluer leur profil de risque fiscal. À cet égard, il analyse d'une part, les risques inhérents à la nature, au volume, à la complexité de l'activité, aux enjeux fiscaux, aux changements organisationnels intervenus dans le groupe ou l'entreprise ; les risques liés à la complexité des structures internationales, aux financements, ou aux opérations avec des entreprises liées ; d'autre part, les risques résultant des modalités de gestion interne du risque fiscal. Autrement dit le CRM évalue les règles de gouvernance et de contrôle interne, la transparence et la coopération avec l'administration fiscale, la conformité aux normes lors de l'établissement des liasses fiscales, la capacité à respecter les délais de déclaration et de paiement des impôts par la mise en œuvre des procédures, systèmes et compétences appropriées, la stratégie fiscale et la propension à la recherche de schémas d'optimisation fiscale au-delà de la bonne gestion des transactions de l'entreprise. L'administration fiscale apprécie ensuite le niveau de risque résultant de l'analyse de ces éléments au regard du profil des autres entreprises du même secteur afin de dégager un profil de risque relatif.

À l'issue de cette revue, le CRM classe les entreprises selon leur profil. Celles qui relèvent de la catégorie « risque faible » ne subiront plus aucun contrôle pendant

les trois prochaines années. S'agissant des entreprises qui présentent un profil de « risque élevé », le CRM propose des solutions pour la résolution des problématiques décelées. Ces entreprises feront en outre l'objet d'une revue annuelle. Les entreprises doivent s'engager à maintenir la communication avec le CRM et en particulier à informer l'administration de toute transaction envisagée qui pourrait avoir un impact fiscal notable ou substantiel ou qui impliquerait l'application d'une règle fiscale sujette à interprétation.

Au Pays-Bas, le programme horizontal monitoring prévoit une étude de faisabilité dans le cadre de laquelle, l'entreprise doit notamment justifier de son respect des délais de dépôt des déclarations fiscales et de paiement des impositions dues, décrire le fonctionnement des équipes affectées aux fonctions fiscale et financière et présenter sa documentation relative aux prix de transfert. À l'issue de cette étude et sur la base des critères de gouvernance de la fonction fiscale, l'administration Néerlandaise dresse un profil de l'entreprise qui sera ou non éligible à l'application du programme. Dans l'affirmative, l'entreprise peut signer un accord individuel avec l'administration fiscale. Cet accord définit les droits et devoirs de chacune des parties ainsi que les méthodes de contrôle que l'administration mettra en œuvre.

Enfin, en Allemagne, les entreprises peuvent solliciter, aussitôt après le dépôt de leur déclaration annuelle de résultat, un contrôle anticipé de leur situation en vue de clore plus rapidement la période d'incertitude durant laquelle, au titre d'un exercice donné, l'administration peut effectuer un redressement fiscal. Cette procédure permet ainsi aux entreprises de réduire à un ou à deux ans la prescription du contrôle qui, en temps normal, peut aller de trois à cinq ans.

Au-delà, de ces exemples de pays cités ci-dessus, d'autres pays comme l'Espagne expérimentent ces nouveaux dispositifs en faisant des tests avec des grandes entreprises pilotes. La mise en œuvre d'une approche coopérative entraîne une différenciation du statut fiscal des contribuables.

## **b/ Une différenciation du statut fiscal des contribuables**

La mise en place de l'approche coopérative entraîne la perte d'unicité de statut du contribuable qui résulte des conditions d'accès au programme et de la contractualisation des droits et obligations du contribuable.

En ce qui concerne les conditions d'accès aux programmes coopératifs, la plupart des pays adoptent des programmes qui visent seulement les grandes entreprises et c'est généralement le chiffre d'affaires qui est l'élément déterminant de l'éligibilité. D'autres pays ajoutent au chiffre d'affaires, les critères de bonne gouvernance.

S'agissant de la contractualisation de la relation entre l'administration fiscale et le contribuable, dans certains pays, un accord est signé entre les deux parties et définit les droits et devoirs de chacune des parties. L'entreprise doit garantir l'accès à certaines informations et aux données et systèmes de l'entreprise. Elle s'oblige parfois à une démarche proactive consistant à informer spontanément l'administration de ses positions fiscales incertaines, ou des opérations à forte incidence fiscale qu'elle réalise. En contrepartie, l'administration prend généralement l'engagement de ne pas contrôler, selon la procédure de droit commun, les exercices sociaux, ou les matières au titre desquelles le programme a été appliqué. Elle s'oblige, en outre à un certain degré de réactivité et de disponibilité en vue de résoudre les points portés à son attention par l'entreprise.

Au-delà de ces obligations de principe, le contrat peut définir les impôts et les matières incluses ou exclues du champ de l'accord, le seuil de matérialité applicable, sa durée, les modalités pratiques d'intervention et d'échange avec l'administration.



## 2/ Les difficultés d'application des approches coopératives

Dans le bulletin For International Taxation de juillet 2009, Justin Dabner et Mark Burton, professeurs de droit et de fiscalité australiens<sup>715</sup>, font le bilan d'une expérimentation d'une tentative d'évolution du positionnement des autorités fiscales australiennes et néo-zélandaises, jusqu'ici répressif, vers un modèle d'approche coopérative. Ce modèle, baptisé Responsive Regulation, vise à améliorer les relations entre l'administration et les « intermédiaires fiscaux ».

Par ailleurs, le communiqué de Cape Town de l'OCDE du 11 Janvier 2008 a prôné la mise en place d'une relation approfondie entre l'administration fiscale, l'entreprise et ses conseils, basée sur une attitude de coopération et de confiance entre les parties, bien au-delà de leurs obligations légales. Cinq prérequis applicables à l'administration fiscale ont été définis : une bonne connaissance de l'entreprise, l'impartialité, la proportionnalité, la transparence et l'ouverture d'esprit. Mais il n'est pas inutile de rappeler la définition des intermédiaires fiscaux ou des conseils. Ils ont en charge de préparer les déclarations fiscales des entreprises, de les conseiller sur la gestion fiscale de leurs opérations et de les défendre au contentieux, leur rôle est considéré comme prépondérant dans la mise en œuvre de la réglementation fiscale.

La mise en place d'une approche coopérative s'est heurtée à de sérieuses difficultés à savoir : d'une part, l'absence d'intérêt commun c'est à dire un partenariat qui suppose une communauté d'intérêt. Or l'objectif de l'administration est de maximiser les recettes fiscales, tandis que celui des intermédiaires fiscaux est de minimiser la charge fiscale de leurs clients. D'aucun pourrait soutenir que l'intérêt commun aux deux parties serait que seul le « montant correct » d'impôt dû soit prélevé. Il peut cependant être objecté que cette position se fonde sur le postulat erroné selon lequel un " montant correct" d'impôt dû peut toujours être déterminé. En effet, par nature, la loi fiscale est souvent ambiguë et son application pratique sujette à interprétations con-

---

<sup>715</sup> Respectivement « Associate Professor of Law at James Cook University, Queensland, Australia ; Adjunct Research Fellow in Business Law and Taxation, Faculty of Business and Economics, Monash, University and fellow, Taxation Law and Policy Research Institute, Monash University », et « Senior Lecturer in Law at the University of Canberra ».

tradictoires de sorte qu'administration et conseils peuvent avoir une vision très différente du montant correct d'impôt dû.

D'autre part, les positions de conflits d'intérêts : même si un intérêt commun était reconnu entre l'administration et les conseils, celui-ci entrerait en conflit avec leurs intérêts particuliers : d'un côté, l'administration est comptable de l'application des textes édictés par le législateur et du recouvrement des impôts, de l'autre, le conseil est tenu à une obligation de loyauté et de confidentialité vis-à-vis de ses clients qui, par principe, s'oppose au dévoilement de leurs pratiques fiscales.

Enfin, l'absence de volonté et de réel pouvoir de négociation : le modèle d'approche coopérative suppose une flexibilité permettant la négociation de solutions de compromis basées sur des concessions réciproques. Entrer dans cette logique exige d'une part, une ouverture d'esprit et une culture du compromis et d'autre part, un réel pouvoir alloué aux interlocuteurs directs de l'entreprise au sein de l'administration fiscale. Les solutions pratiques favorables octroyées à certaines entreprises peuvent être considérées comme du favoritisme. Il est ainsi primordial, dans un tel dispositif que les administrations fiscales identifient les concessions qu'elles consentent et qu'elles en explicitent très clairement les raisons et les limites, sous peine d'entamer sa crédibilité et ce au détriment de son objectif de promotion du civisme fiscal.

## **B/ L'obligation de loyauté : Une administration fiscale de services**

Les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA doivent progressivement passer ou évoluer d'une administration de contrôle vers une administration de services. Différents instruments permettent d'améliorer la qualité du service.

### **1/ Une évolution progressive de l'administration fiscale de contrôle vers une administration fiscale de services.**

Malgré les réformes entreprises grâce à l'appui technique de la France et du FMI, dans le cadre de l'amélioration des relations administrations fiscales et contri-

buables, les administrations fiscales de la plupart des pays membres de l'espace communautaire UEMOA, continuent d'être des administrations de l'État dont les relations avec les usagers s'exercent souvent sur la base du principe d'autorité. En effet, les administrations fiscales sont des administrations de contrôle inspirant une certaine crainte chez les contribuables ; le contrôle des contribuables de l'État, contrepartie du système déclaratif est la mission principale des administrations fiscales.

Afin de lutter contre l'évasion fiscale des multinationales, les administrations fiscales doivent développer des services aux usagers qui, sur la base d'une confiance réciproque, améliorent le consentement des contribuables à payer leurs impôts. De plus, si les administrations veulent que les grandes entreprises acceptent plus facilement de payer leurs impôts, il faut qu'elles développent des services en s'inspirant des expériences de l'administration fiscale française qui a introduit en 2000 le terme "administration de service". De même, le terme contribuable<sup>716</sup> ou assujéti<sup>717</sup>, doit être banni du vocabulaire de l'administration et remplacé par celui d'usagers, ce qui peut créer un climat de confiance dans la relation entre les administrations fiscales et les contribuables devenus usagers.

Différents rapports sur les relations entre les contribuables et les administrations fiscales font peser des critiques sur le fonctionnement des administrations. Nous pouvons citer entre autres, une lourdeur administrative, lenteur dans le traitement des dossiers, un changement d'interlocuteur en fonction de la situation, (établissement de l'impôt, recouvrement, contentieux) déplacements dans différents services alors qu'il serait préférable et plus simple de régler le problème en une seule fois. Des mesures doivent être prises en vue d'améliorer de façon progressive le service rendu aux usagers.

## **2/ La mise en place d'instruments destinés à améliorer la qualité du service rendu**

L'amélioration de la qualité du service rendu à l'utilisateur est possible grâce à la mise en place d'instruments comme le guichet fiscal unique dans un premier temps

---

<sup>716</sup> Le contribuable est celui qui paye des impôts directs ou indirects.

<sup>717</sup> Il s'agit de celui qui est soumis au paiement de l'impôt.

pour les grandes entreprises ou toutes les opérations fiscales peuvent être centralisé, comme par exemple : les opérations relatives à la déclaration et au paiement de l'impôt sur les sociétés. L'institution d'un correspondant fiscal unique pour les entreprises. Ce correspondant unique a été institué en France à la fin des années 90 grâce au projet « mission 2003 ». Cette réforme part du constat d'une inadéquation du réseau fiscal de l'époque à la situation spécifique des grandes entreprises : en effet, l'éclatement des grandes entreprises en différents établissements sur le territoire français et à l'étranger ne favorise pas la concentration de la gestion fiscale ; en outre, les grandes entreprises constituent un enjeu budgétaire majeur dans la mesure où en France 0,6 % des entreprises françaises acquittent 46 % de l'IS et 25 % de la TVA.

De plus, les administrations fiscales des États membres de l'espace UEMOA doivent mettre en place un système de simplification des démarches administratives. Cela favorisera d'une part, l'amélioration du climat des affaires et d'autre part la célérité dans le traitement des dossiers fiscaux.

Enfin, dans tous ces pays de l'espace UEMOA, un audit doit être fait dans toutes les administrations fiscales en vue d'identifier les points de dysfonctionnement.

## **Chapitre 2/ La coopération internationale dans la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales dans l'espace UEMOA**

Alors que les multinationales opèrent à l'échelle mondiale, les administrations fiscales, quant à elles, ne sont toujours compétentes qu'à l'intérieur des frontières nationales. Il en résulte que l'on constate un peu partout une recherche de l'optimisation fiscale inverse à celle recherchée par les États et la montée en puissance des dispositifs fiscaux de plus en plus dissuasifs, voire agressifs<sup>718</sup>.

C'est ainsi que toujours enfermées dans leurs frontières, les administrations fiscales sont de moins en moins en mesure de faire face à l'évasion fiscale internationale. Par ailleurs, la voie de l'harmonisation des systèmes fiscaux étant particulièrement difficile et les dispositifs répressifs pouvant être utilisés ou institués étant quant à eux, peu nombreux, les États ne peuvent que se tourner vers des solutions moins ambitieuses et plus classiques, comme la recherche du renseignement qui est un outil essentiel pour traquer l'évasion fiscale internationale<sup>719</sup>.

La lutte répressive menée de manière isolée par chaque État membre de l'espace UEMOA, produit des effets limités lorsque les opérations en causes sont transnationales et donc mettent en jeu des multinationales. C'est pourquoi, les États sont conduits à chercher d'instituer ou améliorer leur coopération et à mettre sur pied un cadre administratif et juridique d'échanges internationaux de données qui soit efficace tout en préservant les droits des contribuables.

En effet, les administrations fiscales ont besoin d'informations, aussi, elles doivent étendre leur droit de communication. Elles peuvent ainsi, être amenées à se concerter de façon bilatérale ou multilatérale afin de renforcer leurs pouvoirs respectifs dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale internationale.

---

<sup>718</sup> BOUVIER (M), « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : Répression ou prévention ? », Éditorial, RFFP, n°10-2010.

<sup>719</sup> Ibid.

Le développement d'une économie mondiale ouverte dépend en effet de la coopération internationale, y compris en matière fiscale. L'évasion fiscale est une entrave au bon fonctionnement du marché économique, elle est source de distorsion de concurrence. Mais elle est aussi source d'injustice fiscale et d'illégitimité du système d'imposition car le poids de l'impôt finit par reposer sur ceux qui n'ont pas les moyens de développer une stratégie d'évitement.

À défaut d'une harmonisation des systèmes d'imposition qui est particulièrement jalonnée de difficultés, la répression de l'évasion fiscale suppose une stratégie internationale de la part des administrations fiscales. À ce propos, les États ont de plus en plus recours à l'assistance administrative internationale qui se définit comme l'ensemble des règles traduisant, en matière d'échanges de renseignements une coopération entre deux ou plusieurs administrations fiscales pour permettre une application correcte des dispositions régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des pays intéressés<sup>720</sup>.

Pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale internationale, les pays membres de l'espace UEMOA peuvent s'inspirer des recommandations de l'OCDE en matière d'échanges de renseignements et recourir de plus en plus à la coopération renforcée (Section 1). De plus, selon les préconisations de l'OCDE, l'échange de renseignements va de pair avec l'exigence de transparence (Section 2). Car le renforcement de la transparence et des échanges de renseignements à des fins fiscales est essentiel afin que les contribuables n'aient pas accès à des refuges pour soustraire à l'impôt leurs revenus et leurs avoirs et qu'ils acquittent les sommes dues là où elles sont dues.

---

<sup>720</sup> GEST (G), « 2009, année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : Le cas de la France », RFFP, n°110 : L'évasion fiscale internationale, avril 2010, pp. 23 et s.

## **Section 1/ La coopération fiscale internationale par l'échange de renseignements**

Confrontées au commerce mondial et aux activités des entreprises multinationales, les administrations fiscales nationales risquent de voir leurs moyens d'actions limités aux frontières nationales. En effet, lorsque des transactions transfrontalières sont en cause, l'administration fiscale ne peut pas toujours se contenter des sources nationales de renseignements pour déterminer et recouvrer l'impôt. Dans ce contexte, l'autorité fiscale nationale a besoin de mécanismes lui permettant de recueillir des informations à l'échelle internationale, dans d'autres États, qui ne sont pas soumis à sa souveraineté fiscale et qui d'ailleurs se heurtent réciproquement au même problème. Ce mécanisme fondamental recherché est, bien évidemment, la coopération administrative en matière fiscale. Dans ce cadre, l'État requis par un autre pays tiers met en œuvre les moyens juridiques et pratiques que lui confère sa législation nationale pour aider une administration fiscale étrangère à remplir ses missions<sup>721</sup>.

Cette coopération fiscale se déroule au creuset d'échange de renseignements (paragraphe 1), ainsi que par la coordination des contrôles fiscaux (paragraphe 2).

### **Paragraphe 1/ L'échange de renseignements à des fins fiscales**

L'échange de renseignements constitue une partie essentielle de la coopération internationale en matière fiscale<sup>722</sup>. Il s'agit d'un moyen efficace pour les États de conserver leur souveraineté sur leurs propres bases d'imposition et de garantir la bonne affectation des droits d'imposition entre les parties à des conventions fis-

---

<sup>721</sup> LAMBERT (T.), « Un aspect méconnu du contrôle fiscal: L'assistance fiscale internationale », Bulletin Fiscal Francis LEFEBVRE, avril 2000, p. 215.

<sup>722</sup> BETTE (M), " « L'assistance mutuelle en tant que moyen de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales Internationales », Revue du marché commun, 1980, p. 301 et S.

cales<sup>723</sup>. Dans les pays de l'UEMOA, la coopération fiscale est l'œuvre d'un règlement<sup>724</sup>.

Pour renforcer l'assistance fiscale 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 sont assis l'impôt dans un espace géographique donné, l'assiette fiscale demeure l'une des caractéristiques fondamentales de la rentabilité fiscale.

L'assistance administrative internationale permet de déterminer les faits auxquels doivent être appliqués les règles d'une convention fiscale<sup>725</sup>. Les renseignements sont échangés pour assister l'un des États contractants à administrer ou, à faire respecter sa propre législation fiscale<sup>726</sup>. L'échange de renseignements est effectué dans le cadre d'une procédure bien encadrée. Le droit conventionnel permet de déterminer les règles qui fixent l'étendue du droit et de l'obligation pour les États d'échanger des renseignements dans un cadre juridique (A). Mais chaque Etat de l'espace communautaire UEMOA développe sa propre pratique administrative (B).

## **A/ Le cadre juridique de l'échange de renseignements**

Le règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 en son article 33 alinéa 1 permet de déterminer les règles qui fixent l'étendue du droit et de l'obligation pour les Etats d'échanger des renseignements. Mais ce même article en son alinéa 2 fixe les limites de cette obligation.

---

<sup>723</sup> LAMBERT (T.), « Un aspect méconnu du contrôle fiscal : L'assistance fiscale internationale », BF 4/2000, pp. 215 et S.

<sup>724</sup> 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.

<sup>725</sup> ORSONI (G), « La coopération des administrations fiscales », Les petites affiches, n° 97, 15 mai 2002, p. 50 et S.

<sup>726</sup> DIBOUT (P), « La modernisation des réponses à la fraude fiscale », in CADIET(L) et NEVEU (E), (Dir.) Regard sur la fraude fiscale, Economica, 1986, p. 197.



## 1/ L'obligation d'échanger des renseignements

D'une façon générale, le bon fonctionnement d'une convention nécessite des contacts suivis entre les administrations des États contractants. L'application unilatérale de la convention et le recours au droit interne rendent inévitables les divergences<sup>727</sup>. Seule une procédure d'entente entre les États permet de parvenir à une solution de compromis équitable pour les victimes de la double imposition. L'échange de renseignements à des fins fiscales trouve son fondement juridique dans les conventions fiscales internationales<sup>728</sup>.

Dans l'espace communautaire UEMOA, la convention fiscale multilatérale prévoit de nombreuses mesures relatives à l'assistance administrative<sup>729</sup>. A cet effet, elle prône une assistance mutuelle entre les pays membres. Le règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 reconnaît l'importance de l'assistance entre les pays membres 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. »<sup>730</sup>. Cette convention se substitue à toutes les conventions existant entre les États membres de l'espace UEMOA. Pour développer les accords d'échange de renseignements, il serait utile que l'UEMOA, mette à la disposition des États membres un modèle d'accord.

L'obligation d'échanger des renseignements ne concerne pas les seules informations contenues dans les dossiers fiscaux détenus par une administration fiscale.

---

<sup>727</sup> GEST (G), « L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis. Les rapports entre Droit Fiscal interne et convention fiscale internationale », Op. Cit ; p. 45.

<sup>728</sup> COURT (J.F), « A quoi servent les conventions fiscales internationales ? » Revue de la DGI, n° 38, Juillet 1976, p. 26 et s.

<sup>729</sup> 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.

<sup>730</sup> Article 33, alinéa 1.

Lorsque les renseignements demandés ne sont pas disponibles dans les dossiers fiscaux, la partie requise doit mettre en œuvre les moyens de recherche dont elle dispose auprès des contribuables concernés ou des tiers<sup>731</sup>. Il peut s'agir d'enquêtes spéciales ou d'une vérification particulière des comptes du groupe. Les renseignements doivent être fournis même si la partie requise n'en a pas besoin pour l'administration ou l'application de ses propres lois fiscales<sup>732</sup>.

Dans certains cas, les parties contractantes peuvent avoir besoin de renseignements sous une forme particulière pour satisfaire des prescriptions en vigueur en matière de preuve ou autre prescriptions légales. Lorsqu'elle y est expressément invitée et dans la mesure autorisée par son droit interne, l'autorité compétente doit s'efforcer de fournir les renseignements sous la forme demandée<sup>733</sup>.

## **2/ Les limites de l'échange de renseignements**

Malgré le caractère obligatoire de la procédure d'échanges de renseignements, il existe certaines limitations<sup>734</sup>. Les clauses et les principes conventionnels ou nationaux comportent des limites bien évidemment tant au niveau de l'obtention des renseignements pour l'État requis que l'utilisation des renseignements obtenus pour l'État requérant. On peut y ajouter les droits accordés aux contribuables par la législation interne de certaines juridictions qui ont également des effets limitatifs de la procédure.

---

<sup>731</sup> Voir le 16 du commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention, l'article 5. 2 du modèle d'accord et l'article 5.2 de la convention du conseil de l'Europe/OCDE.

<sup>732</sup> OCDE, Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, Op, cit., Paragraphe. 32.

<sup>733</sup> Voir le 10.2 du commentaire sur l'article 26 du modèle de convention ; l'article 5.3 du modèle OCDE d'accord et le commentaire qui l'accompagne.

<sup>734</sup> Ces exceptions sont prévues au paragraphe : 2 de l'article 37, de la convention fiscale UEMOA.

## a/ Les limitations liées à la souveraineté des Etats

L'obligation de fournir des renseignements sur une base conventionnelle ne doit pas remettre en cause le principe de souveraineté fiscale des États. C'est ainsi, par exemple, qu'un État contractant n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par sa législation ou par sa pratique administrative<sup>735</sup>.

De même, un État contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation propre ou dans le cadre de sa pratique administrative normale. Le principe de réciprocité veut qu'une partie contractante, lorsqu'elle collecte des renseignements pour le compte de l'autre partie soit uniquement tenue d'obtenir et de fournir les renseignements que la partie requérante elle-même aurait pu obtenir en vertu de ses propres lois dans des circonstances analogues.

De plus, il n'existe aucune obligation à fournir ou communiquer des informations qui pourraient relever un secret commercial ou professionnel, ainsi que les renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public<sup>736</sup>. Cette restriction, dans la pratique est rare. Car on entend généralement par « ordre public » les intérêts vitaux d'un pays, par exemple, lorsque les renseignements demandés concernent un secret d'État<sup>737</sup>.

Par ailleurs, l'absence de réciprocité pourrait s'opposer à l'obligation d'échanger des renseignements. Par contre, les renseignements obtenus ne peuvent être utilisés qu'aux fins prévues dans la clause d'échange de renseignements qui est « l'application de la législation fiscale des États et des dispositions de la convention ». Dans ce cadre, les informations obtenues peuvent servir afin d'établir ou recouvrer les impôts en question. L'État requérant peut aussi utiliser les renseignements obtenus également afin de poursuivre des délits fiscaux auxquels ont donné lieu les impôts visés par la convention. Les renseignements reçus par l'État requérant ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités en charge de l'assiette, du recouvrement

---

<sup>735</sup> Article 33, Paragraphe 2-a de la convention fiscale UEMOA.

<sup>736</sup> Article 33 Paragraphe 2-C de la convention fiscale UEMOA.

<sup>737</sup> Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention OCDE, 19.5.

et de la perception des impôts y compris les organes administratifs et les tribunaux. Dès lors les États qui ont reçu des informations à l'étranger à la suite de la procédure d'échange de renseignements, doivent appliquer les règles de confidentialité.

Enfin, dans le cadre de l'UEMOA, la coopération fiscale est l'œuvre d'un règlement<sup>738</sup> qui ne laisse aucune marge de manœuvre aux États pour se prononcer éventuellement sur des modalités de la coopération fiscale. C'est manifestement une atteinte à la souveraineté des Etats se traduisant également par le mode de décision à la majorité qualifiée qui prédomine dans le système UEMOA, contrairement à l'Union européenne où elles sont prises à l'unanimité. Cette situation qui est une atteinte à la souveraineté des Etats de l'UEMOA 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.

#### **b/ Les limitations liées aux droits des contribuables**

La convention fiscale UEMOA, à l'image des conventions fiscales internationales, n'a pas prévu de dispositions spécifiques traitant des droits des contribuables. C'est pourquoi, les pays qui appliquent couramment la procédure d'échanges de renseignements, accordent dans leur droit interne des garanties spécifiques afin de préserver les droits du contribuable, de défendre ses intérêts. Ces garanties découlent de la notion de la légalité qui domine les rapports entre l'État et les citoyens dans les nations modernes<sup>739</sup>.

Pour cela, le contribuable doit être informé de la procédure d'échange de renseignements dont il est l'objet dans le cadre du droit à l'information. Et puis, s'il estime que ses intérêts pourraient être indument lésés, il faut lui accorder la possibilité de faire contrôler cette procédure juridiquement ou le droit de remettre en cause les mesures de collecte de renseignements, dans le cadre du principe contradictoire.

---

<sup>738</sup> 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.

<sup>739</sup> BELTRAME (P), MEHL (L), « Techniques Politiques et institutions comparées, » 2 e Ed, Refondu, collection Thémis, Ed. PUF, 1997, p. 587.

Tous les renseignements reçus de la procédure d'échanges de renseignements quels qu'ils soient doivent rester confidentiel, au même titre que les informations obtenues en application de la loi nationale<sup>740</sup>. Ils ne doivent être donnés qu'aux autorités administratives et juridictionnelles concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'exécution des impôts. Ces renseignements ne peuvent être utilisés qu'à ces fins<sup>741</sup>. Ils ne sauraient être divulgués à toute autre personne ou autorité sans l'autorisation écrite expresse de l'autorité compétente de l'État qui les a fournis<sup>742</sup>. Il est donc fondamental pour la coopération en matière d'échange de renseignements que les informations confidentielles bénéficient d'une protection équivalente lorsqu'elles font l'objet d'échanges avec d'autres pays. Tout renseignement fourni par une partie contractante doit être traité comme confidentiel<sup>743</sup>. Dans la mesure où la confidentialité est garantie par l'instrument régissant l'échange de renseignements et par la législation nationale applicable dans le pays recevant les informations, il n'est pas possible d'invoquer les règles nationales en matière de secret fiscal pour refuser de fournir les renseignements demandés<sup>744</sup>.

Par ailleurs, les États contractants ne sont pas tenus de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial<sup>745</sup>. Toutefois, la notion de secret ne saurait être interprétée de façon trop large. Ainsi, les informations financières, notamment les livres comptables, les registres comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel<sup>746</sup>. Dans les rares cas où il se pose une question de secret de cette nature, la

---

<sup>740</sup> Voir l'article 26 § 2 Modèle de convention, l'article 8 du modèle d'accord, l'article 22 de la Convention Conseil de l'Europe : OCDE.

<sup>741</sup> DECHEIX (P), « Un droit de l'homme mis à mal », Dalloz, 1983, chron. XXIV, p.133 et s.

<sup>742</sup> OCDE, Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, op. cit. §56

<sup>743</sup> Article 26, § 2 ; article 8 de l'accord ; article 22 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE

<sup>744</sup> OCDE, Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, op. cit., §36

<sup>745</sup> Pour la Convention Conseil de l'Europe/OCDE, voir l'article 21, §2, alinéa d.

<sup>746</sup> Pour plus de détail sur les secrets commerciaux, professionnels, industriels ou autres, voir les § 78 à 83 du commentaire du Modèle accord et les § 19 à 19.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention.

décision de fournir ou pas les renseignements demandés est laissée à la discrétion de l'État requis. Si, dans un cas particulier, une partie contractante décide de refuser de fournir certains renseignements en invoquant cette raison, elle doit retirer de la documentation les détails concernant ce secret et fournir les renseignements demandés à l'autre partie contractante<sup>747</sup>.

Enfin, l'échange de renseignements doit être facilité par tous les moyens dans le respect des règles qui régissent la protection de la vie privée et des droits individuels, spécialement s'agissant des traitements informatiques. A ce titre, les dispositions relatives à la confidentialité incluses dans les accords d'échange de renseignements sont censées primer sur toute règle nationale autorisant une communication à des personnes non mentionnées dans la clause de confidentialité<sup>748</sup>. Ces dispositions contenues dans les conventions fiscales créent à l'égard des États des obligations en droit international. C'est dire aussi que les renseignements échangés ne sauraient être utilisés à des fins autres que celles pour lesquelles les informations ont été échangées. Enfin, il faut toujours prévoir un délai de prescription afin que le contribuable concerné ne se sente pas toujours sous la menace de la procédure ouverte antérieurement.

## **B/ Le cadre administratif de l'échange de renseignements**

Même si les dispositions conventionnelles tracent le cadre de la procédure, la mise en œuvre de l'échange de renseignements relève des législations nationales. Aussi, elle peut différer d'un pays à l'autre. Pourtant les droits nationaux prennent en référence les principes du droit fiscal international selon leur formulation dans les conventions fiscales et leurs commentaires. Les points contestés par les États sont exprimés sous la forme de réserves qui trouvent leur base juridique dans les conventions fiscales signées par les intéressés. Ainsi, l'adoption d'une convention fiscale

---

<sup>747</sup> OCDE, Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, op. cit., §41.

<sup>748</sup> Le § 12 du commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention clarifie expressément ce point.

permet de définir comment une autorité fiscale devrait être exercée au niveau international et comment établir les bases permettant d'accéder aux renseignements obtenus par les autres États<sup>749</sup>.

Les formes d'échanges peuvent se réaliser selon des procédures classiques appliquées par les États, mais aussi selon des formes plus avancées qu'on qualifiera de modalités spécifiques.

Dans le cadre de l'UEMOA, le règlement n°08/2008 a prévu dans son article 33 deux modalités d'assistance : l'échange sur demande et l'échange d'office<sup>750</sup>. Ces deux modalités ont été complétées par l'échange spontané de renseignements prévu à l'article 14 du règlement d'exécution. Mais en cas d'urgence, les pays peuvent accepter aussi des demandes orales, lorsqu'elles sont confirmées ensuite par écrit<sup>751</sup>.

Par ailleurs, grâce au formulaire électronique, l'OCDE a mis au point une procédure de transmission de renseignements confidentiels utilisant des documents chiffrés en pièce jointe à des courriels. Cet échange par voie électronique est une méthode rapide, confidentielle et rassurant les pays soucieux de la confidentialité des renseignements échangés<sup>752</sup>. L'échange d'informations d'office suppose la transmission périodique sans une demande préalable de l'autre État.

Enfin, l'échange de renseignements est spontané lorsqu'une administration fiscale communique de sa propre initiative des renseignements susceptibles de présenter un intérêt pour son homologue. Bien que ces trois modalités soient prévues, certaines spécificités sont propres à chacun de ces cadres juridiques et justifient que

---

<sup>749</sup> PRATS (F.G), « Entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôts », Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, Dixième réunion, Genève, 10- 14 Septembre 2001, Document des Nations-Unies, ST/SG/AC.8/2001/L.2, p. 134.

<sup>750</sup> Article 33, alinéa 5.

<sup>751</sup> Échange de renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE, vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, Paris, 1994, p. 37.

<sup>752</sup> Module sur l'échange de renseignements sur demande, Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements comité des Affaires fiscales de l'OCDE, 23 Janvier 2006, OCDE, p. 2.

l'étude soit envisagée.

## **1/ L'échange sur demande**

L'échange sur demande est en principe utilisé par l'administration fiscale dès lors qu'elle estime dans le cadre d'un contrôle fiscal que la connaissance d'informations probablement disponibles auprès d'une ou des administrations fiscale étrangères conforterait sa position. Le délai d'obtention des renseignements demandés varie suivant les pays.

Sur le plan pratique, les demandes doivent être rédigées de la façon la plus claire et la plus précise possible. Elles doivent en particulier, pour pouvoir donner lieu à une réponse rapide et utile, exposer les faits de façon détaillée et indiquer les motifs qui justifient la requête (correction des résultats due à un transfert de bénéfices, détermination du domicile fiscal). De plus, toutes les informations, détenues sur le contribuable en cause doivent être fournies, plus particulièrement celles qui sont susceptibles de faciliter son identification.

La suite donnée aux demandes formulées dépend directement de la rédaction de l'instrument conventionnel. Selon la distinction de Pierre Lévine, il convient de ranger d'un côté les conventions fiscales obligeant les États contractants à transmettre les renseignements qu'ils ont à leur disposition et de l'autre celles obligeant les États à rechercher les renseignements demandés s'ils ne les ont pas à leur disposition<sup>753</sup>.

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

---

<sup>753</sup> LEVINE (P), « La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales », LGDJ, 1988, pp. 360-361, Sur ce point, voir également infra, n°747 et s.



propres fins fiscales<sup>754</sup>. »

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 ; le deuxième axe, 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. Enfin, une demande de renseignements doit être précise et motivée.

## **2/ L'échange d'informations d'office**

L'échange d'informations d'office concerne la transmission, sans demande préalable et d'une manière périodique des informations relatives aux revenus tels que, par exemple : les intérêts, les redevances, les honoraires et commissions qui bénéficient à des résidents de l'autre État. Les pays préfèrent des accords spécifiques afin de préciser les renseignements échangés de manière automatique.

L'OCDE a mis au point un format de transmission de « Nouvelle génération » pour l'échange automatique de renseignements<sup>755</sup>. Ce nouveau format est appelé format de transmission normalisé (FTN) et repose sur le langage XML (Extensible Mark up Language) qui est un langage technique pour la description de documents contenant de l'information structurée. L'OCDE a également élaboré un modèle de Mémoire d'accord sur l'échange automatique de renseignements qui peut être fondé sur la convention multilatérale ou bien sur l'article d'échange de renseignements de la convention fiscale.

Dans le cadre de l'UEMOA, 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

---

<sup>754</sup> Article 33, alinéa 3.

<sup>755</sup> Module sur l'échange de renseignements p. 7

échangent d'office<sup>756</sup>. Il s'agit d'une part, 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 ; d'autre part, les bénéficiaires des 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 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 par les Etats membres pour transmettre les informations recueillies.

### **3/ L'échange spontané de renseignements**

L'échange spontané de renseignements correspond à une transmission des renseignements de manière spontanée lorsque les fonctionnaires des impôts les obtiennent et qu'ils jugent intéressants pour leurs collègues étrangers. L'échange spontané intervient souvent lorsque l'administration a de bonnes raisons de présumer l'existence d'une fraude ou d'une évasion fiscale au détriment de l'autre Etat. 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<sup>757</sup>.

Ce type d'échange de renseignements n'a pas besoin d'un accord spécifique parce qu'il est une affaire de circonstance. L'existence d'une convention fiscale générale comportant un article d'assistance suffira pour envoyer les renseignements spontanément. Les renseignements qui relèvent l'existence de revenus imposables dans l'autre Etat ou bien ceux qui révèlent ou laissent supposer qu'une fraude a été commise dans l'autre Etat<sup>758</sup> seront échangés ainsi de manière spontanée entre les deux ou plusieurs administrations fiscales.

---

<sup>756</sup> Voir article 17 du règlement d'exécution.

<sup>757</sup> PLAGNET (B), Droit fiscal international, Paris, LITEC, 1986, p.236.

<sup>758</sup> DIBOUT (P), « Assistance fiscale internationale », Jurisclasseur du droit fiscal international, Fasc. 358, 1994, p. 13.

L'échange spontané de renseignements est aussi visé par le règlement d'exécution<sup>759</sup>. 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'État membre a des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormale d'impôt dans l'autre État membre ; un contribuable obtient dans l'État membre une réduction ou une exonération d'impôt qui devrait entraîner pour lui une augmentation ou un assujettissement à l'impôt dans l'autre État membre ; des affaires entre un contribuable d'un État membre et un contribuable d'un autre État 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 États ou dans les deux États membres ; un État membre a des raisons de présumer qu'il existe une diminution d'impôt résultant des transferts fictifs de bénéfices à l'intérieur de groupes d'entreprises ; et, à la suite d'informations communiquées à un État membre par un autre État membre, le premier État a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre État.

L'article 16 du règlement d'exécution ajoute que chaque État membre prend les mesures nécessaires pour obtenir les renseignements visés dans le cas ci-dessus énumérés et les transmettre à l'autre État membre intéressé. Cependant, les renseignements échangés bénéficient de la confidentialité fiscale dans l'État qui les a reçus. Néanmoins, depuis l'adoption des textes relatifs à la coopération étatique en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales, les administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA, ne semblent pas être dévouées à mettre en œuvre les mécanismes prévus par les deux règlements énoncés plus haut.

Enfin, l'UEMOA a mis en place un volet de coordination fiscale. Il s'agit d'un mécanisme chargé d'opérationnaliser l'échange de renseignements par le biais 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 États membres de l'UEMOA. A ce

---

<sup>759</sup> Voir article 16 du règlement d'exécution.

propos, cette plateforme doit être basée sur un identifiant fiscal ou financier unique du contribuable sécurisé et fiable<sup>760</sup>. 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 côté doit être informaticien. Depuis l'entrée en vigueur de cette directive, la phase d'opérationnalisation se fait toujours attendre. Seule la Côte d'Ivoire a mis en place une plateforme d'échange d'information conforme à la directive<sup>761</sup>.

## **Paragraphe 2/ La coordination des contrôles fiscaux**

Le renforcement de la coopération fiscale internationale peut, au-delà de l'échange de renseignements, s'exercer à travers l'assistance administrative. Dans l'espace UEMOA, cette assistance administrative peut se faire soit pour effectuer des contrôles (A), soit pour recouvrer l'impôt déjà établi (B).

### **A/ L'assistance administrative au contrôle**

Pour compléter les renseignements disponibles dans les dossiers des contribuables, des vérifications peuvent être programmées dans le but de disposer des renseignements plus précis. 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<sup>762</sup>.

Cette assistance en matière de contrôle peut se faire soit de façon simultanée, soit de façon conjointe par les États membres de l'espace UEMOA.

---

<sup>760</sup> Article 2 de la directive n°02/2012/CM/UEMOA. [www.uemoa.int](http://www.uemoa.int).

<sup>761</sup> 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.

<sup>762</sup> EL HADJ BA (D), « Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : le contrôle des prix de transfert au Sénégal », op. cit., p.235.

## 1/ Les contrôles fiscaux simultanés

Dans le cadre des contrôles fiscaux simultanés, les administrations opèrent en même temps et échangent les résultats de leurs investigations. Chacune des administrations conduit les opérations par ses agents selon la législation et les pratiques internes. Elles communiquent en même temps entre elles, les informations obtenues pendant et (ou après) la vérification. Grâce à ces échanges de renseignements rapides et efficaces, le fisc peut cerner au mieux la situation économique d'un contribuable. Les contrôles fiscaux simultanés sont donc une autre forme d'assistance mutuelle, qui vise principalement les grandes questions qui se posent en matière d'échanges internationaux que ce soit la fiscalité intra-groupe et notamment les prix de transfert ou toute interposition des paradis fiscaux<sup>763</sup>.

Dans les pays de l'UEMOA, l'assistance administrative en matière contrôle simultané a été énoncée par l'article 19 du règlement d'exécution qui dispose qu' « en vue d'échanger des informations, les États 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, le contrôle fiscal simultané 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<sup>764</sup>.

Dans le cadre des contrôles fiscaux simultanés, les administrations fiscales

---

<sup>763</sup> ORSONI (G), « La coopération des administrations fiscales », LPA, n° 97, 15, mai 2002, p. 52.

<sup>764</sup> 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.

procèdent de façon concertée à des opérations de vérification sur des contribuables présents sur leurs territoires respectifs et ayant des liens entre eux ou des entreprises apparentées<sup>765</sup>. De plus, le règlement d'exécution souligne 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 État membre puisse en tirer les conséquences fiscales et procéder aux réajustements nécessaires des impôts<sup>766</sup>. La procédure de contrôles fiscaux simultanés est subordonnée aux mêmes conditions que les contrôles fiscaux conjoints.

## **2/ Les contrôles fiscaux conjoints**

L'assistance administrative en matière de contrôle conjoint des impôts est énoncée par l'article 33 du règlement n°08/CM/UEMAO du 26 septembre 2008. Cet article dispose que : « Les administrations fiscales des États membres peuvent également s'entendre, pour instituer une procédure de vérification conjointe, entre deux ou plusieurs États membres<sup>767</sup>. »

Le contrôle conjoint<sup>768</sup> est une procédure par laquelle l'autorité fiscale d'un État membre autorise la participation d'un ou de plusieurs agents d'un autre État 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 États intéressés. Cette procédure ne saurait être engagée sans qu'en soit in-

---

<sup>765</sup> 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.

<sup>766</sup> Article 19 du règlement d'exécution.

<sup>767</sup> Article 33 alinéa 6.

<sup>768</sup> Sixième réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale tenue les 15-16 septembre 2010 à Istanbul. Communiqué final, p.4.

formée la commission. Elle ne s'applique non plus qu'aux contribuables présentant des liens économiques avec les États concernés.

Traditionnellement, les échanges de renseignements sont effectués par écrit. Cette procédure est souvent longue et d'une efficacité relative. Par ailleurs, afin de permettre à une administration fiscale de comprendre clairement et de manière détaillée les relations reliant 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<sup>769</sup>.

Dans certains cas, les agents des administrations fiscales 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<sup>770</sup>. En effet, les contrôles fiscaux à l'étranger permettent à l'État qui a besoin de renseignement, d'utiliser ses propres agents fiscaux dans le territoire de l'autre État. Toutes les conditions de la présentation à l'État requis, sont précisées dans les accords spécifiques ainsi que dans les législations nationales.

Lorsque le pays qui accueille les agents des impôts étrangers, autorise seulement l'observation de certaines étapes du contrôle, ou prendre contact uniquement avec les agents du pays requis : on parle de contrôle fiscal passif. Dans la forme passive, les fonctionnaires « visiteurs » sont sous le strict contrôle de leurs collègues "domiciliés, et ne sont pas autorisés à s'entretenir librement avec les contribuables. Ils ne peuvent activement participer à un contrôle sur le territoire étranger. À contrario, si l'État requis permet aux fonctionnaires des impôts étrangers de mener des entretiens et d'examiner des documents concernant les contribuables en question, on parle de la forme active du contrôle fiscal à l'étranger.

---

<sup>769</sup> EL HADJ BA (D), « Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : le contrôle des prix de transfert au Sénégal », op. cit., p. 327.

<sup>770</sup> 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, éd. 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 octobre 2014, p.592.

Enfin, la procédure de contrôles fiscaux à l'étranger prévue à l'article 33 alinéa 6 du règlement 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 les pays membres de l'espace UEMOA est moins développé que celui qui existe avec les entreprises apparentées qui sont dans les pays occidentaux<sup>771</sup>.

## **B/ L'assistance administrative au recouvrement**

Selon Guy Gest: « L'assistance en matière de recouvrement est la procédure par laquelle un État 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 État contractant ou prend les mesures conservatoires nécessaires pour assurer ledit recouvrement<sup>772</sup> ». Dans le cadre communautaire UEMOA, l'assistance au recouvrement a été instituée par l'article 34 du règlement. Ainsi, 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 États se prêtent mutuellement assistance pour recouvrer les créances fiscales définitives et non prescrites, même celles relatives aux impôts non visés ». L'assistance au recouvrement est subordonnée à une demande écrite par un Etat et adressée à un autre Etat membre où il dispose de créances fiscales.

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,

---

<sup>771</sup> EL HADJ BA (D), « Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : le contrôle des prix de transfert au Sénégal », op. cit., p. 331.

<sup>772</sup> GEST (G), Droit fiscal international, LITEC, 1979, p. 193-194.



avis de redressement...) ou une décision de justice. L'article 34<sup>773</sup> précise que c'est au vu de ces documents que seront prises, dans l'État 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'État requérant peuvent, pour éviter que le contribuable organise son insolvabilité, demander à l'État requis de prendre des mesures conservatoires afin de pouvoir relancer la procédure lorsque celle-ci viendrait à être épuisée. Mais ces mesures conservatoires ne peuvent être prises que lorsqu'elles existent dans le dispositif de l'État requis.

Par ailleurs, le règlement<sup>774</sup> autorise l'État requérant à demander aux autorités fiscales compétentes de l'autre État 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'espace communautaire UEMOA. 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'État requis.

Enfin, cette procédure d'assistance au recouvrement, qui est inspirée des modèles de convention OCDE et ONU et reprise par le droit conventionnel des États membres de l'espace communautaire UEMOA, a prévu l'assistance en matière de recouvrement des 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 États membres dans chaque convention avec la France<sup>775</sup> et le règle-

---

<sup>773</sup> Article 34 alinéa 3 du règlement n°08/2008.

<sup>774</sup> Article 35 du règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008.

<sup>775</sup> Article 38 du modèle de convention que la France a signé avec ses ex-colonies en vertu duquel, « 1- Les États 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'État demandeur.

2-La demande formulée à cette fin doit être accompagnée des documents exigés par les lois ou règlements de l'État requérant pour établir que les sommes à recouvrer sont définitivement dues.

ment UEMOA. Ainsi, la convention franco-béninoise contient des clauses permettant à un Etat contractant d'obtenir l'assistance de l'autre Etat pour le recouvrement de ses impôts. En principe, cet Etat 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<sup>776</sup>. En raison de son objet, l'assistance au recouvrement ne peut être mise en œuvre que sur demande. De ce fait, les États membres perdent leur autonomie puisque le règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 rend inapplicables toutes les conventions fiscales entre les États membres en vigueur<sup>777</sup>.

## **Section 2/ L'exigence de transparence dans la lutte contre l'évasion fiscale**

La transparence est un terme aujourd'hui en vogue chez les juristes où il désigne généralement l'accès à l'information ou aux renseignements<sup>778</sup>. Il s'agit d'une notion juridiquement non définie. Le droit l'ignore. Le droit ne connaît que la publi-

---

3-Au vu de ces documents, les significations et mesures de recouvrement et de perception ont lieu dans l'État 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'État de recouvrement ».

<sup>776</sup> GEST (G) et TIXIER (G), Droit fiscal international, op. cit., p.573

<sup>777</sup> Article 43 : « Les conventions bilatérales existant entre les États membres de l'Union sont de nul effet dans leurs dispositions contraires au présent règlement. Le présent règlement se substitue, entre les États membres de l'Union, à la convention signée entre les États membres de la CEAO, à Bamako le 20 octobre 1984 et à la convention entre les États membres de l'OCAM, signée à Fort-Lamy, le 29 janvier 1971 ».

<sup>778</sup> Voir la revue de jurisprudence commerciale, numéro spécial : « La transparence », novembre 1993, n° 11, A. cette occasion, les différents termes abordés ont été les suivants : « La transparence de la vie publique » par AVRIL(P), « La transparence administrative » par DELVOLVE (P), « Transparence et marché public » par BRECHON-MOULENES ( Ch.), « Rapport introductif de Droit Prive » par GAVALDA,(Ch.), « Transparence et Droit des contrats » par MESTRE(J).

cité légale qui rend un fait ou un acte opposable aux tiers, et fait naître les droits de chacun, ou tout simplement, l'information.   contrario, le droit fiscal connaît la transparence. Il le définit comme une notion qui permet de connaître au mieux les ressources et les dépenses des contribuables.

Ainsi, Les concepts de transparence et d'échanges effectifs de renseignements sont intimement liés, car l'absence de transparence peut entraver l'échange effectif de renseignements. Pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale, les administrations fiscales des  tats membres de l'espace UEMOA doivent, dans le cadre de l'échange de renseignements, disposer d'informations pertinentes et fiables basées sur les nouveaux standards de l'OCDE (paragraphe 1). Ces nouveaux standards unanimement reconnus répondent-ils aux attentes des pays en développement dont ceux de l'espace UEMOA (paragraphe 2)

## **Paragraphe 1/ La mise en œuvre des nouveaux standards**

L'échange de renseignements ne peut être effectif que s'il est associé à un cadre réglementaire destiné à garantir que des renseignements pertinents et fiables existent (A) et que tous les  tats intègrent les nouveaux standards que sont la notion de reporting pays par pays. (B).

### **A/ L'existence de renseignements pertinents et fiables**

L'efficacité de l'échange de renseignements repose sur l'existence de la fiabilité et de la pertinence des informations. Ces informations doivent apparaître dans les livres et documents comptables et porter sur l'identité réelle du bénéficiaire.

## **1/ Les livres et documents comptables**

Les entreprises sont tenues de conserver des livres et documents comptables pour des raisons fiscales, commerciales, ou réglementaires. Néanmoins, la valeur de ces livres et documents dépendra de leur fiabilité. Les informations qu'ils contiennent seront d'autant plus fiables qu'elles auront fait l'objet d'une vérification externe.

Si les entreprises ont l'obligation, par exemple, de conserver des livres et documents, mais pas de remplir une déclaration d'impôt sur cette base, de déposer des états financiers auprès d'une instance réglementaire ou de faire procéder chaque année à une vérification externe de leurs comptes, elles peuvent ne pas se sentir tenues de conserver des documents précis conformes aux pratiques comptables généralement admises à l'échelle internationale. Les renseignements peuvent donc ne pas être fiables aux fins de l'application des lois fiscales du pays qui demande les renseignements.

Dans le cadre de l'analyse des obligations en matière de conservation des documents, il serait également souhaitable d'harmoniser les règles relatives aux périodes minimales de conservation.

Dans de nombreux secteurs d'activités comme la Banque, les autorités de tutelles ont établi des obligations de conservation minimale des documents à des fins réglementaires. Dans l'espace UEMOA, les banques sont astreintes à la tenue de documents comptables au même titre que toutes les sociétés commerciales. Ainsi dans le cadre de la réglementation de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, les organismes financiers conservent pendant une durée de dix à compter de la clôture de leurs comptes ou de la cessation de leurs relations avec leurs clients habituels ou occasionnels, les pièces et documents relatifs à leur identité. Ils doivent également conserver les pièces et documents relatifs aux opérations qu'ils ont effectuées pendant dix ans à compter de la fin de l'exercice au cours duquel les opérations ont été réalisées.

Les États membres de l'espace communautaire UEMOA doivent étendre ces dispositions au cas d'évasion fiscale afin de recueillir des informations susceptibles d'être utiles dans la lutte contre l'évasion fiscale.

## **2/ Les informations relatives aux bénéficiaires effectifs**

Un échange effectif de renseignements implique l'existence de renseignements sur la propriété des entreprises, des multinationales. Si ces informations ne sont pas conservées à des fins fiscales, réglementaires commerciales, elles peuvent ne pas être disponibles lors de la réception de la demande de renseignements.

Les renseignements devraient correspondre au type d'informations que les autres pays peuvent légitimement s'attendre à recevoir en réponse à une demande de renseignements. Des informations devraient être disponibles sur toutes les personnes relevant de la compétence d'un pays donné. Les États membres de l'espace UEMOA doivent veiller à ce que ces renseignements soient conservés ou puissent être obtenus par les autorités et à ce qu'ils puissent être échangés sur demande.

De plus, la mise à disposition de renseignements sur la propriété ne devrait pas se limiter à la propriété en titre. Toutefois, pour une meilleure efficacité de la recherche de l'identité du bénéficiaire effectif, les États de l'UEMOA doivent : mettre en place un registre informatisé des bénéficiaires effectifs comprenant surtout les groupes internationaux ; créer un standard d'échange automatique d'informations sur l'identité de ces bénéficiaires ; procéder à la surveillance de l'efficacité des obligations de vigilance en matière fiscale et en matière de blanchiment pour l'ensemble des intermédiaires dans des montages financiers internationaux ; étudier au niveau de l'espace communautaire, la possibilité de renforcer l'effectivité des sanctions qui s'appliquent aux intermédiaires qui favorisent et encouragent l'évasion fiscale ; et enfin, mettre en place une obligation de publicité des grandes entreprises sur leurs activités et leurs impôts pays par pays, ne serait-ce qu'au niveau communautaire et envisager de l'étendre au niveau international.

## **B/ Le reporting pays par pays du projet BEPS de l'OCDE**

Dans sa conférence de presse d'octobre 2015, le secrétaire général de l'OCDE Angel Gurría a indiqué que « tous les pays sont concernés par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, dont non seulement les enjeux sont économiques, mais touchent aussi à la confiance ». D'où un plan d'actions pour remédier aux carences actuelles et remplir trois objectifs principaux<sup>779</sup> : assurer la cohérence entre règles nationales et activités économiques allant au-delà des frontières d'une part ; renforcer les critères de substance pour que les groupes soient imposés dans les pays où sont localisées les activités économiques et la création de valeur d'autre part et enfin, accroître les niveaux de transparence et de sécurité offerts aux entreprises et aux administrations fiscales.

La transparence fiscale est donc bien l'un des objectifs clairement énoncés du plan d'actions et elle s'énonce au travers de nombreuses actions du plan du projet BEPS de l'OCDE. Le reporting pays par pays encore appelé CBCR s'applique aux groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires s'élève à plus de 750 millions d'euros. Quels sont les avantages du reporting pays par pays ?

### **1/ Le contexte du reporting pays par pays**

Le reporting pays par pays est inclus dans l'action 13 du projet BEPS/OCDE sur la documentation des prix de transfert comme un moyen d'information à délivrer aux instances fiscales. En effet, cette documentation doit être structurée en trois niveaux : D'une part, un fichier principal, contenant des informations générales sur le groupe concerné, par exemple sur la nature de ses activités, sa politique globale en matière de relations intragroupes et de fixation des prix de transfert, sur la typologie de répartition de ses bénéfices et de ses risques. Ces informations doivent être structurées en cinq catégories : les caractéristiques organisationnelles du groupe ; une

---

<sup>779</sup> Communiqué de presse de l'OCDE -05-10-15 « L'OCDE présente les mesures issues du projet BEPS OCDE/G20 qui seront examinées lors de la réunion des ministres du G20 ».

description des secteurs d'activités du groupe ; la liste et la nature de ses immobilisations incorporelles ; la politique financière à l'intérieur du groupe ; la situation fiscale et financière globale.

D'autre part, un fichier local complémentaire du fichier principal donnant des informations spécifiques sur les sociétés du groupe impliquées dans les transactions intragroupe significatives au niveau global et local des informations sur ces transactions et la documentation des prix de transfert appliqués.

Enfin, une répartition structurée pays par pays d'indicateurs tels que les bénéfices les impôts payés par d'autres indicateurs tels que les bénéfices, les impôts payés et d'autres indicateurs permettant de qualifier la substance des activités menées dans chacun des pays.

Chacun de ces fichiers est détaillé quant à son contenu dans les annexes du document de l'OCDE<sup>780</sup>. Pour le reporting pays par pays, un modèle d'informations minimales à fournir est présente sous forme de tableau, avec en colonne la liste des indicateurs demandés et leur définition. Il s'agit entre autres des éléments suivants : la juridiction fiscale dans laquelle, l'activité est exercée ; le chiffre d'affaires réalisé avec des tiers du groupe, entre parties liées au total ; le bénéfice ou perte avant impôts ; les impôts sur les bénéfices payés, les impôts sur les bénéfices dus sur la période en cours ; le capital Social ; les bénéfices non distribués.

Au total, le reporting pays par pays est donc une recommandation historique des organisations de la société civile engagées dans la lutte contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales. Il s'agit d'obliger les entreprises à rendre publiques des informations comptables précises concernant leurs activités (notamment le chiffre d'affaires, le profit, le nombre d'employés et les impôts payés) dans chaque territoire où elles sont implantées de manière à mesurer si les impôts versés correspondent à la réalité de l'activité économique de l'entreprise. Cette initiative louable prise par des organisations non gouvernementales, et qui aujourd'hui est unanimement admise et accepté à plusieurs effets. Dans le cadre de notre travail nous en retiendrons trois.

---

<sup>780</sup> Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, OCDE 2015.

## 2/ Les impacts du reporting pays par pays

Le reporting pays par pays tel que recommandé par l'OCDE et par le G20 n'est pas suffisant. En effet, selon ce modèle, les informations demeurent confidentielles et ne sont échangées qu'entre administrations fiscales. Cette confidentialité nuit au principe même du reporting en tant qu'instrument censé dissuader les entreprises multinationales de recourir à des montages complexes pour échapper à l'impôt et devant permettre à toutes les parties prenantes d'avoir accès aux informations. Par ailleurs, cette obligation ne devrait s'appliquer qu'aux entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros, ce qui ne présente que 10 à 15 % des entreprises multinationales de l'aveu même de l'OCDE<sup>781</sup>.

En dépit de ces effets non négligeables le reporting pays par pays favorise une meilleure compétitivité et une meilleure compréhension des activités des entreprises multinationales, a un effet dissuasif pour les entreprises et bénéfique pour les pays en développement comme ceux de l'espace UEMOA.

### **a/ Une meilleure compétitivité et une meilleure compréhension des activités**

Le reporting pays par pays a des impacts positifs sur la compétitivité des entreprises. L'exigence d'une telle obligation pourrait avoir une incidence positive limitée<sup>782</sup>. Ainsi, l'application de cette mesure à l'ensemble des multinationales est soutenue par des hauts responsables européens comme la commissaire européenne à la concurrence<sup>783</sup>. L'étude d'impact de la Commission européenne souligne que l'effet sur la compétitivité des entreprises européennes sera marginal<sup>784</sup> et met en avant cer-

---

<sup>781</sup> OCDE, Action 13, Guidance on the implementation of transfer pricing documents, p.6.

<sup>782</sup> Commission européenne, 2014, rapport au parlement européen et au conseil, évaluation générale des répercussions économiques des obligations d'informations pays par pays énoncées à l'article 89 de la directive 2013/36/UE du parlement européen et du conseil du 26 juin 2013.

<sup>783</sup> Voir Greater Tax transparency. Europamagazin - ARD, 21 Janvier 2016.

<sup>784</sup> Commission européenne, étude d'impact, op. Cit. p. 45.



tains effets positifs pour les entreprises comme la réduction du coût du capital et des coûts liés à la complexité de la structure organisationnelle<sup>785</sup>.

Par ailleurs, davantage de transparence fiscale renforcerait la confiance des investisseurs et leur capacité d'investissement. En effet, ces derniers identifient désormais les pratiques fiscales d'une entreprise comme un important facteur de risques, y compris sur les bénéfices de l'entreprise si ceux-ci reposent sur l'évasion fiscale.

Pour Tax Justice Network : « Les stratégies fiscales agressives ne sont pas seulement néfastes pour les gouvernements, mais peuvent également mettre à mal la réputation et l'image de marque d'une entreprise. Protéger les intérêts des parties prenantes qui peuvent être impactées négativement par ces pratiques fait aussi partie de la responsabilité sociétale des entreprises ». De plus, publier des informations clés sur les activités des entreprises pays par pays est déterminant pour une meilleure compréhension pour les citoyens du fonctionnement d'une entreprise.

En rendant publiques les informations, les entreprises peuvent éviter les incompréhensions et les accusations non fondées. Si une seule partie de l'information est disponible, cela peut entraîner des accusations d'évasion fiscale aux conséquences désastreuses pour l'image de l'entreprise. A l'inverse, si la présence d'une entreprise dans un territoire à fiscalité privilégiée est combinée à d'autres informations concernant le chiffre d'affaires réalisé sur ce territoire, le nombre de salariés, alors, cette entreprise pourra justifier sa présence et se protéger contre les soupçons d'évasion fiscale.

## **b/ Effet dissuasif pour les entreprises**

Le risque d'image que peut représenter les soupçons portés sur une entreprise est de plus en plus pris au sérieux. Il est plus accentué chez les grandes entreprises. D'après un sondage récent réalisé par KPMG auprès des directeurs des grands groupes, la fiscalité d'un quart des entreprises sondées a fait l'objet d'un article de

---

<sup>785</sup> Ibid. p.33.

presse ou d'un sujet médiatique au cours des douze derniers mois<sup>786</sup>. Pour les grands groupes ce chiffre atteint les 40 %.

D'autres enquêtes viennent prouver quant à elles que de plus en plus de citoyens sont réactifs et sensibilisés à ces pratiques. En 2013, selon le Guardian, 40 % de Britanniques se déclaraient prêts à boycotter des entreprises qui parviennent à échapper à l'impôt, même de manière légale<sup>787</sup>. En 2015, d'après un sondage réalisé auprès de citoyens britanniques, 59 % d'entre eux considèrent que les techniques légales pour échapper à l'impôt sont moralement condamnables<sup>788</sup>.

Enfin, alors que les administrations fiscales sont hésitantes à l'idée de poursuivre une entreprise en justice quand elles la soupçonnent de ne pas avoir respecté ses obligations fiscales, une telle action étant longue, compliquée et à l'issue incertaine, rendre public le reporting peut être d'une grande aide. Cela mettrait en évidence les montages fiscaux les plus artificiels des entreprises et les encouragerait à changer de pratiques. Un encouragement a changé de comportement immédiat et sans coût dont il serait dommage de se passer.

### **c/ Le reporting pays par pays : un bénéfice pour les pays en développement?**

Comme le rappelle l'étude d'impact de la Commission européenne du 12 avril 2016<sup>789</sup>, les pays en développement sont proportionnellement touchés par l'évasion fiscale des multinationales que les pays développés. Or, le modèle proposé par l'OCDE, qui prévoit que les informations soient transmises aux administrations fiscales, ne permettra pas aux pays en développement d'en profiter : d'une part, de nombreux pays en développement, en raison de leur faible capacité à échanger des infor-

---

<sup>786</sup> KPMG, 2014 Tackling Tax Transparency.

<sup>787</sup> Enquête réalisée par le Guardian et ICM Poll «Four in 10 might join Consumer boycott over tax avoidance », Tom Clark, The guardian 10/6/13.

<sup>788</sup> *Economica*, 2015 Majority say unacceptable to avoid tax, 2 mars 2015.

<sup>789</sup> Commission européenne, étude d'impact, op. Cit. p.45.

mations de manière réciproque, sont pour le moment en grande partie exclus de ces accords. D'autre part, certains pays comme la Suisse ou le Bahamas<sup>790</sup>, ont déjà dit publiquement qu'ils n'échangeraient des informations qu'avec leurs principaux partenaires, parmi lesquels les pays en développement en sont exclus.

En revanche, la publicité de ces données pour tous les pays où les entreprises sont implantées permettrait aux pays en développement de disposer d'informations cruciales pour vérifier que les grandes entreprises paient bien leur juste part d'impôt.

## **Paragraphe 2/ Les avancées de la transparence fiscale**

Depuis la mise en œuvre des nouveaux standards en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales, des progrès majeurs ont été réalisés. Le standard a été unanimement accepté par tous les États membres de l'OCDE, ainsi que par les juridictions non membres de l'OCDE qui avaient été précédemment identifiées comme ne s'étend pas engagées en faveur du standard.

Par ailleurs, le Forum mondial 1 a été restructuré et renforcé. Le nombre de ses membres a été étendu. Des progrès significatifs ont aussi été réalisés en ce qui concerne l'amélioration et le renforcement des outils multilatéraux d'échange de renseignements qui permettront aux États en voie de développement dont ceux de l'UEMOA, de profiter pleinement des bénéfices<sup>791</sup> d'un nouvel environnement plus transparent. Les avancées en matière de transparence fiscale portent d'une part sur l'échange automatique de renseignements (A) d'autre part, le soutien apporté aux pays en développement (B).

---

<sup>790</sup> Swiss finance department; 2015, Questions and Answers on the automatic exchange of information, p. 2:3.

<sup>791</sup> OCDE, Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, Ed. OCDE, 2014, 106 Pages.

## A/ Les prémices du renouveau

Il ne fait aucun doute que la crise économique et financière a participé, dès 2009, au renouveau de l'assistance administrative en matière fiscale<sup>792</sup>. Le forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales compte aujourd'hui parmi ses membres le plus grand nombre possible d'États et territoires qui s'engagent à respecter les standards internationaux de transparence et d'échanges d'informations. Toutefois, sans une réelle volonté politique des États, le forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignement ne pourra imposer quoi que ce soit aux États. Il faut se rappeler que l'OCDE est parvenue à mettre les questions fiscales internationales parmi les dossiers à traiter et à proposer des solutions qui ont reçu l'assentiment des dirigeants les plus puissants de la planète. Ainsi, les dirigeants des G20 ont déclaré à Londres en septembre 2009 : « Nous convenons de prendre des mesures à l'encontre des juridictions non coopératives y compris les paradis fiscaux. Nous sommes prêts à appliquer des sanctions pour protéger nos finances publiques et les systèmes financiers. L'ère du secret bancaire est révolue. Nous notons que l'OCDE a rendu publique aujourd'hui une liste de pays évalués par le forum mondial en fonction de la norme internationale applicable aux échanges d'informations fiscales ». De plus, ces mêmes dirigeants réunis à Pittsburg, ont souligné la nécessité de progrès rapides, indiquant qu'ils étaient " prêts à utiliser des mesures de rétorsion " contre les pays qui n'adopteraient pas les normes élaborées par l'OCDE et le Forum mondial.

Cette décision des dirigeants du G20 fait suite à la loi adoptée en 2010 aux États-Unis dite FATCA (Foreign Account Tax compliance Act). Son principe est d'obliger les banques installées dans le monde entier à transmettre à l'administration fiscale américaine des informations précises sur les flux de revenus des citoyens américains et leurs stocks d'actifs, sous peine d'un prélèvement obligatoire de 30 % à

---

<sup>792</sup> LAMBERT (T), « Vers un renouveau de l'assistance administrative en matière fiscale », *Gestion et finances publiques*, 2012, 7, pp. 41-46.

la source sur les revenus détenus par des citoyens américains<sup>793</sup>.

Dans le cadre de notre étude, nous aborderons : la norme nouvelle qu'est l'échange automatique de renseignements dans la résolution du problème d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et le soutien aux pays en développement.

## **1/ L'échange automatique de renseignements**

Le secrétaire général de l'OCDE s'est félicité des nouveaux travaux engagés par son institution en vue d'élaborer un modèle commun pour l'échange automatique de renseignements bancaires, précisant que : « L'adhésion politique à l'échange automatique de renseignements sur les revenus de placements n'a jamais été aussi forte »<sup>794</sup>.

La nouvelle norme mondiale repose sur l'idée que les juridictions doivent se procurer des renseignements auprès de leurs institutions financières et les échanger automatiquement avec d'autres juridictions sur une base annuelle. Elle définit les renseignements relatifs aux comptes financiers à échanger, les institutions financières soumises à déclaration, les différents types de comptes et les contribuables concernés ainsi que les procédures de diligence dans un délai raisonnable à suivre par les institutions financières. La norme internationale a pour particularité d'avoir été élaborée en collaboration avec les pays du G20. Les informations recueillies concernent les personnes physiques et morales mais également leurs revenus perçus par l'intermédiaire d'entités qui peuvent être notamment des fondations ou des trusts<sup>795</sup>.

---

<sup>793</sup> TELLO (C.P) et MALHERBE (J), « Le foreign Account Tax compliance Act (FATCA) américain, un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales », Dr. fisc ; 2014, n° 3, pp. 23-39.

<sup>794</sup> Portail consacré à l'échange de renseignements : [www.eoi-tax.org](http://www.eoi-tax.org). qui permet de suivre l'actualité des réseaux d'échange de renseignements et des examens par les pairs pour tous les pays et territoires.

<sup>795</sup> GODEFROY(T) et LASCOUMES(P), « Le capitalisme clandestin : l'illusoire régulation des places offshore », coll. cahiers libres, Paris, la Découverte, 2004, pp. 108 et s.

Il faut ajouter qu'il est prévu que les pays qui adhèrent à la norme adoptent des mesures anti-abus pour éviter son contournement. Des règles ont été édictées visant à éviter que les contribuables puissent mettre en place des structures juridiques qui permettent d'échapper à la déclaration de leurs revenus et actifs financiers ou soient en mesure de placer leurs avoirs dans des institutions financières, non couverts par l'échange automatique d'informations. Des pays qui, hier, défendaient leur secret bancaire ont adhéré à la nouvelle norme. C'est le cas du Luxembourg qui a modifié sa position.

La FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) adoptée par les États-Unis, suscite une acceptation rapide de l'échange automatique et pousse les pays réticents à adhérer à la nouvelle norme.

Enfin, l'efficacité de ce dispositif reposera sur l'exactitude et la fiabilité des renseignements transmis par les institutions financières et ce, dans un délai raisonnable. Car des informations mêmes exactes, mais transmises très tard, perdent tout leur intérêt. Risque de prescription. La nécessité d'une surveillance accrue et d'une évaluation de la mise en œuvre des normes permettront d'en préciser l'efficacité et de remédier aux manquements,

## **2/ Un objectif : résoudre le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices**

Les conventions fiscales n'ont pas seulement pour objet de lutter contre la double imposition, elles doivent aussi interdire qu'un contribuable soit dans une situation de double non-imposition<sup>796</sup>. Cette réalité est surtout l'attitude de certains groupes internationaux qui s'ingénient à atteindre cet objectif qui est préjudiciable à tous les États et surtout aux pays en développement qui ne perçoivent pas d'impôt afin de satisfaire les besoins de leurs populations.

---

<sup>796</sup> DELAUNAY(B), « *Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables* », in LAMBERT (T.) (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, op. cit, pp.41 et s.

S'il est vrai que ce sont les États, eux-mêmes qui ont mis en place des mesures incitatives pour attirer les multinationales à investir dans leur pays. Il est une évidence que ces groupes profitent d'un système fiscal international lacunaire pour éroder les bases d'imposition. C'est dans ce cadre que l'OCDE, sous l'impulsion des dirigeants du G20 a élaboré le BEPS<sup>797</sup> pour introduire un peu plus de transparence.

Ce dispositif a pour but de combattre une pratique qui consiste à transférer du bénéfice imposable de telle sorte qu'il ne soit pas imposé dans le pays où il a été réalisé. Il s'agit de neutraliser les effets de montages hybrides<sup>798</sup>, de « limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers », de lutter contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ou encore « empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales ». C'est pourquoi l'OCDE a décidé de traiter ces questions afin de déterminer si les règles actuelles permettent l'attribution de bénéfices imposables à des endroits différents de ceux où l'activité se déroule effectivement. Un véritable défi puisqu'il impose de repenser la politique fiscale des entreprises, notamment sous l'angle international.

Si certaines règles ont été fondées sur le principe d'une imposition unique, avec une taxation dans un seul État, dans une économie moderne mondialisée, un tel principe d'imposition n'est pas toujours efficace et peut générer des possibilités d'optimisation aboutissant en réalité à une absence d'imposition des bénéfices. Même si les propositions formulées par l'OCDE n'ont aucune force coercitive, leur efficacité dépendra d'une juste répartition des droits d'imposition entre pays, basée sur le principe de pleine concurrence, la suppression de la double imposition et l'interdiction de la double exonération involontaire, qu'elle résulte de stratégies agressives des contribuables ou de politiques fiscales instaurées par les États.

---

<sup>797</sup> BEPS: «*Base eroding and profit shifting*», Dr. Fisc., 2013, pp. 30-35, comm. 427.

<sup>798</sup> OCDE, « Neutraliser les effets des dispositifs hybrides », Ed. OCDE, 2014, p.106.

## **B/ Le soutien aux pays en développement**

Les pays en développement manquent souvent de ressources et de possibilités de construire une administration fiscale efficace. Bien qu'il y ait eu des améliorations en matière de collecte d'impôts au cours des dernières années, la plupart des pays sub-sahariens ont des recettes fiscales inférieures à 17 % de leur PIB, contre une moyenne d'environ 35 % dans les pays de l'OCDE.

De plus, l'environnement externe pose aussi de nombreux défis. Trouver le juste équilibre entre un régime fiscal attrayant pour l'investissement et la croissance et prélever les recettes fiscales nécessaires pour les dépenses publiques constitue un dilemme politique essentiel. En outre, la mondialisation exacerbe ces problèmes budgétaires en rendant le capital plus mobile et par la même plus difficile à taxer.

Fort de ces constats, les responsables du G20 ont chargé le forum mondial de surveiller la mise en œuvre de la norme et d'aider les pays en développement à disposer des capacités nécessaires à leur implication dans l'échange automatique de renseignements. Répondant à l'appel du G20, le Forum mondial a présenté une feuille de route identifiant les besoins de ces pays et les solutions pouvant leur permettre de tirer profit de l'échange automatique de renseignements. Parmi les actions urgentes, il a été décidé des projets pilotes au profit des pays en développement sur la base du volontariat, en partenariat avec des pays développés plus expérimentés en la matière.

De plus, le forum mondial, de concert avec ses partenaires africains, le CRE-DAF<sup>799</sup>, l'ATAF<sup>800</sup> et le groupe de la banque mondiale a lancé l'Initiative Afrique " visant à promouvoir les bénéfices de la transparence fiscale pour l'Afrique et s'assurer que le continent saisit les opportunités qu'offre l'échange automatique de renseignements, dans un environnement international de plus en plus transparent, pour la mobilisation des ressources nécessaires au développement.

Osons espérer que l'initiative Afrique puisse apporter l'assistance nécessaire aux pays africains membres du Forum mondial en vue de leur engagement effectif

---

<sup>799</sup> Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales.

<sup>800</sup> African Tax Administration Forum ou Forum sur l'administration fiscale africaine.



dans l'échange de renseignements.

Enfin, sans une réelle volonté politique dans la lutte contre l'évasion fiscale, l'initiative Afrique ne pourra pas aider les pays en développement à entreprendre des efforts visant à endiguer le progrès vers un véritable décollage économique.

## CONCLUSION DEUXIEME PARTIE

La lutte contre l'évasion fiscale des multinationales reste pour les pays de l'UEMOA un grand défi. Cette lutte contre l'évasion fiscale des multinationales constitue un enjeu majeur pour ces jeunes États qui ne disposent pas des moyens nécessaires pour satisfaire les besoins fondamentaux de leurs populations. Car au-delà des insuffisances inhérentes au fonctionnement de leurs administrations fiscales respectives, ces États ne disposent pas d'informations utiles à l'analyse des données nécessaires sur les activités des entreprises multinationales d'une part, et d'autre part, parce que la souveraineté fiscale des États membres de l'espace communautaire UEMOA reste cloisonnée dans les frontières nationales.

À notre sens pour relever ce défi, les pays membres de l'espace UEMOA, doivent combiner trois approches : interne, communautaire et internationale.

S'agissant de l'approche interne, les pays membres de l'UEMOA, au travers de leurs administrations fiscales respectives, doivent recourir aux outils juridiques et techniques prévus dans leurs législations fiscales internes pour renforcer les dispositifs de lutte contre les transferts indirects de bénéficiaires et l'usage abusif des conventions fiscales.

En ce qui concerne l'approche communautaire, les pays de l'UEMOA doivent mettre en œuvre de façon effective, les échanges de renseignements entre leurs administrations fiscales respectives, afin d'obtenir des informations fiables sur des contribuables relevant de leur ressort respectif. Ce dispositif permettra à n'en point douter, de lutter contre l'évasion fiscale, mais aussi de prévenir tout litige qui résulterait d'un contrôle répressif.

Enfin, l'approche internationale consiste à polariser au niveau mondial les actions communes de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales. Dans ce cadre, en faisant mienne les propositions de l'OCDE, nous proposons d'aller plus loin en créant un véritable ordre fiscal mondial. Cet ordre fiscal mondial devra être basé sur une convention fiscale générale ouverte à la signature de tous les États soucieux

d'inscrire leurs actions de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales sur une base commune.

## CONCLUSION GENERALE

L'évasion fiscale est une guerre moderne. Nous dirons même que c'est le « hold-up du siècle »<sup>801</sup>. Le phénomène est planétaire. La crise de 2008 a révélé qu'elle menaçait la stabilité de nos États, son ampleur semble à certains hors de contrôle et les progrès accomplis individuellement ou collectivement face aux intérêts de la finance délinquante évoquent parfois des guerres de tranchées.

Toutefois, l'importance du rôle des multinationales n'est plus à démontrer. L'attrance qu'elles manifestent pour les États en développement comme ceux de l'espace UEMOA est un facteur à ne pas négliger dans ce monde tourné vers la mondialisation. Dans ce contexte de mondialisation, où l'on assiste à un regroupement des sociétés par le jeu de fusion ou d'acquisition imposé par le commerce international, la répression des transferts indirects de bénéfices à l'étranger et la lutte contre l'usage abusif des conventions fiscales semblent illusoire compte tenu des impératifs économiques en jeu. L'entreprise sans frontière ne relève plus du mythe mais constitue de nos jours une réalité incontournable. Car la circulation des biens et des services au sein d'un groupe répond à des choix stratégiques dont l'opportunité est susceptible d'être remise en cause par une inflation des coûts fiscaux et spécifiquement de ceux issus des redressements des prix de transferts. La sanction du prix anormal de transfert représente une charge lourde pour l'entreprise en ce qu'elle entraîne fréquemment une double imposition et dont les remèdes se signalent par leur relative inefficacité. Il en découle une incohérence entre développement du commerce international et répression de l'évasion fiscale internationale. A cet effet, au regard de l'impact de l'évasion fiscale dans les pays de l'UEMOA du fait des multinationales, ces pays continuent de faire confiance aux entreprises internationales pour participer au décollage de leurs économies, et, ces dernières sans scrupule prospèrent sur l'incohérence des politiques de développement des pays de l'UEMOA,

---

<sup>801</sup> CANNON (L), « L'évasion fiscale », RFFP, 2014, n°127, p.3.

leurs incapacités structurelle et organisationnelle et enfin sur la permissivité de leurs économies.

Malgré tous les efforts entrepris et toutes les solutions proposées et mises en œuvre, il n'existe à l'heure actuelle de critères corrects qui permettent de lutter efficacement contre le procédé de fuite de la matière imposable sans porter atteinte à l'essor des flux commerciaux internationaux. Dès lors, la recherche de cet équilibre apparaît dépassée dans un contexte de mondialisation qui traduit les limites des politiques nationales et communautaires confrontées à un phénomène qui se joue des frontières. De plus, chaque disposition nationale ou conventionnelle destinée à lutter contre l'évasion fiscale internationale conduit certains redevables et surtout les multinationales, pour ne pas les nommer, à ne pas rentrer dans les champs d'application de ces textes.

Faut-il réformer le principe de territorialité et préconiser le principe du revenu mondial ? La voie d'une réforme de principe de territorialité n'est pas une panacée, loin s'en faut. Il convient de rappeler que les approches territoriales et mondiales se recoupent car en réalité la plupart des États comporte un système mixte<sup>802</sup>. De surcroît, la mise en place d'un système d'imposition mondiale ne favoriserait pas forcément une lutte efficace contre l'évasion fiscale. Par ailleurs, que ce soit le système territorial ou mondial d'imposition, chacun d'entre eux comporte malheureusement des inconvénients. Concernant le système mondial d'imposition, la gestion des crédits d'impôt est pour le moins délicate. La transition entre les deux systèmes générerait son lot de difficultés.

Enfin, après avoir fait perdurer pendant longtemps, le principe de territorialité, l'instauration d'un système mondial d'imposition paraît à contre-courant. Mieux, l'approche territoriale a fait son chemin dans d'autres pays au point que certains plaident pour l'adoption généralisée d'un système territorial d'imposition<sup>803</sup>. Mais en rester à ce stade de notre raisonnement laisserait un sentiment d'inachevé. Car la règle de droit fiscal flanquée de son accessoire, la règle de droit pénal, n'ont-elles pas montré leurs limites dans la lutte contre l'évasion fiscale ?

---

<sup>802</sup> Cf. GEST (G) et TIXIER (G), *Droit Fiscal international*, 2<sup>e</sup> éd., PUF, 1990, P125.

<sup>803</sup> Cf. GUTMANN (D), *Globalisation et justice fiscale*, l'année fiscale, PUF, 2003, p 109

L'astre de la règle de droit<sup>804</sup> décline en matière de lutte contre l'évasion fiscale. Dans de nombreux États, les principes généraux du droit prennent le relais de la règle anti-abus car ils constituent par leur texture sémantique ouverte, des moyens plus efficaces d'embrasser le spectre des comportements répréhensibles<sup>805</sup>.

Les pays développés avec les organisations internationales affidées (G8, G20, OCDE) ont échoué dans la lutte contre l'évasion fiscale. Si les paradis fiscaux ne sont pas à l'intérieur de ces États (Monaco, Place de Londres, Luxembourg). Pour les pays en développement comme ceux de l'espace UEMOA, au-delà de l'échec dans la lutte contre l'évasion fiscale, c'est l'absence de toute politique de gestion du risque et de la prise en compte des effets néfastes de l'évasion fiscale sur le développement de leurs pays respectifs. Pire encore, les multinationales agissent en terrain conquis.

Les nouvelles révélations de paradise papers étalent au grand jour l'incapacité des pays développés ou non et toutes les organisations concernées à endiguer le mal. Il est temps de repenser à une nouvelle stratégie dans la lutte contre l'évasion fiscale. Il s'agit des instruments non fiscaux dans la lutte contre l'évasion fiscale<sup>806</sup>, en d'autres termes, la « responsabilité sociale des entreprises<sup>807</sup>. La commission a publié depuis lors une importante communication le 22 mars 2006<sup>808</sup>, l'essentiel de cette théorie repose sur l'idée selon laquelle l'entreprise ne doit pas se contenter de rechercher la maximisation de son propre profit. Elle doit également intégrer dans ses décisions des paramètres tenant à l'impact de son comportement en matière sociale et environnementale et rendre compte de son activité, non seulement à ses actionnaires, mais aussi à ses parties prenantes, employés, clients, voisins, ONG, autorités publiques.

À cette idée de responsabilité sociales des entreprises se relie aussi fréquemment, l'idée de « l'investissement socialement responsables » autrement dit, une dé-

---

<sup>804</sup> GUTMANN (D), « Droit et fraude fiscale », commentaire, n°128, Hiver 2009-2010, p.973 et s.

<sup>805</sup> Cf. GUTMANN (D), « Droit et fraude fiscale » commentaire, n°128, Hiver 2009-2010, p 973 et s.

<sup>806</sup> Cf. GUTMANN (D), « Les instruments non fiscaux de lutte contre l'évasion fiscale », Revue française de finances publiques, n°120, 2010, p 57.

<sup>807</sup> COM (2001) 366 final.

<sup>808</sup> COM (2006) 136 final.

marche selon laquelle tout choix d'investissement devrait s'appuyer sur une pluralité de critères : le profit espéré, mais aussi le respect par l'entité bénéficiaire de l'investissement de certaines valeurs et de certains principes se reliant à une éthique sociale largement définie.

La responsabilité sociale des entreprises présente l'avantage d'exiger des entreprises plus de transparence. Cette obligation de transparence peut prendre la forme comptable pour obliger les entreprises à comptabiliser leurs « positions fiscales incertaines. »<sup>809</sup>, c'est-à-dire concrètement les risques fiscaux auxquels elles sont exposées.

Elle présente également l'avantage d'obliger les entreprises à prendre en compte les conséquences environnementales et sociales de leurs activités. Ainsi, depuis la loi du 15 mai 2001, sur les régulations économiques, le rapport du conseil d'administration et du directoire dans les sociétés cotées doit déjà rendre compte des informations sur la manière dont elles prennent en compte les conséquences environnementales et sociales de leurs activités<sup>810</sup>.

Enfin, en attendant que ce monde que nous souhaitons de tous nos vœux ne soient une réalité et que tous les hommes appartiennent à un « village global », où la règle de vie est basée sur le contrôle social maximum, il urge que les autorités internationales créent une organisation internationale spécialisée dans le règlement des litiges relatifs à l'impôt. Car il est absurde qu'il existe des organisations internationales pour le commerce, la santé, le football mais pas à l'impôt.

---

<sup>809</sup> Cf. le projet publié par l'IASB le 31 Mars 2009, l'obligation est déjà d'actualité aux États-Unis : Cf. à ce sujet l'interprétation de la norme FIN48 par le financial accounting Standards Board, Accounting for uncertainty in income taxes-an interpretation of FASB Statement n°109 (FIN 48),

<sup>810</sup> Art. L 225-102-1 C. COM.

# BIBLIOGRAPHIE

## I/ OUVRAGES GENERAUX

### A/FRANCE ET AUTRES PAYS ETRANGERS

ANDREFF (W), « *Les multinationales globales* », Ed. La découverte, Paris, 1996, p. 30

BARILARI (A), « *Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable* » bibliothèque du citoyen, Presses de Sciences – PO, Paris, 2000. p. 27

BEAUCHAMP(A), « *Guide mondial des paradis fiscaux* », Grasset, 1985, p.96.

BELTRAME (P), MEHL (L), « *Techniques Politiques et institutions comparées,* » 2 e Ed, *Refondue*, collection Thémis, Ed. PUF, 1997, p. 587.

BERG (E), « *Le développement accéléré en Afrique au sud du Sahara, Programme indicative d'action* », Washington, Bang Moy 1981.

BLOSTRÖM, (M) and KOKKO (A), «*The Economics of foreign Direct Investment incentives*», in de l'ouvrage collectif de Herrmann (H) and Lipsey (R ), «*Foreign Direct Investment in the real and financial sector of industrial countries* », Springer, 2003, p.43.

BONFILS (S), « *Le droit des obligations dans l'intermédiation financière* », Paris, LGDJ, coll. Droit et économie, 2005

BOURTOURAUULT (P-Y), BERNARD (M), « *Relations intragroupes, prix de transfert et acte anormal de gestion. Vers une convergence des règles de preuve applicables aux opérations nationales et internationales ?* », Droit fiscal, 2009, n°50, 576.

CADIET (L), « *Regards sur la fraude fiscale* », Economica, Paris, 1986

CARBONNIER (J), « *Droit et passion du droit* », Forum / Flammarion, 1996, p.101.

CARBONNIER (J), « *Essais sur les lois* », op. cit, p. 273.

CARBONNIER (J), « *La part du droit dans l'angoisse contemporaine* », 6 éd., LGDJ, 1988, p.181 s.

CAREXHE (E) et de BEAULIUE (L), « *Introduction à l'Union économique ouest africain* », De Boeck & Larcier, Bruxelles, 1997, p.52.



CARRE DE MALBERG (R), « *Contribution à la théorie générale de l'Etat* », Paris, 1982 PUF, p. 144

CARREAU (D) et JUILLARD (P), « *Droit international économique* », 1998, op. Cit. Infra.

CARTOU (L), *Droit fiscal international et européen*, Dalloz, 1981, p. 228.

CASTAGNEDE (B), « *Droit Fiscal International* », 2<sup>ème</sup> Edition, p.29

CASTAGNEDE (B), « *Précis de fiscalité internationale* », op.cit., p..29.

CHAMBAS (G), « *L'Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser les ressources fiscales pour le développement* », édition Economica, 2009, p. 182.

CHAVAGNEUX (C) et PALAN (R), « *Les paradis fiscaux* », la découverte, Coll. Repères

COZIAN (M), « *Fraude fiscale, évasion fiscale, optimisation fiscale* », Droit et patrimoine, 02/95. p. 3

COZIAN (M), « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », 4<sup>ème</sup> éd. Litec, 1999.

DELMAS-MARTY (M), « *Le pluralisme ordonné et les interactions entre ensembles juridiques* », op. Cit., p .956

DELORME(L) et. HUBLLOT (M-L), « *L'optimisation par les prix de transfert et la facturation des frais communs de groupe* », in Lamy optimisation fiscale de l'entreprise, op. cit, p. 609-1

DECHEIX (P), « *Un droit de l'homme mis à mal* », Dalloz, 1983, chron. XXIV, p.133 et s.

DOUET (F), « *Contribution à étude de la sécurité juridique en Droit fiscal interne français* », Paris, LGDJ, Coll. « Bibliothèque de Droit Privé », Tome 280, 1997, p. 383.

DOUVIER (P-J), *Droit fiscal dans les relations internationales*, op. cit. p.414.

DUFOUR (D-R.), *Les mystères de la trinité*, NFR, Gallimard, Bibliothèque des sciences sociales, 1990.

FALCK(E), « *L'évasion fiscale* », Paris, Revue Politique et Parlementaire, 1912.

FARJAT (G), « *Droit économique* », op. cit. p.134.

FATOUROS(A.A): « *Problèmes et méthodes d'une réglementation des entreprises multinationales* », Clunet, p. 495 et s. 1974.

FONTANA (H), « *La liberté d'établissement est-elle susceptible d'un abus de droit ?* » RFE, n° 143, p. 37.

FOUCAULT (J-P), « *Définition de l'établissement...* » op.cit....p.3.

FRADIN(J.P) et GEFFROY (J.B), « *Traité de droit fiscal de l'entreprise* », 1<sup>ère</sup> éd., PUF, 2003, p.836.

GEST (G), « *2009, année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : Le cas de la France* », RFFP, n°110 : L'évasion fiscale internationale, avril 2010, pp. 23 et s.

GHARBI (N), « *Le contrôle fiscal des prix de transfert* », op. cit, p. 382.

GLASER (A) et SMITH (S), « *Sarko en Afrique* », Plon, pages 216.

GOLDMAN (B), « *Le droit des sociétés internationales* », Clunet, 1963, p.320.

GOUTHIERE (B), « *Les impôts dans les affaires internationales* », 6<sup>ème</sup> édition, Francis LE-FEBVRE, 2004, p.817.

GRIGNON (PH), « *les fondements de l'indemnité de fin de contrat des intermédiaires de commerce* », Paris, Litec, coll. BDE, tome 44, 2000, préface de FERRIER (D) et MOUSSE-  
RON (J-M).

GUTMANN (D), « *Le juge fiscal et la loi étrangère* », p : 192 en bibliothèque de l'institut André TUNC éd. Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité - Liber Ami Corum Cyrille David, Tome8, Paris LGDJ, 2005.

GUTMANN (D), *Droit fiscal des affaires*, Paris, Montchrestien, 5e éd., 2014, n°997.

HATEM (F), « *Investissement International et politiques d'attractivité* », Economica, 2004, p.3.

HENNER (H.F), « *Commerce international* », 2<sup>ème</sup> édition, 1992 ; Montchrestien, Domat économique.

JADAUD (B), « *L'impôt et les groupes de sociétés* », Paris, Ed. Berger- Levrault, Collection l'administration nouvelle, 1970, p.245.

KOJEVE (A)., « *Esquisse d'une phénoménologie du droit* », Paris, Gallimard, 1981.

KINDLEBERGER(P), « *Les investissements des Etats Unis dans le monde* », Paris, Calmann-Lévy, 1971.

LAPOUSTERLE (J), « *L'influence des groupes de pression sur l'élaboration des normes* », Coll. Dalloz, 04/2009, p.412.

LARARUS (CL), « *Le régime fiscal des prix de transfert in l'entreprise multinationale face au droit* », Litec, 1977, p.248.

LAVELLE, « *Dialectique du monde sensible* », 1992, cité par HOFNUNG (G), La médiation, p.96.

LAURE (M), *Sciences fiscales*, PUF, 1993.

LENINE (V), « *L'État et la révolution* », La Fabrique éditions, Paris, 2012, p. 238.

MALHERBE (J), BERLIN (D), « *Conventions fiscales et droit communautaire* ». Op. Cit, p. 255.

MARCHESSOU (PH), « *L'interprétation des textes fiscaux* », Economica, 1980, p. 255

MARTINEZ (J.C), *Droit Fiscal contemporain*, Tome 1, Litec, 1986, p. 354.

MARTINEZ (J-C), « *L'économie, la fiscalité, l'imposture : in interventionnisme économique de la puissance publique* », Etudes en l'honneur du Doyen PEQUIGNOT (G), 1984, p. 4735.

MERCIER (J.Y), PLAGNET (B) et FENA- LAGUENCY (E), *les impôts en France*, 37ème Ed. Éditions Francis LEFEBVRE, 2005-2006.

MENY (Y), « *La corruption de la république* », Ed. Fayard, p. 132.

MELOT (N), « *Territorialité et mondialité de l'impôt* », Dalloz, 2004, p.263

MERCIAI (P) : *Les entreprises multinationales en droit international*, Bruylant, Bruxelles, 1993.

MICHALET (C-A), « *Le capitalisme mondial* », Paris, 2ème Ed ; PUF, 1985.

MICHALET(C-A) et DELAPIERRE(M), «*La multinationalisation des entreprises françaises* », Gauthier Vil., Paris, 1973.

MILLET (D), « *L'Afrique sans dette* », Syllepse, 2006, p.26

MOISSERON (J-Y), « *Pression, structure fiscale et niveau de prélèvement* », DIAZ, Paris, 1999, p.211.

MUCCHIELLI (J-L), « *Multinationales et Mondialisation* », Edition du Seuil, Paris, 1998.

- LAMBERT (T), « *refonder l'impôt sur le revenu* », in les chantiers fiscaux à engager, paris, l'Harmattan, 2002, p.57.
- LE TOURNEAU (V. PH), « *L'éthique des affaires et du management au XXIe s* », Dalloz, Dunod, 2000, p.190 et s.
- LEROUGE (G), « *Traité de la fraude en Droit Fiscal* », L.G.D. J ; 1994, n°16
- LESCOEUR(Ch.), « *Pourquoi et comment on fraude le fisc* », Paris, Librairie Bloud & Cie, 1909.
- LOSAPPIO (PH), « *Essai sur les difficultés d'application du Droit fiscal français : La vraisemblance et l'équité* », LGDJ, 1994, p. 1.
- NAVATTE (B), « *La fraude et l'habileté en Droit fiscal* », 1951, p. 87.
- NERET(J), « *Le sous-contrat* », LGDJ, coll. BDP, tome 163, 1979, p. 195.
- NGUYEN (PD), op. cit..., p. 138
- OHL(D), « *Les prêts et avances entre sociétés d'un même groupe* », Paris, Litec, 1982.
- ORSONI(G), « *L'interventionnisme fiscal* », PUF, 1995.
- PLAGNET (B), *Droit fiscal international*, Paris, LITEC, 1986, p.236.
- PLASSCHAERT(R.F), « *Les prix de transfert et les entreprises multinationales* », une étude globale, PUF, 1979.
- PALAN (R), « *Offshore and the structural enablement of sovereignty* », in HAMPTON (M.P) et ABBOT (J.P), « *Offshore finance centers and tax havens: The rise of global capital*», 1999, Macmillan, Basingstoke
- PIATIER (A), « *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre États* », Sirey, 1938, p. 28.
- RAINELLI (M) : «*La multinationalisation des firmes* », Economica, 1979.
- ROBBEZ MASSON (C), « *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* », Paris, LGDJ, Coll. Tome 29,1990, p.29.
- ROBBEZ MASSON (C), « *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* », Bibliothèque de Science financière, Tome 29, LGDJ, 1990, p. 73.

RODIERE (R), Préface, in UTUDJIAN, « *La location de véhicules pour le transfert routier de marchandises* », 1964.

ROSANVALLON (V.P), « *La démocratie inachevée. Histoire de la souveraineté du peuple en France* », NRF, Gallimard, coll. Bibliothèque des histoires, 2000, Spéc. p.26-27 et 184 et s.

ROSANVALLON (V.P), « *Histoire de la représentation politique en France* », NRF, Gallimard, coll. Bibliothèque des histoires, 1998.

RIVIER (J-M), « *L'imposition des entreprises internationales* », 1964, p.45 repris par GEST(G) et TIXIER(G) dans « *Droit fiscal international* », PUF, 1990, p.207.

SAINT-AMANS (P) et ABDELGHANI (S) : « *La coopération fiscale internationale au service de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales* », Dr. fisc. , 2015, n°2, pp. 207-214

SAWYER (A), « *Blurring the Distinction between Avoidance and Evasion: The Abusive Tax Position* ». British Tax Review, 1996, p. 483.

SCHAPIRA (J) et LEBEN (C), « *Le droit international des affaires* », Éditions « Que sais-je » ? PUF ; 1996.

SCHMIDT(D) : *Les conflits d'intérêt dans les sociétés anonymes*, Joly édition, 1999.

SERLOOTEN (P), « *Fiscalité du financement des entreprises* », Ed. Economica, Coll. Droit des affaires 1994, p.99.

SIROËN (J. M), « *Relations Économiques Internationales* », Bréal, 2002, p.66.

SUR (S) : *Relations internationales, Domat politique*, Edition 2000 ; Montchrestien.

TADDEI (B), « la fraude fiscale », p.98, et suivants, Litec, 1974.

THOMAS (JN), « *Le contrôle fiscal des opérations internationales* », Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2004

TUNC (A), « *Le droit anglais des sociétés anonymes* », p.47, Dalloz 1971. Voir le company act. de 1918, art.154.

URBAIN-PARLEANI (I), « *Les comptes courants d'associés* », Paris, LGDJ, 1986, n°13.

URI (P), « *Développement sans dépendance* », Editions, Calmann-Lévy, 1974, p.92.

VERNON (R) : *Les entreprises multinationales*, Paris, Calmann- Lévy, 1973 et *Sovereignty at. bay*, New York, 1971.

WEST (P), *Abusive Application of international Tax agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law international, 2001, p.20.

YOURCENAR (M), « *Mémoires d'Hadrien* », NRF, Gallimard, 1974, P.125.

## **B/ AFRIQUE**

AKESBI (N), « *L'impôt, l'Etat et l'ajustement* », Maroc, Actes, 1993, p. 469.

BAYARD (J-F), « *L'Etat en Afrique, La politique du ventre* », Paris, 1989, p. 439.

COEFFE (AR), « *La mondialisation trente ans après* », imprimerie Agora Print, Ouagadougou, décembre 2012, p.16.

IBRIGA (L.M), « *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

J.ISSA-SAYEGH, « *L'ordre juridique de l'UEMOA et l'intégration juridique africaine : essai d'un bilan et de perspectives* », op.cit., p.4.

ISSA-SAYEGH (J), « *La production normative de l'UEMOA. Essai d'un bilan et de perspectives* », op.cit., p.6.

TOURE (M), « *Le traitement fiscal des charges financières des entreprises* », op. cit. n°182.

ZAGRE (P), « *Les politiques économiques du Burkina Faso : Une tradition d'ajustement structurel* », Paris, Karthala, 1994, p. 232.

## II/ OUVRAGES SPECIAUX

CASTAGNEDE (B), « *Aspects de la fiscalité internationale* », Université Paris Dauphine, UER, Sciences des organisations, p.10.

DAUCHY (V.P), « *Essai d'application de la méthode structurale à l'étude du contrat* », thèse. Paris II, 1979, p. 91 et s. et p. 111 et s.

DEBOISSY(F), « *La simulation en Droit Fiscal* », Thèse, Bibliothèque de Droit Privé, Tome 276, LGDJ, 1997, p. 5.

DOMINATI (Ph), « *Rapport sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales* », Sénat, 2012.

GLASPER (S), « *Les clauses anti-abus dans les conventions fiscales internationales* », Thèse Montpellier I, 2007, pp. 46-47.

GRAY (J), « *False down: the delusions of global capitalism* », London: Granta, 1998.

KORNPROBST (E), « *La notion de bonne foi : application au droit fiscal français* », Thèse, Paris, LGDJ, 1980, p. 274.

LACOUR-GAYET (J), *Histoire du commerce*, t. IV, SPID, 1952, P.127, MONNIER (G), thèse. p.11,

MUNDET (P), « *Le régime fiscal des transferts indirects de bénéfiques à l'étranger* », Thèse Montpellier I, 2000.

PASOLINI FEDIDA (C), « *Évasion Fiscale Internationale* », Thèse, Université de Nice Sophia Antipolis, 2000, p.234.

PECH(V), « *Distributions des bénéfiques* », thèse, Toulouse, 2008, p. 37.

PEUCHOT (E), « *L'obligation de désintéressement des agents publics* », thèse, Paris II, 1987, p.89.

VIDAL, « *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français* », thèse, Toulouse, 1957, P.P 96 et S cité par KORNPROBST (E), « *La notion de bonne foi : application au droit fiscal français* », Thèse, Paris, LGDJ, 1980, p. 274.

RAINELLI(M), « *La multinationalisation des firmes* », thèse, université de Lyon, Economica, 1979.

ZAFAR (N), « *Codes et politiques des investissements dans les pays en voie de développement : Observations générales et recherches comparées* », Thèse de doctorat, Paris II, 1996, page 234 et s.



### III/ ARTICLES DE DOCTRINE

#### A/ FRANCE ET AUTRES PAYS ETRANGERS

ALI (N), *International Aspect of United states Income Taxation II*, Philadelphia, 1992, p.128.

ALBAGLI, (C), et TOUMI, (S), « *Attractivité pour quoi faire ?* », Colloque de Douala 28-30 Novembre 2005, Institut CEDIMES.

BAKER (R), et NORDIN (J), « *How dirty money binds the poor* », Financial times, 13 October 2004.

BARCON-MAURIN (J-L), « *Éléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale* », Colloque (CERF), *Fraude fiscale : du contrôle à la répression* : Dr fisc. 2007, n°3, comm. 50, p. 16 et s.

BAYARD (G), « *L'exonération des entreprises nouvelles: un piège* » DF 1995, p.172; COZIAN (M), « *Un traquenard* »: les sociétés civiles à objet commercial, in les grands principes de la fiscalité des entreprises, 4ème éd. 1999, Doc. 21, p.278.

BEETSCHEN (A) et Al., « *Les holdings* », Francis LEFEBVRE, Coll. « *Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE* », Paris 5<sup>e</sup> Ed., 2010, n°1234

BETTE (M), " « *L'assistance mutuelle en tant que moyen de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales Internationales* », Revue du marché commun, 1980, p. 301 et S.

BICHON (A), « *Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes à l'obligation de coopération du contribuable* », Droit Fiscal, 1996, n°18-19, p. 651 et S.

BIDEAUX (Ch.), *Droit Fiscal*, 2000, n°4, commentaire n°769, à propos de la convention fiscale internationale.

BILLON (J-L), « *Les transferts indirects de bénéfices à l'étranger* » Coll. Fondation Nationale pour le droit de l'entreprise, Librairies techniques, 1981

BOSKIN (M.J) et GALE (W.G), 1987, « *New results on the effects of tax policy on the international location of investment* » In Feldstein, *The effect of taxation on capital accumulation*, 1987

BOUVIER (M), « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : Répression ou prévention ?* », Éditorial, RFFP, n°10-2010.

CANNON (L), « *L'évasion fiscale* », RFFP, 2014, n°127, p.3.

CASLEY (A) et J. MODERMAN (J), «*Transfer pricing documentation requirement in France* », Tax Planning Int. Review, 1998/9, pp.25 et suivants

CASTAGNEDE (B), « *Souveraineté fiscale et Union Européenne* » RFFP, n°80, Déc. 2002

CHAPPERT (A), « *L'abus de droit en matière fiscale* », répertoire du Notariat Défrenois, 1994, art. 35915, p. 1203.

CHAVAGNEUX (C), « *L'évasion fiscale, un sport très prisé avant 1914* », Alternatives Économiques, 2016.

COLLET (M), « *La régulation fiscale* », Dr. fisc. 2008, n°12. comm. 220, p. 9, 3 - Voir

COLLET(M), *Droit fiscal*, PUF, 2007, coll. " Thémis Droit ", p. 208, 344 et s. et p. 215 356 et s.

COZIAN (M), « *Les risques d'abus de droit dans les opérations de restructuration* », Bull. fisc, 2/97, p. 93-94.

COZIAN (M), « *Propos désobligeants sur une tarte à la crème. L'autonomie et le réalisme du droit fiscal* », DF 1999, n°13, p. 530  
COZIAN (M), « *Fraude fiscale, évasion fiscale, optimisation fiscale* », Droit et Patrimoine, 02/95, p. 3 et s.

COZIAN (M), « *Les abandons de créances* », in les grands principes de la fiscalité des entreprises, op. cit, p. 432.

COURT (J.F), « *A quoi servent les conventions fiscales internationales ?* » Revue de la DGI, n° 38, Juillet 1976, p. 26 et s.

CUTAJAR RIVIERE (C), « *La société écran. Essai sur sa notion et son régime juridique* », Bibliothèque de droit privé, Tome 292, LGDJ, 1983, p.3.

DANON (R), "*le concept du bénéficiaire effectif dans le cadre du modèle conventionnel OCDE* " dans IFF. Forum Fur Steuerrecht, 2007, p. 38 s. a 43.

DELIGNIERES (B), « *Sanctions des vices de procédure* », Jur-cl proced. Fisc Vol. 3, fasc. 486.

DIBOUT (P), « *L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales* », Droit fiscal, 1996, n : 18-19, pp. 651-658.

DIBOUT (P), « *La modernisation des réponses à la fraude fiscale* », in CADIET(L) et NEVEU (E), (Dir.) *Regard sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 197.

DIBOUT (P), « *Assistance fiscale internationale* », Jurisclasseur du droit fiscal international, Fasc. 358, 1994, p. 13.

DUPONT(F), « *La place de la holding internationale en France* », 1993, La gazette du palais 2, p.577 et s.

FEYDEAU, « *Fonds turbos : où est la responsabilité ?* », DF 1997, P. 916

FONTANEAU(PM) et FONTANA (H), « *Un contrôle renforcé des opérations internationales des entreprises françaises* », Revue de fiscalité européenne et Droit international des affaires, 1996/2 p. 3 et 5.

FORTIN(F), « *Essai sur un phénomène en mal de légitimité : le lobbying* », Fondation Jean-Charles Bonnenfant, août 1995.

FRISON-ROCHE M-A), « *2+1= la procédure* », in la justice, autrement, Coll. Morales, SS. La direction de W. BARANES et M-A. FRISON-ROCHE, 2002, p. 193-207.

GARRAUD (R), « *Extrait de traité théorique et pratique du droit Pénal français* », 3<sup>ème</sup> éd. IV, n.1526 et 1527.

GAUTHIER (P-Y), « *Les nombres sacrés* », in droit civil, procédure, linguistique juridique, Écrits en hommage de Gérard CORNU, Paris, PUF, 1994, p.163-176, Spéc. n°1, P. 164.

GELIN (S), « *Prix de transfert : Flon des obligations déclaratives* » (1ere partie), option finance, 7 Septembre 1998, n : 513, P. 32 ; (2e partie) option finance, 14/9/1998, n: 514, p. 32.

GEST (G), « *2009, année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : Le cas de la France* », RFFP, n°110 : *L'évasion fiscale internationale*, avril 2010, pp. 23 et s.

GEST (G), « *Quelle légitimité économique et financière du choix de la ressource publique ?* » RFFP, n°88-2004, pp.14-18.

GIULIANI (J-D), « *Marchants d'influence : Les Lobbies en France* », Seuil, 1991, p.151.

GOLDMAN (B) et FRANCESKAKIS (Ph.) : « *L'entreprise multinationale face au droit* », Librairie Technique, Paris, 1977.

GONZALES DE RECHTER (B), in IFA, *Évasion fiscale/ fraude fiscale*, États-Unis, Kluwer Law and Taxation, Coll. Les cahiers de droit fiscal international, 1983. p.214.

GOTHOT (W), « *La fraude fiscale* », in problèmes fiscaux d'aujourd'hui, Coll. Repertoire fiscal, 1962, supplement n°1-2, p.94.

GOWER, *The principles of modern company Law*, 3<sup>e</sup> Ed., p.197 et s.

GROSCLAUDE(J) et MARCHESSOU (P), *Procédures fiscales*, 2<sup>ème</sup> éd., Coll. Dalloz, 2001, p.155 s.

GROSSMAN (E), « *Lobbying et vie politique* », Problèmes politiques et sociaux, n° 918, La Documentation française, novembre 2005.

HOGUE (H), « *Prix de transfert : l'étau se resserre sur les partenaires franco-anglais* », les échos, 21 Janvier 1999, p. 49.

HUET (J), « *Les principaux contrats spéciaux* », Paris, in *Traité de Droit Civil* sous la direction de GHESTIN (J), Paris, LGDJ, 2<sup>e</sup> éd., 2001.

JANS (P), « *Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés interdépendantes* », p.3, Bruxelles, 1975.

JENSEN (N. M). « *Fiscal Policy and the Firm: Do Low Corporate Tax Rates Attract Multi-national Corporations?* », 2012, *Comparative Political Studies*, vol.45, n°8, p. 1004-1026.

KEE (M), KIM (Y). VARSANO (R), « *The Flat Tax: Principles and Experience* », 2008, *International Tax and Public Finance*, n°15, p. 712-751.

KILLIUS (J), "The concept of beneficial ownership of items of income Under German tax treaties» *Intertax*, 1989, n° 8-9 p. 340- p.344.

KINGSON (C), *The Coherence of International Taxation*, CLR. Vol.81, n°6, 1981, p.1169.

KLEMM (A), « *Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives* », 2009 *IMF Working Paper*, 09/21.

LACOMBE (V), BANOS (L) et GARCIA (F), « *Contrôle fiscal des grandes entreprises : les nouvelles approches des administrations anglo-saxonnes peuvent-elles inspirer une évolution en France* », *Revue de droit fiscal*, n°49, p.25.

LAMBERT (T.), « *Un aspect méconnu du contrôle fiscal: L'assistance fiscale internationale* », *Bulletin Fiscal Francis LEFEBVRE*, avril 2000, p. 215.

LAMBERT (T), « *Vers un renouveau de la coopération fiscale internationale* », *Revue européenne et internationale du Droit Fiscal*, 2015/1, p. 154.

LANG (M), in IFA, *Abusive application of international tax agreements*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll. IFA Congres Seminar Séries, 2001, p.26-27.

LALANDE (A), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Vol.1 A-M, 5<sup>e</sup> éd., Paris, PUF, coll. Quadrige, 1999, V. « intermédiaire », p.533.

LAMARQUE (J), « *Droit fiscal, généra* », CD, 1994/95, p. 148 voir aussi, VEDEL (G), « *Deux sœurs ennemies : équité, simplicité* », Le Figaro, 8-9 nov. 1975.

LA RAILLE (C), « *Insécurité fiscale : quelle protection pour le contribuable* », Nouvelles fiscales, 2003, n°: 883 p. 21.

LAROCHE (D), Juriclasseur des sociétés, sociétés d'investissement, Fasc. 178- 5, P.3 n°5,

LEFEBVRE (T), *Le tabac, Lobby? Or not to be*, Express, 19 mai 2015, p. 10.

LE GALL (J.P), « *Du bon ou du mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française* » DF 2001, p. 514 s.

LEGROS (P), « *Soutien financier d'une filiale à l'étranger : Augmentation de capital ou abandon de créances* », BF 8-9/98, études, pp. 479-482.

LE MENTEC (F), « *Traitement fiscal, Redevances* », JCDFI, 2009, Fasc. 3580, p.2.

LEVINE (P), « *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales* », LGDJ, 1988.

LUCAS (D), « *Les diplomates d'entreprises* », Forum de l'institut Choiseul, 2013.

De La MADIÈRE (C), Juriclasseur, Procédures fiscales, fisc, 375,71 feuillets, 2015.

MATHIOT(A), « *Les pressure group aux États-Unis* », RFSP 1952, p429, également publié in A. de LAUBADERE, MATHOT(A), Rivero (J), et VEDEL(G), pages de doctrine, LGDJ 1980, F356 note n°29.

MICHEL (K), MARICHAL(O) et LUQUET (P), « *Pourquoi et comment améliorer la procédure française d'accord préalable sur les prix de transfert ?* », Décideurs : Stratégie Finance et Droit, 2003, n°50, pp. 30 et s.

MICHALET (C.A), « *Mondialisation, gouvernance et nouvelles stratégies, subétatiques*», 2002, pp. 110-112.

NOËL (G), « *La charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable révolution ou simple "miroir aux alouettes" ?* » Dr. fisc. 2005, n°47, chron. 41 p. 1809.

OBERSON (X), « *Précis de droit fiscal international* », Bern 3<sup>ème</sup> édition, Stampfli, Coll. Précis de Droit Stampfli, 2009, p.221.

OCDE, « *Les nouvelles coopérations administratives en matière fiscale au sein de l'Union européenne* », Revue de droit fiscal, n°43-44 octobre 2014, p.592.

OMAN CHARLES (P), « *Quelle politique pour attirer les investissements directs étrangers* », Etudes de centre de développement, Paris, 2000, p.152.

ORSONI (G), « *La coopération des administrations fiscales* », Les petites affiches, n° 97, 15 mai 2002, p. 50 et s.

ORNSTEIN (N.J). et ELDER (J). « *Interest Groups, Lobbying, and Policy Making* », (1978) Politics and Public Series, Quaterly Press, Washington D.C.

PACTEAU (B), « *La sécurité juridique, un principe qui nous manque ?* », AJDA 1995 p.151.

PALAN (R), MURPHY (R), CHAVAGNEUX (C) et MOUSLI (M), « *Les paradis fiscaux : entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales* », L'économie politique, 2/2009, n° 42. p. 22.

PENNERA (C), « *Les sociétés relais et l'évasion fiscale internationale* », JCP, 1974, II, n°11315, p.141et s.

PHILIP (P), « *La rectification des erreurs commises par l'administration dans la procédure d'imposition et le respect des droits du contribuable* », DF 1996 n° 30 p. 1016 s.

PRATS (F.G), « *Entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôts* », Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, Dixième réunion, Genève, 10- 14 Septembre 2001, Document des Nations-Unies, ST/SG/AC.8/2001/L.2, p. 134.

PREVOST-TESTART (D-C), « *le lobbying ou l'échiquier des pouvoirs : Méthodologie à l'usage des entreprises* », Liaisons, 1993, p. 33.

REBOUL (Y), « *L'opération de domiciliation des sociétés* », Revue des sociétés, p. 391 et s.

ROLFE (S.E), « *Les sociétés internationales : Leurs droits et responsabilités* », 22<sup>ème</sup> congrès de la CCI, Rapport de base ; Istanbul, 31 mai - 7 juin 1979.

SAVATIER (R), « *L'inflation législative et l'indigestion du corps social* » D. 1977, chron. V, p. 43.

SERLOOTEN (P), « *La mondialisation progressive du droit fiscal des affaires : le desserrement des entraves aux restructurations d'entreprises* », Droit fiscal, 1998, p.454 à 461.

SILBERTEIN (C), « *Contrôle des prix de transfert des précisions attendues* », option finance, 6 Avril 1998, n°494, p. 23.

SILBERZTEIN (C) et SCHMITT (V), « *Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale* », op cit ; p. 256

SOLLBERGER (J.P), « *La notion d'abus de droit : développements récents en matière de fiscalité européenne et de restructuration d'entreprise* », Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, 2006, n°146.

STAUBER (J), « *L'industrie du mensonge : Lobbying, communication, publicité et médias* », Agone, 2004, p.363.

TALY(M) et SCHIELE (P), « *Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert* », p.964.

TIRARD (JM), « *L'utilisation des holdings étrangères dans un schéma d'optimisation fiscale* », Droit et patrimoine 2004, n°27, p.81.

TOLEDANO (S) et DEJEAN (N), « *La lutte contre la course aux avantages conventionnels* », Droit et pratique du commerce international, 1985, Volume 11, p.245

TUROT(J), « *Réalisme fiscal : abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques* », chronique RJF 8-9/89 P.461 et s

VAN PARYS (S) et JAMES (S), « *Why tax incentives may be an ineffective tool to encouraging investment?* » the role of investment climate, 2009.

VAN PARYS (S), SEBASTIAN (J), « *The effectiveness of Tax Incentives in Attracting Investment: Panel Data Evidence from the CFA Franc Zone* », 2010, *International Tax and Public Finance*, vol.17, n°4, p. 400-429.

VAN WEEGHEL (S), « *The improper use of tax treaties*, Royaume-Uni, Kluwer Law international, 1998, p.5.

VEDEL (G), « *Deux sœurs ennemies : équité, simplicité* », Le Figaro, 8-9 nov. 1975.

VEGA BORREGO (F), « *Limitation on benefits clauses in double taxation conventions* », Pays-Bas, Kluwer Law international, coll. Eucotax, 2006 page VIII. Ron.

VERSCHAVE (F.X), « *Noir Chirac* », Les arènes, 6 mars 2002, p. 320.

VOGEL (K), « *On Double Tax Conventions* », Kluwer, Deventer / Boston, 1991, p.50.

WEYZIG (F), « *Tax Treaty Shopping: Structural Determinants of Foreign Direct Investment Routed through the Netherlands* », 2013, *International Tax and Public Finance*, vol.20, n°6, p. 910-937.

WASSERMEYER (F), in *IFA Abusive Application of International Tax Agreement*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Coll., IFA Congress Seminar Series, 2001, p.19-20.

## **B/ AFRIQUE**

A. AKANNI-HONVO, « *L'UEMOA et la CEDEAO : intégration à géométrie variable ou fusion* » in : *Les économies en développement à l'heure de la régionalisation*, PH. HUGO (dir.), Karthala, 2002, p. 239 et s.

BOURENANE (N), « *Les fondements théoriques et stratégiques de la construction communautaire, Intégration et coopération en Afrique de l'Ouest* », Réal Lavergne actes du Colloque du CRDI 1986 à Dakar, p. 65.

EL HADJ BA (D), « *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : le contrôle des prix de transfert au Sénégal* », op. cit. p.235.

IBRIGA (L-M), « *Le problème de compatibilité entre l'UEMOA et la CEDEAO* » in : *La libéralisation de l'économie dans le cadre de l'intégration régionale : le cas de l'UEMOA*, (P.) MEYER (sous dir.), Publication du CEEI n° 3, Ouagadougou, Imprimeries presses africaines, 2001, p.197 et s.

IBRIGA (L-M), « *L'Union économique et monétaire ouest africaine : un modèle de transition pour l'intégration régionale et internationale de l'Afrique de l'ouest* » in : *Intégration régionale: bilan de 40 années d'expériences (Europe, Afrique, Amérique, Asie, ...)*, Publication du CEEI n°2, p.54.

IBRIGA (L-M), « *Introduction à l'étude du droit : Cours et Exercices* », UFR / SJP, Université de Ouagadougou, 2009-2010, p.95

MEYER (P) et IBRIGA (L.M), « *La place du droit communautaire UEMOA dans le droit interne des Etats membres* », *Revue burkinabé de droit*, n°38 2000, p.13.



SARR (A.Y), *L'intégration juridique dans l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) et dans l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA)*, op.cit., p.245 et s.

SARR (A.Y), « *L'intégration juridique dans l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) et dans l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA)* », op cit. p.43.

SARR (B), « *Le Traité de l'UEMOA: un pacte constitutionnel fédératif* », Revue internationale de droit africain EDJA, n° 43,1999, pp.77

SOUHAMI (G), « *Sociétés multinationales* », revue du marché commun, n° 163, Mars 1973, p.11.

YONABA (S), « *La difficile intégration des règles budgétaires et comptables des Etats membres de l'UEMOA* », RFFP, n° 79/2002, p.225.

YOUGBARE (R), « *La nature de l'acte additionnel dans le système juridique de l'UEMOA à la lumière de l'affaire YAI* », Revue de droit des pays africains, vol.118, p.340- 362

YOUGBARE (R), « *Les actes additionnels de l'UEMOA : Analyse juridique*», Cahiers de CEEI n°1, juin 1999, 33p.

WATTEYNE (A), « *Une intégration économique africaine à l'image de l'intégration économique européenne : le cas de l'UEMOA* », Revue burkinabé de droit, n°39-40, n° spécial, p.83 ; P. VIAU, « *Union européenne et Union économique et monétaire ouest africaine : une symétrie raisonnée* », Revue du marché commun et de l'Union européenne n° 414, janv. 1998 p.16 et s.

#### IV/ AUTRES OUVRAGES ET RAPPORTS

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, éd. De l'OCDE, 2006.

OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Juillet 2008, Commentaires sur l'article 1. 9.6.

OCDE : Rapport du comité d'expert sur les pratiques commerciales restrictives, 1977, Paris.

OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, 2003. Commentaire sur l'article 1 Paragraphe 9.6.

OCDE : Rapport du comité d'experts sur les pratiques commerciales restrictives, op.cit. Infra., et Investissement international et entreprises multinationales Paris, 1979.

Rapport OCDE, Principes applicables en matière des prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 1995.

OCDE, projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises, op. cit., § 72.

Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, n°89094 4c2 p, OCDE 2008.

OECD, 2013, « *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS).

OCDE, principes directeurs applicables en matière de prix de transfert, op. cit., §68.

OCDE, modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris 1977.

OCDE, Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, Op, cit., Paragraphe. 32.

OCDE sur l'administration fiscale tenue les 15-16 septembre 2010 à Istanbul. Communiqué final, p.4.

OCDE, lutte contre la planification fiscale agressive par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements, rapport 1er février 2011.

CEA : « *Proposition en vue du renforcement de l'intégration en Afrique de l'Ouest* », CEA-MULPOC, 1984, pp.15-42

CNUCED in OMC : Incidences des liens entre commerce et investissement sur la croissance et le développement. WT/ WGTI/W/8/add. 1. 26 septembre 1997

CNUCED in OMC : Incidences des liens entre commerce et investissement sur la croissance et le développement, 26 Septembre 1997

CNUCED, «Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey», 2000

Rapport au garde des sceaux pour l'année 2000, Ch. III, « pantouflage et zone grise », III-2 : « Le risque déontologique tient à une situation plutôt qu'à la malignité des individus ».

Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un commerce international – Assemblée Nationale Juillet 2013, n° 1243, p. 21.

Rapport d'information de Mme Marie-Hélène AUBERT et MM. Pierre BRANA et Roland BLUM déposé en application de l'article 145 du Règlement par la commission des affaires étrangères sur le rôle des compagnies pétrolières dans la politique internationale et son impact social et environnemental.

Rapport « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais ».

Rapport OSIWA 2014, publié par l'AFP et relayé par Libération du 13 Juillet 2015.

Rapport UEMOA sur les TEMI 2009.

KOVAR (R), « *Les rapports entre le droit communautaire et les droits nationaux* » in Trente ans de droit communautaire, CE, Bruxelles, 1984, p.147.

PRATS (G), Rapport 11<sup>ème</sup> groupe de travail d'experts de l'OCDE sur la coopération fiscale internationale, ST/SG/AC.8/2003,§19.

(SHANNON (H), *The general definition of residence under United States income tax treaties*. Intertax, n°8/9/1988, p.206-207.

SURREY (S) et TILLINGHAST(R), Rapport général au congrès de l'International Fiscal Association.

VOGEL (K). *C'est ce qui ressort d'un « ruling »* de 1981 relatif à la convention américaine Néerlandaise de 1948 Rev BUL 81-132, 1981-1C B 603.

## **V/ ACTES COMMUNAUTAIRES**

Acte uniforme adopté le 17 avril 1997, portant organisation des sûretés, JO OHADA, n°3 du 1<sup>er</sup> octobre 1997.

Actes uniformes relatifs au droit des sociétés commerciales et des groupements d'intérêts économiques (AUDSGIE) du 01/10/1997.

Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. Acte adopté le 22 février 2000 et paru au JO OHADA n° 10 du 20 novembre 2000

Protocole additionnel n° III instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA du 19 déc. 2001, (B.O. de l'UEMOA, n°24, p.3).

Protocole du 23 janv. 2003 : l'Avis de la Cour de justice de l'UEMOA n°001/97 du 20 mai 1997, ohadata J-02-61.

Protocole Additionnel n° I /2009/CCEG/UEMOA modifiant le Protocole additionnel n° III instituant les règles d'origine des produits de l'UEMOA signé à Ouagadougou le 17 mars 2009.

Réforme globale du CGI du Sénégal projet de livre1.

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.

Règlement n° 05/2010/CM/UEMOA/ du 17 novembre 2010.

Renseignements et congrès, AEDE, 1980, p.1286 et s.

Tax justice Network, 2005, p.36.

Traité UEMOA révisé du 29 janvier 2003

Version consolidée du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE), C115/50, Journal officiel de l'Union Européenne du 9 mai 2008.

[www.Connexionivoirienne.net](http://www.Connexionivoirienne.net), 19 juin 2008

[www.gouv.bj/presse/lanation/](http://www.gouv.bj/presse/lanation/), édition du mercredi 22 Juin 2005

[www.le360afrique.com](http://www.le360afrique.com).

## V/JURISPRUDENCE

CAA Paris, 26/03/1991, n°2624, droit fiscal, 1992 n°4 Com.63 ; RJF 6/91.

CAA Nancy, 9/07/1992, n°320 1<sup>re</sup> ch., RJF 12/92 n°1625, Ce, 17/04/1992, n°81090, RJF 6/92 n°782.

CAA Paris, 13 sept. 1996, n° 95415, M. Lautard, DF 1997, n° 18, c/507 cass. Com. 18 mai 1999, n° 97-13733, M. Pierre, DF 1999, n°52, c. 949.

CAA Bordeaux, 15/02/2000, n° 97- 237, SARL Péri Plast, TA Dijon, 06/01/1998, n°95-2123, RJF 06/98 n° 695.

CAA, Lyon 9 oct. 2003, n° 981697, SA Annonay Distribution, concl. F. BOURRACHOT, précité.

CAA Lyon 9 oct. 2003, DF 2004, n° 29, c. 637, p. 1195 s.Spéc p..1196. V ; infra, les revirements de jurisprudence, Partie 1, Tite 2, Chap. 2, Sect. 2, Sous sect. 2..Par 2, B, concl BOURRACHOT (F).

Cass, com. 28 janv. 1992 n° 9010465, DF 1992 n°40, c. 1830 ; Cass. Com. 13 déc. 1994, n°9312797, DF 1994, n° 18, c. 831 ; TGI Tours, 25 juin 1992, DF 1993, DF 1993, n0 39, c. 1820. CE, 6 déc. 1995, n° 90914 et 126826, DF 1996, n°7, c. 203, concl. G. BACHELIER :

Cass. Com. 9 févr. 1993, n° 9022158, DF 1993, n° 20, c. 1050 ; Cass. Com. 12 mars 1996, n° 52 p. et n° 522 D, RJF 6/96, 835 ; DF 1996, n° 30, c. 990.

Cass.com., 19 avril 1988, pourvoi n° 86-19079, RJF, 2/89, n°250, p.95.

CE, 8/05/1944, Req. 166.968 et 68.362, RO 22° vol., p.96.

CE, 03/01/1946, Req. n°71.963, Lebon, p.386.

CE, 25/05/1955, Req. n° 31102, Bull. contributions directes, 1955, 498.

CE, 17/06/1959, Secrétaire d'État au budget contre société B, BOCD, 1959,II, 980, Droit Fiscal, 1959, n°51, com.pP.854.

CE, 25/04/1960, Req. 45.089, BOCD 1960 II 1265 ; CE, 18/04/1966, Req. 63.621.CE, 18/04/1966, Req.63.621, 7° S.S. ; Dupont 1966, p.289.

CE, 30/10/1963, Req. n°50.326.

CE 13/04/1964, n° 56173, 7<sup>e</sup> S.S., DUPONT 1964, p.470, RO p.69.

CE. 13 avril 1964, Req. n°56173, Droit fiscal 1965, n°8, doc. Conclusions du commissaire du gouvernement Poussière.

CE, 23/02/1966, Ministère des finances c/ Société X, Req. n° 64449, Droit fiscal, 1966, n°12, Comm.325.

CE, 29/01/1969, Sieur D., Req. 47.515, Bull. contributions directes, 1964, 253 ; Droit Fiscal, 1964, n°11, Comm.398 ; CE, 13/04/1964, Droit fiscal, 1965, n°8 doctrine, conclusions commissaire du gouvernement poussière.

CE, 7<sup>e</sup>me et 8<sup>e</sup>me s-s n° 68662, 16 avril 1969, concl. MEHL, DR. fisc. 1970, n° 51, comm. 1474.

CE, 19/06/1970, n°27270, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> S.S. ; BO 4 A5 – 70.

CE 24/02/1978, n°2372, Section, RJF 4/78 n°161, Conclusions Rivière, Droit Fiscal, 1978, n°30 c.1212.

CE, Plénière, 10 juin 1981, requête n° 19079, Dr. Fisc, 1981, 2187, concl. Lobry, R.J.F. 1981, n°787.

CE, 2/06/1982, Req. n°23342, droit fiscal, 1983, n°6, com. 191, conclusions schricke, RJF.1982, n°7, p.328.

CE, 2/06/1982, n°23342, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> S.S. ; RJF 7/82 n°637.

CE, plén, 27 juillet 1984, SA Renfort service, n°34588, Droit fiscal, 1985, comm. 596 ; RJF 1984, n°1233, conclusions J. Racine.

CE, 4 mars 1985, n°35.066, RJF 5/85, n° 682.

CE, Ass., 30/03/1987, Req. n°52754.

CE, 30/09/1987, n°50.157, RJF 11/87, n°1083.

CE, 10/02/1988, n° 57.602, RJF 4/88, n°377.

CE, 25/10/1989, n°65009, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> S.S. Sté Caterpillar France ; RJF 12189, n°1413, conclusions du commissaire du gouvernement Mme Liébert – Champagne.

CE, 3 mars 1989, Req. 77581, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> S.S. Lainière de Picardie ; RJF 5/89, Req. 538 ; CAA, Paris 6 avril 1983, RJF 7/93 n°1042 ; CAA, Paris 18 mars 1993.

CE 2 juill. 1990, n° 44340 et 61009, DF 1990, n° 42, c. 1919 ; CE 29 jan. 1993, n° 79476, RJF 3/93, 414 ; CAA Paris 2 déc. 1999, n° 973326, SARL Ste nationale de communication DF 200, n° 38, C. 690, concl. V. HAIM.).

CE sect. 8 févr. 1991, n° 61025, DF 1991, c. 490, ARRIGHI de CASANOVA, concl.

CE 4 mars 1991, n° 65834, M Cobacecave, DF 1991, n° 18, c. 962, conclusions, CHAHID-NOURAI.

CE 8 Fév. 1991, n° 61093 et 69712, DF 1991, n° 10, c.490, conclusions, FOUQUET (O).

CE 8 fév. 1991, 61025, 69712 et 61093, DF 1991, n° 10, et concl. ARRIGHI de CASANOVA, BGFE 1991, 25, 12. GAJF, n° 48-22, concl., FOUQUET (O).

CE 8 fév. 1991, 61025, 69712 et 61093, DF 1991, n° 10, concl. O.FOUQUET et concl. ARRIGHI de CASANOVA, BGFE 1991, 25, 12. GAJF, n° 48-22.

CE, 26 Juillet 1991 n: 80981 - 82442, Malguy Levage, RJF 10/91 n°1280 ; CE 18 Septembre 1998 n°149341, SARL DIVA, RJF 11/98 n: 1330, conclusions G. Goulard p. 844.

CE, 26/07/1992, n° 2533 et 19.645, Plén., RJF 10/82, n°903.

CE 13 déc. 1993, n° 137013, Masse RJF 241/185.

CE, 16 févr. 1994, n°125417, SARL, Arley, RJF 4/94,454, concl.ARRIGE(J) de CASANOVA, p.218 ; DF 1994, n°18, c.858 ; CE 5 oct. 1998, n°170693, SARL. Productions, RJF 12/98, 1453.

CE, 16 févr. 1994, n°125417, SARL, Arley, RJF 4/94,454, concl.ARRIGE(J) de CASANOVA, p.218 ; DF 1994, n°18, c.858 ; CE 5 oct. 1998, n°170693, SARL. Productions, RJF 12/98, 1453.

CE, 21/08/1996, n° 154488 SA Sife, RJF 10/96 n°1137.

CE 8 jan. 1997, n° 147760, DF 1997, n° 17, c. 461, ARRIGHI (J) de CASANOVA, concl.

CE 10 nov. 2000, n° 204805, RJF 2/00, 194.

CE, 10 janv. 2001, n° 211967, RJF 4/01, 436, chron. MAIA.

CE 11 janv. 2002, n°224074, RJF.5/02, 464.

CE, 20 juin 2003, n° 232832 Sect. ; Société Ets Le breton, RJF 10/03 n°1140, conclusions Colin, p. 754

CE, 27 septembre 2006, n°260050, Sté Janfin, Dr. fisc, 2006, n°41, p.1741. Cf., en sens contraire : CAA paris, 7 juillet 2003, n°01-3752, SARL Janfin, Dr. fisc, 2004, n°9, comm, 292, concl. PRUVOST (D).

CE, arrêt du 29 décembre 2006, n°283314.

CE, 9e et 10e ss sect, 27 Janvier 2011, n° 320313, Bourdon: JuirisData, n°2011- 006772.



## REPERTOIRES ET ENCYCLOPEDIES

Annuaire de l'institut du droit international, session d'Oslo, 1977, vol. 57, t. II, p. 340.

Ancien testament, Les Proverbes, Premier recueil Salomonien, 9 Proverbe, T. O. B, 1980.

BASSO (J.A), « Groupe de pression », in DUHAMEL (O), MENY (Y) (ss ; Dir.), Dictionnaire constitutionnel, PUF, 1<sup>ère</sup> éd.1992, p.469.

COBHAM (A), « *Tax evasion, Tax avoidance, and development Finance* », Queens Elizabeth House, séries document de travail n° 129, Oxford, 2005

CORNU (G), dans la préface à son vocabulaire juridique, PUF, 22 août 2011.

CORNU (G), Vocabulaire juridique, Paris, PUF, 10<sup>ème</sup> édition, 2014, p.948.

Cour de justice de l'UEMOA, Avis 001/2003 du 18 mars 2003, Recueil de jurisprudence de la cour n°1, 2004. p.67.

Grand Larousse encyclopédique en 10 volumes, Tome 4. Ed. Librairie Larousse, Paris, 1969, p. 825 ; Le Petit Robert, Ed. SNL, 2014, p. 958.

## INDEX ALPHABETIQUE

<b>A</b>	
abandon de créances .....	184
abus de droit .....	325
accords fiscaux préventifs.....	422
acte anormal de gestion .....	342
actifs incorporels .....	393
administration fiscale.....	422
ajustement primaire .....	398
ajustement secondaire.....	400
assistance administrative.....	446
attractivité fiscale .....	145

<b>C</b>	
caution simple .....	185
caution solidaire .....	185
cautions gratuites.....	185
chalandage fiscal .....	242
civisme fiscal.....	435
clause anti abus .....	311
clause de bénéficiaire effectif .....	322
clause de limitation.....	370
clause de résidence .....	322
concurrence fiscale .....	74
contrôle fiscal .....	461
contrôles fiscaux à l'étranger .....	463
contrôles fiscaux simultanés, .....	461
convention fiscale.....	482
coopération fiscale.....	447
coordination .....	447
corruption.....	79

<b>D</b>	
décote africaine.....	205
discipline fiscale coopérative.....	422
documentation.....	454
double exonération.....	75
double imposition.....	478

<b>E</b>	
échange de renseignements .....	481
établissement Stable .....	261
évasion fiscale.....	13, 267

<b>F</b>	
FATCA.....	476
filiale .....	292
fraude fiscale.....	312

<b>H</b>	
harmonisation .....	332

<b>I</b>	
incivisme fiscal .....	436
Initiative Afrique.....	480
instruments non fiscaux.....	486
intermédiaire fiscal.....	235
investissements .....	108

<b>L</b>	
liens de dépendance .....	168
lobbyisme .....	206

<b>M</b>	
mondialisation.....	187
multinationale .....	333

<b>O</b>		rescrit fiscal .....346
optimisation fiscale.....	14	<b>S</b>
<b>P</b>		sociétés holdings .....193
paradis fiscaux.....	461	souveraineté fiscale .....371
paradise papers .....	486	<b>T</b>
planification fiscale .....	179	transactions financières .....181
présomption.....	170	transfert indirect de bénéfices.....371
prêt sans intérêt .....	183	transferts directs de bénéfices.....382
prix de transfert .....	460	transparence fiscale .....470
<b>R</b>		<b>U</b>
règlement .....	434	UEMOA ..... 87, 179
reporting pays par pays.....	470	usage abusif .....243

# TABLE DES MATIERES

<b>PREMIERE PARTIE/ LES CAUSES DE L'ÉVASION FISCALE DES MULTINATIONALES DANS L'ESPACE UEMOA .....</b>	<b>73</b>
TITRE 1/ LES CAUSES ENDOGÈNES DE L'EVASION FISCALE DANS L'ESPACE UEMOA .....	76
<i>CHAPITRE 1/ LES FAIBLESSES DES ADMINISTRATIONS FISCALES DES PAYS MEMBRES DE L'ESPACE UEMOA .....</i>	<i>78</i>
Section 1 / De l'insuffisance structurelle .....	79
Paragraphe 1 / L'organisation inadaptée des administrations fiscales de l'espace UEMOA.....	79
A/La mauvaise répartition des taches doublée d'une gestion inadaptée des ressources humaines .....	80
1/ L'organisation des services centraux par fonctions fiscales :	
Intégration insuffisante de l'outil prévisionnel .....	81
2/ L'organisation des services centraux par fonctions fiscales : Absence d'un interlocuteur fiscal unique .....	82
B/La mauvaise gestion des ressources humaines .....	83
1/ Un recrutement inapproprié du personnel des administrations fiscales .....	84
2/ Un plan de formation non fiable et un plan de carrière du personnel inexistant.....	85
3/ Une évaluation professionnelle inadéquate du personnel .....	87
Paragraphe 2/ La vétusté des moyens matériels et la gestion archaïque de l'impôt .....	88
A/La précarité des moyens matériels des administrations fiscales.....	88
B/ La gestion manuelle des impôts et taxes et un déficit chronique de moyens de communication .....	89
1/ La gestion manuelle des impôts et taxes .....	89
2/ Un déficit chronique de moyens de communication.....	90
a/ Insuffisance des moyens de communication.....	91

b/ Limite des dispositifs d'internet et inexistence d'intranet.....	92
Section 2/ A l'incivisme fiscal .....	93
Paragraphe 1/ Les causes de l'incivisme fiscal .....	94
A/La perte de crédibilité des Etats de l'espace UEMOA.....	95
B/Les défaillances des États dans leurs engagements contractuels .....	96
Paragraphe 2/ La complexité des règles fiscales .....	97
A/Les difficultés d'accessibilité aux règles fiscales .....	98
B/ L'opacité des règles fiscales .....	100
1/ La prolifération des règles fiscales .....	101
2/ L'imprécision des règles de procédures : La notion d'erreur non substantielle.....	103
<i>CHAPITRE 2/ L'ATTRACTIVITE FISCALE DES PAYS MEMBRES DE</i>	
<i>L'ESPACE UEMOA : UN PHENOMENE DE MODE .....</i>	
<i>109</i>	
Section1/ Les dispositifs d'incitations fiscales dans les pays de l'UEMOA ..	111
Paragraphe préliminaire/ Rappel historique.....	111
A/ Déplacement des enjeux.....	111
B/ Prise de conscience des retombées positives.....	113
Paragraphe 1/ Les déterminants de l'attractivité .....	115
A/La stabilité du cadre général.....	116
1/ Le cadre national de stabilité .....	116
2/ Le cadre international de stabilité .....	117
B/Un cadre d'accueil favorable au secteur privé.....	117
Paragraphe 2/ Les incitations fiscales contenues dans les codes d'investissements et relevant d'autres secteurs particuliers .....	117
A/Des codes d'investissements aux avantages multiples.....	120
1/ Les avantages accordés aux multinationales .....	120
2/ Des avantages accordés en vue de développer certaines activités particulières : le régime des entreprises franches ou les zones Franches .....	125
B/D'autres avantages fiscaux prévus par des dispositions particulières .	128
1/ Les avantages fiscaux prévus par les codes miniers .....	129
2/ Les avantages prévus par les codes pétroliers .....	133
Section 2/ Les limites des dispositifs d'attractivité fiscale .....	136
Paragraphe 1/ La relative efficacité des dispositifs d'attractivité.....	137

A/La gestion complexe des régimes d'incitation fiscale .....	137
1/ Un manque de coordination entre services administratifs : la difficile gestion des régimes dérogatoires .....	138
2/ Manque de statistiques fiables pour l'évaluation des régimes dérogatoires.....	139
B/ De fortes disparités économiques entre les pays de l'UEMOA.....	140
1/ Les interférences entre les pays de l'UEMOA. ....	140
2/ Le poids de la Côte d'Ivoire dans l'espace UEMOA.....	141
C/ Le détournement des incitants fiscaux. ....	142
1/ La face cachée des dispositifs fiscaux dans les pays de l'UEMOA	142
2/ Les effets négatifs des incitants fiscaux .....	145
Paragraphe 2/ La concurrence fiscale entre les États membres de l'espace UEMOA .....	146
A/Un Phénomène récent .....	147
B/ La politique de surenchère : la course effrénée aux investisseurs étrangers.....	150
1/ L'absence de cadre juridique contraignant.....	151
2/ Le piège des régimes de stabilité fiscale .....	152
a/ Le régime de stabilité fiscale .....	152
b/ Un régime inique.....	153
TITRE 2/ LES CAUSES EXOGENES DE L'EVASION FISCALE DES MULTINATIONALES .....	156
<i>CHAPITRE 1/ LES STRATEGIES FISCALES DES MULTINATIONALES</i> .....	158
Section 1/ Le cadre des transferts indirects de bénéfices.....	160
Paragraphe 1/ La définition et effets des transferts indirects de bénéfices .	161
A/Définition du transfert indirect de bénéfices .....	161
B / Les effets du transfert indirect de bénéfices .....	163
1/ Les effets fiscaux du transfert indirect de bénéfices .....	164
2/ Les effets économiques du transfert indirect de bénéfices.....	165
Paragraphe 2/ Le traitement fiscal des prix de transfert .....	167
A/ Le droit commun des transferts indirects de bénéfices .....	167
1/ <b>L'absence de présomption de transfert indirect de bénéfices...</b>	168
2/ La théorie des actes anormaux de gestion. ....	169

B / Le régime dérogatoire.....	171
Section 2/ Méthodes de transferts indirects de bénéfices et les structures de relais .....	173
Paragraphe 1/ Les transferts indirects de bénéfices par transactions commerciales et financières.....	174
A /Les transactions commerciales .....	174
1/ Les opérations relatives aux biens .....	174
a/ Les majorations ou les minorations des prix.....	175
b/ La Prise en charge de dépenses.....	176
2/ Les prestations de services .....	177
a/ Les actifs incorporels.....	178
b/ Les managements fees ou les frais de gestion .....	180
B/Les transactions financières .....	181
1/ Les avantages de trésorerie.....	182
a/ les prêts sans intérêt.....	182
b/ Les abandons de créances.....	184
2/ Les cautions gratuites.....	185
C/Les opérations de manipulation de capital social .....	186
1/ Les restructurations d’entreprises .....	187
2/ La sous-capitalisation.....	190
Paragraphe 2/ Les structures bénéficiaires des transferts de bénéfices .....	192
A/Le destinataire du transfert: un relais d’évasion fiscale .....	193
1/ Le recours aux sociétés Holdings .....	193
a/ La définition de la société holding .....	194
b/ Les activités de la société holding.....	195
2/ Les sociétés domiciliées .....	196
B/ Le destinataire du transfert doit être établi dans un paradis fiscal .....	198
1/ La définition des paradis fiscaux .....	198
2/ La détermination de l’existence d’un régime fiscal privilégié .....	199
C/La notion de crédit d’impôt fictif et la décote africaine .....	201
1/ La notion de crédit d’impôt fictif.....	202
a/ Les crédits d’impôt fictifs : instrument d’aide extérieure.....	203

b/ Les crédit d'impôt fictifs : instrument de rapatriement des bénéfices .....	204
2/ La décote africaine .....	205
Section 3/ Le lobbying et les intermédiaires fiscaux .....	206
Paragraphe 1/ Le lobbying .....	207
A/ Le lobbying : origine, définitions et formes .....	208
1/ Définitions .....	208
2/ Les différentes formes de lobbying.....	211
a/ Le soutien des États aux intérêts des grands capitalistes.....	211
b/ L'appui des multinationales pour le contrôle des États.....	215
B/Les pratiques du Lobbying .....	216
1/ Le Lobbying et le trafic d'influence .....	217
2/ Le lobbying et la prise illégale d'intérêt.....	222
Paragraphe 2/ Le rôle des intermédiaires fiscaux.....	224
A/La présentation des intermédiaires fiscaux .....	229
1/ Les conseillers fiscaux et les comptables .....	230
a/ La présentation des comptables et des conseillers fiscaux .....	230
b/ Les facteurs d'influence sur leurs comportements.....	231
2/ Les Banques et autres institutions financières .....	234
B/Le rôle des intermédiaires fiscaux .....	236
1/ Les méthodes de démarchage .....	237
2/ Les secrets bien gardés .....	239
 <i>CHAPITRE 2/ L'UTILISATION ABUSIVE DES CONVENTIONS PAR LES</i>	
<i>MULTINATIONALES</i> .....	241
Section 1/ Le règlement UEMOA visant à éliminer la double imposition .....	243
Paragraphe 1/ Le processus d'adoption du règlement UEMOA et les conditions de son application .....	244
A/ Les travaux préparatoires à l'adoption du règlement.....	244
B/ Les conditions d'application du règlement UEMOA d'élimination de la double imposition.....	249
1/ La portée juridique du règlement .....	249
2/ Les relations entre le droit communautaire et les conventions bilatérales liant des États-membres aux États-tiers .....	250



Paragraphe 2/ Les règles d'attribution du droit d'imposer .....	252
A/ L'attribution du droit d'imposition exclusif à l'État de résidence : Cas de l'établissement stable .....	253
1/ L'application du principe .....	255
2/ les éléments constitutifs de l'établissement stable .....	257
3/ La détermination du bénéfice imposable à l'établissement stable : Le principe de l'entreprise indépendante .....	260
B/ Le partage du droit d'imposition avec l'État de la source .....	264
1/ Les intérêts .....	264
a/ Prestations non soumises au régime d'imposition des intérêts ...	266
b/ L'imposition des intérêts .....	268
2/ Les dividendes .....	272
a/ Définition des dividendes .....	273
b/ Imposition des dividendes .....	275
3/ Les redevances .....	277
a/ La définition des redevances .....	277
b/ L'imposition des redevances .....	280
Section 2/ L'usage abusif de la convention : Le chalandage fiscal .....	284
Paragraphe 1/ Les critères du chalandage fiscal .....	285
A/ L'interposition d'une entité juridique .....	286
B/ L'intentionnalité des parties .....	287
1/ Le critère subjectif de l'abus des traités .....	287
2/ Les différentes formes d'abus des traités .....	288
Paragraphe 2/ Les mécanismes et structures du chalandage fiscal .....	289
A/ Le chalandage fiscal et ses méthodes de transit de revenus .....	289
1/ Les sociétés écrans .....	289
2/ L'interposition de Sociétés relais .....	291
a/ Le relais direct .....	292
b/ La stratégie de tremplin .....	293
3/ L'interposition de sociétés de services .....	294
B/ Le chalandage fiscal et l'entité intermédiaire .....	295
1/ Le chalandage fiscal et les sociétés relais .....	296
2/ Le chalandage fiscal et l'établissement stable .....	298

3/ Le chalandage fiscal et la société holding .....	299
<b>CONCLUSION PREMIERE PARTIE .....</b>	<b>302</b>
<b>DEUXIEME PARTIE : LE NECESSAIRE RECOURS AUX INSTRUMENTS</b>	
<b>INTERNATIONAUX DE LUTTE CONTRE L'EVASION FISCALE .....</b>	<b>303</b>
TITRE 1/ LA LUTTE CONTRE L'USAGE ABUSIF DES CONVENTIONS FISCALES ET LE TRANSFERT INDIRECT DE BENEFICES.....	307
<i>Chapitre 1/ La lutte contre l'usage abusif des conventions fiscales .....</i>	<i>310</i>
Section 1/ Les notions des clauses anti-abus .....	311
Paragraphe 1/ La définition des clauses anti-abus.....	312
A/ Une définition difficilement appréhensible .....	312
B/ Le caractère incertain de l'usage abusif .....	316
Paragraphe 2/ L'élaboration des clauses anti-abus.....	320
A/ Les fondements des clauses anti-abus.....	320
1/ Les clauses anti-abus émanant des modèles conventionnels.....	321
a/ Les clauses anti-abus classiques.....	321
b/ Les clauses anti-abus atypiques .....	324
2/ Les clauses anti-abus n'émanant pas des conventions modèles.....	326
B/ La procédure d'élaboration des clauses anti-abus .....	327
Section 2/ Les mesures de lutte contre l'usage abusif des conventions fiscales .....	330
Paragraphe1/ Les mesures unilatérales .....	331
A/ Les dispositions préventives des abus de déductibilité .....	332
1/ La limitation de déductibilité des frais de siège .....	332
2/ La limite légale de déductibilité des intérêts .....	334
a/ Le champ d'application.....	335
b/ Les modalités d'application de la limitation de déductibilité .....	336
3/ La requalification des redevances en bénéfices distribués .....	338
B/ Le dispositif interne: L'abus de droit .....	340
1/ La détermination de l'abus de droit.....	341
a/ La définition de l'abus de droit.....	341
b/ Le fondement de l'abus de droit .....	343
2/ La mise en œuvre de la procédure .....	344

a/ Les opérations juridiques complexes susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'abus de droit fiscal.....	344
b/ La procédure .....	346
Paragraphe 2/ Les mesures conventionnelles contre l'usage abusif des conventions .....	347
A/ La clause de Bénéficiaire effectif .....	348
1/ Le bénéficiaire effectif : Une notion paradoxale .....	348
a/ Une notion très usitée .....	349
b/ L'absence de définition conventionnelle générale .....	353
2/ L'application des solutions proposées par certains Etats .....	355
a/ Les modèles étatiques .....	355
b/ L'application des modèles.....	357
B/ Les clauses de résidence .....	359
1/ La définition générale de la notion .....	359
2/ La définition restrictive de la notion .....	364
C/ La clause générale de limitation de bénéfices .....	367
1/ Le principe de la «limitation on benefits» .....	368
2/ L'utilité de la clause de limitation de bénéfice .....	370
<i>Chapitre 2/ La lutte contre les transferts indirects de bénéfices des multinationales .....</i>	<i>371</i>
Section 1/ La prévention des transferts indirects de bénéfices .....	372
Paragraphe 1/ Les transferts indirects de bénéfices et les nécessités fiscales .....	372
A/ Le régime fiscal des sociétés mères et des filiales.....	374
1/ Les conditions tenant à la qualité de la société-mère.....	374
a/ La structure juridique de la Société-mère.....	374
b/ L'imposition de la Société-mère.....	375
2/ Le régime fiscal des dividendes.....	376
a/ Les produits entrant dans le régime de distribution .....	376
b/ Le traitement fiscal de distribution des dividendes au sein du groupe .....	377
B/ Le principe de la consolidation .....	379

Paragraphe 2/ La documentation des prix de transfert et la procédure de coopération .....	382
A/ La constitution documentaire .....	383
1/ Le contenu des informations.....	383
2/ Les documents requis .....	385
B/ L'expérience française en matière de documentation.....	390
Section 2/ La répression des transferts indirects de bénéfices .....	394
Paragraphe 1/ La réintégration des bénéfices indirectement transférés dans les résultats de l'entreprise .....	395
A/ Le principe de la réintégration.....	395
B/ Les modalités de la réintégration .....	396
Paragraphe 2/ La rectification des bases imposables.....	397
A/ L'ajustement primaire : L'imposition des bénéfices réintégrés.....	398
B/ L'ajustement secondaire : L'imposition des bénéfices réputés distribués .....	400
TITRE 2/ UN RENFORCEMENT NECESSAIRE DES DISPOSITIFS DE LUTTE CONTRE L'EVASION FISCALE DES MULTINATIONALES .....	403
<i>Chapitre 1/ Le souci affirmé de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales</i> .....	404
Section 1/ Le renforcement des capacités des administrations fiscales.....	405
Paragraphe 1/ L'amélioration des performances par le renforcement des capacités .....	405
A/ Le renforcement de la qualité des agents des administrations fiscales .....	406
1/ Le recrutement et la formation du personnel des administrations fiscales .....	406
2/ La rémunération et l'évaluation des agents des administrations fiscales .....	408
B/ La modernisation des administrations fiscales des pays membres de l'espace UEMOA.....	409
1/ La modernisation du schéma de l'organigramme .....	410
2/ La politique de communication .....	412
3/ Le renforcement et la coordination des administrations fiscales ....	414

Paragraphe 2/ La création de la direction des Grandes Entreprises .....	415
A/ Attributions des DGE dans les pays de l'UEMOA.....	416
B/ Amélioration des performances de la DGE dans la lutte contre	
l'évasion fiscale .....	418
1/ L'apport de l'informatique .....	418
2/ La qualité du contrôle fiscal .....	419
Section 2/ La relation améliorée entre les administrations fiscales et les	
multinationales.....	420
Paragraphe1/ Les accords fiscaux préventifs .....	422
A- Le rescrit fiscal .....	423
1/ Les conditions de la demande en rescrit.....	424
2/ La portée de la demande en rescrit .....	425
B/ Les accords préalables sur les prix de transfert .....	427
1/ La mise en œuvre de la procédure .....	428
a/ Le déroulement de la procédure d'accord préalable .....	428
b/ La conclusion de l'accord préalable .....	430
2/ Les effets de l'accord préalable.....	431
a/ Les avantages de l'accord préalable.....	431
b/ Les inconvénients liés aux accords préalables.....	433
Paragraphe 2/ Une discipline fiscale coopérative.....	435
A/ Le civisme fiscal : Une vertu requise des contribuables .....	436
1/ Le système de la compliance : Les approches coopératives des	
administrations anglo-saxonnes .....	437
a/ L'incidence des approches coopératives sur la relation entre les	
administrations fiscales et les entreprises .....	438
b/ Une différenciation du statut fiscal des contribuables .....	440
2/ Les difficultés d'application des approches coopératives.....	441
B/ L'obligation de loyauté : Une administration fiscale de services.....	442
1/ Une évolution progressive de l'administration fiscale de contrôle vers	
une administration fiscale de services. ....	442
2/ La mise en place d'instruments destinés à améliorer la qualité du	
service rendu .....	443

<i>Chapitre 2/ La coopération internationale dans la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales dans l'espace UEMOA.....</i>	<i>445</i>
Section 1/ La coopération fiscale internationale par l'échange de renseignements .....	447
Paragraphe 1/ L'échange de renseignements à des fins fiscales.....	447
A/ Le cadre juridique de l'échange de renseignements .....	448
1/ L'obligation d'échanger des renseignements .....	449
2/ Les limites de l'échange de renseignements.....	450
a/ Les limitations liées à la souveraineté des Etats .....	451
b/ Les limitations liées aux droits des contribuables .....	452
B/ Le cadre administratif de l'échange de renseignements .....	454
1/ L'échange sur demande .....	456
2/ L'échange d'informations d'office .....	457
3/ L'échange spontané de renseignements.....	458
Paragraphe 2/ La coordination des contrôles fiscaux .....	460
A/ L'assistance administrative au contrôle .....	460
1/ Les contrôles fiscaux simultanés .....	461
2/ Les contrôles fiscaux conjoints.....	462
B/ L'assistance administrative au recouvrement .....	464
Section 2/ L'exigence de transparence dans la lutte contre l'évasion fiscale..	466
Paragraphe 1/ La mise en œuvre des nouveaux standards .....	467
A/ L'existence de renseignements pertinents et fiables .....	467
1/ Les livres et documents comptables.....	468
2/ Les informations relatives aux bénéficiaires effectifs.....	469
B/ Le reporting pays par pays du projet BEPS de l'OCDE .....	470
1/ Le contexte du reporting pays par pays.....	470
2/ Les impacts du reporting pays par pays .....	472
a/ Une meilleure compétitivité et une meilleure compréhension des activités .....	472
b/ Effet dissuasif pour les entreprises.....	473
c/ Le reporting pays par pays : un bénéfice pour les pays en développement? .....	474
Paragraphe 2/ Les avancées de la transparence fiscale.....	475

A/ Les prémices du renouveau .....	476
1/ L'échange automatique de renseignements .....	477
2/ Un objectif : résoudre le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices .....	478
B/ Le soutien aux pays en développement .....	480
<b>CONCLUSION DEUXIEME PARTIE.....</b>	<b>482</b>
<b>CONCLUSION GENERALE.....</b>	<b>484</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>	<b>488</b>
<b>TABLE DES MATIERES.....</b>	<b>516</b>

