

REFLEXION SUR L'UNIFICATION DES REGLES VISANT L'ELIMINATION DES DOUBLES
IMPOSITIONS DANS L'ESPACE UEMOA

Séni Mahamadou OUEDRAOGO

Enseignant à l'Université de Ouaga II/ BURKINA FASO

Membre du CERDRADI/GRECCAP (Bordeaux) et de l'IIDH (Strasbourg)

seni_oued@yahoo.fr

RESUME

Par les règles visant l'élimination de la double imposition, l'UEMOA a entamé un tournant décisif dans l'élimination des barrières économiques au marché intérieur. S'il est appliqué de façon efficace, ce dispositif permettra d'atténuer la charge fiscale des contribuables et favoriser la libre circulation des citoyens et des capitaux. Cependant, on peut s'inquiéter de la perte de ressources qu'il pourrait provoquer dans la mobilisation des ressources fiscales des États-membres surtout pour ceux qui n'ont pas d'autres sources alternatives de mobilisation de ressources financières. Cet inconvénient pourrait être la cause de la faible volonté des États à appliquer le dispositif institué.

ABSTRACT

The rules for the elimination of double taxation, UEMOA has launched a breakthrough in removing economic barriers to market. If implemented effectively, this device will alleviate the tax burden on taxpayers and the free movement of people and capital. However, we can worry about the loss of resources that could result in the mobilization of fiscal resources of the Member States especially for those who have no other alternative source of financial resources. This drawback could be the cause of the low willingness of States to apply the patch set.

Si l'UEMOA est aujourd'hui considérée comme un modèle d'intégration assez bien avancé en Afrique, c'est parce que, à un rythme accéléré, son droit matériel connaît une évolution substantielle. L'harmonisation des systèmes fiscaux des États-membres confirme cette dynamique. En effet, une décennie après l'adoption de l'union douanière établie en 2000, et des premières mesures fiscales en matière de fiscalité indirecte, l'année 2006 a marqué le tournant décisif vers l'intégration fiscale. La même année, ont été adoptés le programme de transition fiscale et de nombreuses directives d'harmonisation de la fiscalité directe. Cette accélération de l'harmonisation permet à la fiscalité intérieure des États-membres de ne plus se présenter comme l'obstacle majeur à la réalisation du marché commun dans l'UEMOA. On est dès lors tenté de dire que le droit fiscal communautaire ouest-africain tend incontestablement vers un « *régionalisme fiscal* »¹.

Ce processus d'intégration fiscale se caractérise par l'hybridation de son mode de création des normes fiscales. En effet, si la directive reste l'instrument par excellence du rapprochement des normes fiscales, l'UEMOA procède quelquefois à l'unification des systèmes nationaux par substitution des règles communautaires par le biais du règlement. Ce dernier mécanisme n'est pas lui-même homogène parce qu'en réalité le mode opératoire de l'unification combine, à la fois, la création d'un droit nouveau et le renvoi aux droits nationaux des États-membres.

C'est peu dire qu'il s'agit dans l'espace UEMOA d'un processus d'harmonisation imparfaite des règles fiscales, dans lequel les tendances centripètes prennent le dessus sur les tendances centrifuges. En effet, en dépit du principe de prescription minimale consacrée par l'article 5 du Traité UEMOA², la dynamique de création des normes fiscales dans l'espace UEMOA est marquée par un foisonnement des règles fiscales d'origine communautaire, réduisant la marge nationale d'appréciation des États. Pourtant, cette prérogative des États est garantie par le principe de subsidiarité. On peut alors se poser, avec le professeur Éloi Diarra, la question de savoir jusqu'où est-on prêt à aller dans le cadre de l'harmonisation des législations nationales ?³. Doit-on voir dans la tendance à l'unification des règles fiscales, le signe que la coopération est en train de céder du terrain à l'intégration fiscale ? On peut en

¹ Eloi DIARRA, *Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union économique et monétaire ouest-africain (U.E.M.O.A)*, *Revue Burkinabé de droit (R.B.D)*, 2004, p. 35.

² Article 5 du Traité UEMOA révisé : « Dans l'exercice des pouvoirs normatifs que le présent Traité leur attribue et dans la mesure compatible avec les objectifs de celui-ci, les organes de l'Union favorisent l'édition de prescriptions minimales et de réglementations-cadres qu'il appartient aux États-membres de compléter en tant que de besoin, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives ». Le traité ainsi que les actes communautaires de l'UEMOA peuvent être trouvés sur le site de l'UEMOA. Disponible sur <http://www.uemoa.int>.

³ Eloi DIARRA, *Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union économique et monétaire ouest-africain (U.E.M.O.A)*, *op. cit.*, p. 36.

douter, car l'intégration ne se réduit pas à la seule adoption de règles, elle implique aussi l'effectivité de celles-ci.

Quoi qu'il en soit, l'adoption du règlement visant à éliminer la double imposition au sein de l'UEMOA et les règles d'assistance en matière fiscale ainsi que des nombreuses directives en matière fiscale confirment la marche vers l'intégration fiscale. Ce processus, non seulement met en relief la souveraineté fiscale des États-membres sur laquelle il a des impacts mais aussi, contribue à abolir les entraves économiques au marché commun.

La présente étude, plutôt que de se focaliser pas sur ces questions, s'appesantira sur l'analyse du contenu du règlement de non double imposition que l'UEMOA s'est donné. Dans cette optique, elle tentera de mettre en relief les mécanismes instaurés pour l'élimination de la double imposition et de mesurer leur impact réel sur les échanges économiques entre les États-membres.

Le Règlement n°08/2008 de non double imposition et d'assistance fiscale s'inscrit dans le sillage des modèles de conventions fiscales adoptés dans le cadre de l'organisation des Nations Unies et, dans une moindre mesure, de ceux qui ont été adoptés par l'Organisation pour la coopération et le développement (OCDE). Historiquement, il est revenu aux États-membres de cette organisation d'adopter les règles visant à éliminer la surcharge fiscale des entreprises dans le cadre de leurs activités transfrontalières. De fait, il est apparu nécessaire dans ces différents organisations d'élucider la notion non moins complexe de double imposition. Une double approche, juridique et économique a été alors consacrée.

D'un point de vue économique, la double imposition ne revêt pas nécessairement une dimension internationale, car elle ne suppose pas une activité transfrontalière. Selon cette approche, il y a double imposition lorsqu'une même matière est imposée successivement à plusieurs contribuables dans un ou plusieurs États⁴.

En revanche, d'un point de vue juridique, il y a double imposition lorsqu'il y a d'abord identité de la matière imposable, de période d'imposition, de personne imposable, ensuite comparabilité des impositions appliquées par deux ou plusieurs juridictions fiscales et enfin constatation d'une surcharge fiscale⁵. Autrement dit, il y a double imposition, lorsqu'un même contribuable se trouve atteint, au titre d'une même base imposable et d'une même période par des impôts de nature comparable appliqués par deux ou plusieurs États, dans des conditions telles que la charge fiscale globale qu'il supporte s'avère supérieure à celle qui

⁴ B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, 3^e éd., Paris: PUF, 2010, p. 8.

⁵ *Ibid.*, p. 9.

résulterait de l'intervention, dans des conditions de droit commun, d'un seul pouvoir fiscal⁶. C'est dire qu'en l'absence d'une convention bilatérale ou multilatérale, chaque État demeure libre d'appliquer ses propres règles fiscales sans atténuation.

De façon générale, c'est l'approche juridique de la double imposition qui est retenue dans les conventions internationales fiscales. L'objectif recherché est alors de permettre aux États qui ont abandonné une partie de leur droit d'imposition conformément à leur législation, d'atténuer la surcharge fiscale que les contribuables auraient supportée si la convention n'existait pas. Pour réaliser ce projet, les modèles OCDE et ONU préconisent la répartition du pouvoir d'imposer entre les États. De ce fait, les États peuvent prévoir dans la convention fiscale de modifier l'application des règles locales et/ou prévoir une attribution du droit d'imposer différente de celle du droit local⁷. Le règlement UEMOA n'échappe pas à cette occurrence. En effet, le dispositif d'élimination de la double imposition de l'UEMOA qui est établi selon le modèle ONU reprend les grands traits des modèles de conventions fiscales de non double imposition que sont les définitions communes, la répartition par catégorie de revenu, du droit d'imposer entre les États contractants, le choix des méthodes pour éliminer les doubles impositions.

Notre analyse se propose donc d'examiner successivement le cadre d'adoption du règlement UEMOA d'élimination de la double imposition (I) et ses incidences sur les normes fiscales internes (II).

I LE CADRE D'ADOPTION DU REGLEMENT DE NON DOUBLE IMPOSITION DE L'UEMOA

L'adoption du règlement d'élimination de la double imposition, d'assistance administrative, de lutte contre la fraude fiscale internationale 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 (A) et les conditions de son application (B).

A - Le processus d'adoption du règlement

Le Règlement de non double imposition intervient paradoxalement dans un processus d'intégration marqué par le rapprochement des législations fiscales et dans un contexte particulier qu'il convient de comprendre (1). Cette immersion dans le contexte révèle qu'au

⁶ Ibid.

⁷ P.-J. DOUVIER, *Fiscalité internationale: 20 études de dossiers*, Paris, Pedone, 1996.

regard du droit institutionnel de l'UEMOA, le choix du règlement comme instrument de création d'un droit nouveau en matière fiscale s'avère critiquable (2).

1 Les travaux préparatoires à l'adoption du règlement

Il convient d'indiquer 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 membre de l'UEMOA qui est une structure formalisée de concertation entre les administrations fiscales de pays membre de l'UEMOA⁸. Ce sont les experts des administrations 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 (Signatures par les ministres compétents, 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. Examinant le projet qui lui a été reversé, l'UEMOA a estimé que pour faire jouer les pleins de la convention dans des délais raisonnables, elle n'avait d'autres choix dans la panoplie de ses actes, que le recours au Règlement. Il convient de noter que dans le même temps, les opérateurs économiques au sein de l'UEMOA se plaignaient de la surcharge fiscale à laquelle ils sont confrontés dans l'exercice de leurs activités internationales au sein de l'UEMOA. Ils estimaient que l'UEMOA pouvait adopter un instrument de non double imposition comme ce fut le cas sous la CEAO. C'est dans cette optique que l'UEMOA a enclenché le processus d'adoption du règlement qui s'inscrivait en droit 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 celles des contribuables de l'Union pour la mobilité de leurs activités professionnelles. Il aboutira à l'adoption du Règlement n°008/2008 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°008/2008 est un acte d'application des mesures issues du Programme de transition fiscale de l'UEMOA, 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

⁸ Cette structure est dotée d'un secrétariat et sa présidence est assurée de nos jours par le Directeur général des impôts du Niger.

l'objectif a été d'établir les fondements d'une fiscalité de développement dans la zone franc, 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 et des organisations régionales aux accords commerciaux internationaux de libéralisation des échanges économiques⁹.

L'idée de la fiscalité de développement fut pour la première fois 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 (Gabon) relatif à la « *Mobilisation des ressources fiscales pour le développement* »¹⁰. 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 2004¹¹. 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 BCEAO et la 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 adoptés¹². Ainsi, en matière de fiscalité directe, l'harmonisation se matérialise par l'adoption des textes ci-après:

- la Directive n°01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 (harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales) ;
- la Directive n°05/2008/CM/UEMOA du 26 juin 2008 (harmonisation du régime fiscal des provisions constituées par les banques et établissements financiers) ;

⁹ Selon l'article 84 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).

¹⁰ 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 la modernisation des administrations douanières.

¹¹ 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^e colloque international du CREDAF tenu à Niamey du 21 au 25 février 2005.

¹² Voir Union Économique et Monétaire Ouest Africain, La Commission, *Législation communautaire sur la fiscalité*, 2^e édition, 2010.

- la Directive n°08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 (harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéficiaires des personnes morales) ;
- le Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 (adoption des règles visant 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 général des impôts de l'UEMOA*¹³ » 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 n°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 sur le fonctionnement de l'UE (ex Traité CE) ne comporte pas de dispositions précises en vue d'une harmonisation des fiscalités directes des États-membres¹⁴. Le caractère restrictif du pouvoir reconnu aux États en cette matière est réaffirmé de façon constante par la Cour de Justice des Communautés Européennes qui estime que « *la fiscalité directe relève de la compétence des États-membres qui doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire* ¹⁵ ». Cependant, procédant à une interprétation extensive de l'article 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne (ex-art. 94 du Traité CE), la Commission Européenne a adopté quatre directives en matière de fiscalité directe¹⁶. Ce sont:

¹³ Pour paraphraser le Professeur YONABA qui parle de « *code général des finances publiques et de la comptabilité publique* » pour désigner les nombreuses directives intervenues dans le domaine des finances publiques dans l'UEMOA . V. YONABA S, « La difficile intégration des règles budgétaires et comptables des États-membres de l'UEMOA », *RFFP*, n° 79/2002, p. 225 .

¹⁴ B. CASTAGNEDE, B., *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit.*, p. 29.

¹⁵ Voir les arrêts du 14 février 1995 *Schumacker*, aff. C-279/93, point 21 Rec., p. I-225, DF, n°20. *Krankenheim*, aff. C-157/07, DF2008, n°50, COMM. 616, note J-Ch. Garcia ; 27 novembre 2008, *Sté Papillon*, aff. C-418/07, DF 2008, n°52, COMM. 644, note J.-L. Pierre, COMM. 640, étude P. Dibout.

¹⁶ Article Art 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.*»

- 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 ;
- la directive 90/435/CE concernant le régime fiscal commun applicable aux *sociétés-mères et filiales d'États différents*, modifiée par la directive 2003/123/ CE du 22 décembre 2003.
- la directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux *paiements et d'intérêts et de redevances effectuées entre des sociétés associées d'États-membres différents* ;
- la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 relative à la *fiscalité des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts* entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2005¹⁷.

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 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°08¹⁸.

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.

2. Le Règlement comme moyen juridique d'élimination de la double imposition : un choix critiquable

Dans la plupart des organisations d'intégration, le Règlement¹⁹ est un acte communautaire dérivé obligatoire dans tous ses éléments. Aussi, à la différence de la directive, il est un acte

¹⁷ B. CASTAGNEDE, *op. cit.*, p. 29-30.

¹⁸ 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* ».

¹⁹ Dans le Traité UEMOA révisé, il est défini par l'article 43 : « Les règlements ont une portée générale. Ils sont obligatoires dans tous leurs éléments et sont directement applicables dans tout État-membre ». Dans le TFUE, il est défini par l'article 88 (ex-article 249 TCE) : « Le règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre ». Il n'y a pas de différence dans les attributions du règlement dans l'UEMOA et dans l'UE.

de coordination, voire d'unification, sinon de substitution des législations des États-membres en ce qu'il crée une identité entre eux contrairement à la directive qui constitue un acte de rapprochement entre les législations nationales et la législation communautaire.

Dans l'espace UEMOA, l'adoption du règlement visant à éliminer la double imposition marque la volonté des autorités communautaires de privilégier l'unification d'un pan de l'intégration fiscale sur l'harmonisation qui en constitue sa caractéristique principale. Ce choix permettrait ainsi à l'instance communautaire de tenter au mieux de réduire les entraves fiscales qui freinent les activités économiques transfrontalières dans la perspective de la construction du marché commun²⁰. Sur ce point, l'UEMOA connaît une avancée significative comparée à l'Union européenne où il n'existe presque pas de règles communes d'élimination de la double imposition, au point où la Communauté de l'Union Européenne est obligée « *de formuler des recommandations* »²¹ aux États dans l'application du Traité en vue notamment d'éliminer la double imposition et supprimer les discriminations²².

Le choix de l'UEMOA peut se justifier par l'efficacité recherchée dans la lutte contre la double imposition ou contre l'évasion ou la fraude fiscale, eu égard au fait que l'harmonisation est moins appropriée que l'unification des règles. En préférant le Règlement à la directive, il s'agit pour les instances communautaires de privilégier, sur des problèmes transfrontaliers, une approche commune plutôt que de laisser subsister les différences de moyens et de méthodes propres à chaque État. La convergence des méthodes est favorable aux contribuables qui, non seulement, bénéficient d'une réduction de charge fiscale, mais aussi ne seront plus perturbés par la multitude de méthodes auxquelles ils auraient dû faire face. En dépit cependant des avantages que l'unification des fiscalités directes par la création d'un droit nouveau peut présenter, elle n'a pas moins d'inconvénients majeurs pour au moins deux raisons principales.

Primo, au regard du Traité révisé de l'UEMOA, le choix du règlement en vue d'éliminer la double imposition constitue une atteinte à la souveraineté fiscale des États-membres. Les fondements légaux du règlement tels que déclinés dans les visas, outre le fait d'être injustifiés au regard du droit primaire UEMOA, sont pour le moins paradoxaux pour certains d'entre eux.

²⁰ B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale, op. cit.*, p. 30.

²¹ Ibid. p. 30.

²² Rappelant son rôle de gardienne du Traité dans plusieurs communications en formulant des recommandations sur une approche fiscale cohérente et coordonnée. Ainsi, dans sa communication sur la « Coordination des systèmes de fiscalité directe des États-membres dans le marché intérieur. » du 19 décembre 2006 [COM (2006)823 final], elle préconise de nouvelles initiatives visant à supprimer la discrimination et la double imposition ainsi que la lutte contre la fraude fiscale et la préservation de la base d'imposition. Voir (CASTAGNEDE, 2010), p. 30.

Le paradoxe réside dans le fait qu'il semble avoir une méprise sur la portée du visa. Si les visas indiquent l'ensemble des textes qui fondent la décision et de ce point de vue seront appliqués²³, il paraît pour le moins incongru que dans le visa soient référencés des textes de moindre importance comme c'est le cas dans le Règlement n°08. En effet, le visa du règlement sur l'élimination de la double imposition fait allusion à des directives. Ce qui peut conduire à dire que : le règlement n°08/2008 tire son fondement de directives alors que hiérarchiquement ces dernières lui sont inférieures si on s'en tient à leur articulation et effets tels que prévus par le Traité²⁴. Le fait que le règlement et la directive proviennent du même organe, c'est-à-dire le Conseil des ministres, ne peut justifier que la directive définisse les objectifs à atteindre et que le règlement soit l'acte de sa mise en œuvre. Une comparaison avec le droit communautaire de l'Union Européenne permet de relever l'incongruité de la légistique de l'UEMOA, qui pose la directive comme fondement du règlement. Dans l'Union Européenne, le règlement est de loin la principale source de droit dérivé, la seule catégorie d'acte dérivé expressément prévue par le TFUE²⁵. La directive n'est qu'« *un document d'orientation, un acte hors nomenclature qui fixe les objectifs et laisse les autorités de chaque État-membre maîtresses du choix des meilleurs moyens, compte tenu du droit national, permettant d'atteindre cet objectif obligatoire*²⁶ ». On peut s'étonner que dans le droit UEMOA, le règlement soit cet instrument laissé aux États-membres.

En ce qui concerne la pertinence des fondements du règlement, il faut faire observer que si on peut inférer de l'article 4 e) du Traité UEMOA, la compétence communautaire en matière fiscale, il faut préciser que cette dernière concerne l'harmonisation des règles fiscales et non leur unification comme il est advenu avec l'adoption du règlement visant l'élimination de la double imposition. En effet, selon l'article 4 e) du Traité : « *Sans préjudice des objectifs définis dans le Traité de l'UMOA, l'Union poursuit, dans les conditions établies par le présent Traité, la réalisation des objectifs ci-après :... harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des États-membres et particulièrement le régime de la fiscalité* ».

Cette formulation rapproche dans l'UEMOA, les deux mondes de la fiscalité directe et indirecte qui, dans l'Union européenne, se sont largement ignorés avant de se rapprocher par le biais de l'interprétation extensive de l'ex-article 100 comme fondant la compétence de la

²³ Jean WALINE, *Droit administratif*, Dalloz, 22^e édition, 2008, p. 637. Il faut toutefois que le TFUE a prévu à l'article 288 (ex-article 249 TCE), la directive, la décision, la recommandation et les avis dans les actes juridiques de l'Union.

²⁴ Voir art. 90 UEMOA.

²⁵ Article 288 TFUE (ex-art 249 TCE).

²⁶ Jean WALINE, *Droit administratif*, *op. cit.*, p. 265.

communauté sur le plan interne, pour l'harmonisation des fiscalités directes²⁷. Dans cette dynamique, arguant de son rôle de gardien du Traité européen, le juge communautaire européen a de façon constante protégé l'exigence communautaire de la non-discrimination en étendant sa compétence aux fiscalités directes²⁸.

Dans l'UEMOA, comme dans toutes les organisations, toute compétence reconnue à la communauté doit s'exercer selon les exigences du Traité. Or, en matière fiscale dans l'UEMOA, l'adoption des actes de mise en œuvre des objectifs poursuivis par le Traité ne tient nécessairement pas compte de la légalité communautaire. En effet, l'harmonisation des politiques fiscales telle que prévue à l'article 4 e) doit se faire dans les limites de l'article 5 qui concède aux organes communautaires un pouvoir d'édiction de prescriptions minimales et de réglementation-cadres. L'article 5 dispose en effet que : « *dans l'exercice des pouvoirs normatifs que le présent Traité leur attribue et dans la mesure compatible avec les objectifs de celui-ci, les organes de l'Union favorisent l'édiction de prescriptions minimales et de réglementations-cadres qu'il appartient aux États-membres de compléter en tant que de besoin, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives* ». Il s'agit là d'une consécration du principe de subsidiarité dans l'espace UEMOA, qui postule que l'organe communautaire doit reconnaître aux États-membres une marge nationale d'appréciation.

Par ailleurs, en matière fiscale, les dispositions de l'article 5 du Traité doivent être lues en parallèle avec les objectifs poursuivis par l'article 4 du Traité en matière fiscale. Celui-ci prévoit en effet d'« *harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des États-membres et particulièrement le régime de la fiscalité* ». Pour le professeur Eloi Diarra, l'expression « *dans la mesure nécessaire* » marque bien une restriction qui sous-entend qu'en matière fiscale, les États n'entendent guère céder leur souveraineté à l'UEMOA que si les nécessités de la vie collective ou si la réussite de l'organisation l'exigent²⁹.

En légiférant par règlement, instrument d'uniformisation juridique³⁰, les instances communautaires empiètent manifestement sur la souveraineté des États-membres, dans la mesure où les organes communautaires s'arrogent un pouvoir qui ne leur a pas été attribué par

²⁷ Jacques MALHERBE, D. BERLIN, « *Conventions fiscales et droit communautaire* », RTDE, 2005, p. 246

²⁸ T. GEORGOPOULOS, « *Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe : de l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais* », RTDE, janv.-mars, 2005, p. 61-80.

²⁹ Éloi DIARRA, *Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union économique et monétaire ouest-africain (U.E.M.O.A)*, op. cit., p. 36.

³⁰ Guy ISAAC, Marc BLANQUET, *Droit général de l'Union européenne*, 9^e édition, Paris: Dalloz, 2006, p. 205.

le pouvoir constituant communautaire. En réalité, la directive aurait été dans une construction communautaire, l'instrument indiqué pour éliminer la double imposition, même si dans l'Union Européenne certains États-membres ont pendant longtemps manifesté leur refus de la directive comme instrument approprié pour la coordination des législations fiscales nationales, lui préférant la convention fiscale³¹.

De toute évidence, la directive constitue un excellent moyen d'harmonisation, dans la mesure où elle constitue une formule fondée sur le partage des tâches et la collaboration entre le niveau communautaire et le niveau national. Elle est donc plus souple et plus respectueuse des particularités nationales, et spécialement adaptée à la fonction de rapprochement des législations nationales³². Du reste, la liberté relative que la directive offre aux États quant à la forme et aux moyens en vue d'atteindre l'objectif qu'elle poursuit peut être surmontée. C'est le cas avec la rédaction de directives de plus en plus précises qui déterminent dans le plus grand détail les modalités de la matière traitée, de sorte que les États n'ont plus le choix des moyens et sont réduits à transposer purement et simplement cette réglementation communautaire dans leur droit interne³³. Dans l'Union Européenne, le caractère extraordinairement détaillé de la VI^e directive TVA du 17 mai 1977 dont l'objet était de réaliser l'assiette uniforme de la TVA relève de cette occurrence. Suivant ce raisonnement, la Cour de justice des communautés européennes a adhéré au caractère relatif de la compétence nationale de mise en œuvre des directives en affirmant dans l'arrêt *Enka* qu' « *il ressort de l'article 189 alinéa 3 que la compétence laissée aux États-membres, en ce qui concerne la forme et les moyens des mesures à prendre par les instances nationales, est fonction du résultat que le Conseil ou la Commission entendent voir atteindre* »³⁴.

Au total, c'est à bon droit que certains États, dans des organisations comme l'Union Européenne, observent une réserve sur l'unification des législations fiscales, surtout en ce qui concerne la fiscalité directe. En effet, admettre tous azimuts l'unification comme mode opératoire de l'intégration les exposerait à une perte importante de ressources fiscales³⁵. La persistance des niveaux de développement et les différences dans les taux d'imposition favoriseraient la pratique du *tax shopping* en défaveur des pays qui n'offrent pas des

³¹ Jacques MALHERBE, Dominique BERLIN, « *Conventions fiscales et droit communautaire* », *op. cit.*, p. 246. Ces auteurs font observer que c'est le refus de la directive qui a donné naissance à la Convention 90/463 du 23 juillet 1990 (JOCE L 225, 20 août 1990. p. 10, sur l'élimination des doubles impositions en cas de correction des prix de transfert entre entreprises associées.

³² Guy ISAAC, Marc BLANQUET, *Droit général de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 205.

³³ *Ibid.*, p. 207. Ils font remarquer que le choix des moyens est virtuellement réservé aux États-membres destinataires et dépend étroitement de la finalité poursuivie par la directive concernée.

³⁴ CJCE 23 nov. 1977, *Enka*, aff. 38/77, Rec., 2212.

³⁵ Jacques MALHERBE, BERLIN Dominique, *Conventions fiscales et droit communautaire*, *op. cit.*, p. 255.

opportunités d'investissement³⁶. Dans l'espace UEMOA, le détournement des trafics sera d'autant plus prononcé que les États-membres ne disposent pas d'administrations sophistiquées pour mettre en œuvre de façon efficace les obligations que leur impose le règlement. De toute évidence, dans le droit UEMOA où les décisions se prennent à la majorité des 2/3, le Règlement visant l'élimination de la double imposition ne ménage pas la souveraineté des États et apparaît comme un acte d'unification par transplantation. Son défaut majeur est de rechercher une intégration au nom d'une efficacité à courte vue qui ne tient pas compte des disparités de développement entre les États³⁷.

Dans la mesure où ce procédé d'intégration ne semble pas avoir été mis en cause par aucun des membres, il convient d'examiner les conditions d'application de ce règlement qui vise à éliminer la double imposition.

B La définition des conditions d'application du règlement

Seront examinés les critères d'application spatio-temporelle et les régimes d'imposition de la convention.

1 Le champ d'application spatio-temporelle

L'analyse portera successivement sur le critère temporel (a) et spatial du Règlement (b).

a Les règles d'application dans le temps du Règlement

En droit, la problématique du temps renvoie à la date d'effets de la norme. Ce qui implique par ailleurs de déterminer l'impact des effets de la législation sur les actes antérieurs ou postérieurs à son adoption. L'application du droit dérivé de l'espace UEMOA visant l'élimination de la double imposition soulève deux types de problèmes, relatifs pour le premier à la date d'entrée en vigueur du règlement et, pour le second, à la date à compter de laquelle les différentes clauses du règlement produisent leurs effets.

Dans l'UEMOA, l'article 45 du traité fixe l'entrée en vigueur des actes communautaires à partir de leur publication au bulletin officiel de l'Union³⁸. Ainsi, une fois le Règlement publié, il n'est plus besoin d'une procédure de ratification ou de réception dans l'ordre

³⁶ T. GEORGOPOULOS, « *Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe...* », *op. cit.*, p. 80.

³⁷ Mireille DELMAS-MARTY, « *Le pluralisme ordonné et les interactions entre ensembles juridiques* », Dalloz, 2006, n° 14, p. 956.

³⁸ Article 45 : « *Les actes additionnels, les règlements, les directives et les décisions sont publiés au Bulletin Officiel de l'Union. Ils entrent en vigueur après leur publication à la date qu'ils fixent. Les décisions sont notifiées à leurs destinataires et prennent effet à compter de leur date de notification* ».

juridique des États-membres, dans la mesure où le règlement est ainsi un acte immédiatement et directement applicable, c'est-à-dire ayant un effet direct. Ainsi, le règlement est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009.

Les dates des effets du Règlement visant la double imposition sont réglées par l'article 40 du Règlement. S'agissant des premières applications des dispositions concernant les différents impôts concernés, le Règlement distingue deux situations : d'une part les dispositions entrant en vigueur le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'entrée en vigueur du Règlement, d'autre part les dispositions qui entrent en vigueur le jour de l'entrée en vigueur du Règlement.

Sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2009, les dispositions concernant les impôts sur les successions, pour les successions des personnes dont le décès se produira depuis, et y compris le jour de l'entrée en vigueur du Règlement (Art. 40 al. 3) et pour les autres droits d'enregistrement et les droits de timbre, pour les actes et les jugements postérieurs à l'entrée en vigueur du Règlement (Art. 40 al. 4).

Pour les impôts perçus par voie de retenue à la source sur les revenus perçus ou attribués à compter de cette date (Art. 40 al. 1) et sur les autres impôts sur les revenus (Art. 40 al. 2), le 1^{er} janvier 2010 est la date de la première application des dispositions du Règlement.

Ainsi qu'il a été déterminé, le règlement s'appliquera à certaines situations fiscales antérieures à son entrée en vigueur, en l'occurrence pour ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source et les impôts sur les successions, pour les successions des personnes antérieures et postérieures à son entrée en vigueur. Cette rétroactivité des dispositions du Règlement n°08/2008 est justifiée par le fait que le fait générateur de l'impôt applicable aux retenues à la source est le jour de la perception ou de l'attribution des revenus et pour les impôts sur la succession, le fait générateur est constaté le jour de la liquidation de la succession. En soi, la rétroactivité dans un instrument de double imposition offre des avantages pratiques en ce qu'elle permet de régler les difficultés ayant motivé la négociation de la convention³⁹.

La détermination des effets du Règlement permet d'envisager par la suite le champ territorial couvert par la convention.

b Les règles d'application dans l'espace du Règlement

Le champ spatial d'application du Règlement de non double imposition dans l'UEMOA ne soulève pas des inquiétudes particulières, dans la mesure où aucun des États-membres n'a un

³⁹ B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité*, op. cit., p. 301.

démembrement territorial en dehors de son territoire. De plus, aucun État n'ayant expressément demandé des dérogations particulières dans la mise en œuvre du Règlement, ce dernier s'applique sur l'ensemble du territoire communautaire qui s'étend aux territoires des huit pays membres. En tous les cas, le présent Règlement s'applique dans l'espace géographique délimité par l'aire d'exercice de la souveraineté politique de chacun des États-membres⁴⁰.

Une incertitude existe cependant sur les espaces maritimes des États ayant des bordures maritimes. En effet, comme le fait remarquer le professeur CASTAGNEDE Bernard, les États possédant une bordure maritime ont aujourd'hui tendance à étendre leurs droits sur les espaces marins jouxtant leurs côtes ; ce qui pose le problème de l'applicabilité des normes fiscales aux zones maritimes⁴¹.

La réponse à cette interrogation trouve sa solution en droit de la mer. En effet, les travaux des Conférences des Nations unies sur la délimitation de l'espace étatique, ont consacré le principe de l'exercice de plein droit de la législation fiscale de droit commune des États sur la mer territoriale⁴².

En revanche, les divergences persistent sur l'exercice de la compétence des États sur le plateau continental et la zone économique exclusive. Même si de nombreux États ont affirmé des droits particuliers sur ces espaces maritimes, il faut admettre que rares sont les dispositions des lois fiscales qui, de manière explicite, font référence aux espaces maritimes⁴³. Toutefois, il apparaît de plus en plus que certaines États affirment, dans le dispositif des conventions internationales qu'elles signent, le plein exercice de leur souveraineté fiscale sur les zones maritimes sur lesquels ils exercent des droits exclusifs en matière de recherche et d'exploitation des ressources naturelles⁴⁴.

Le Règlement de non double imposition n'apporte pas de précision sur l'étendue de son champ d'application extraterritoriale, sauf à reconnaître, dans une formulation vague, que ses dispositions s'appliquent aux bénéficiaires provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs (art. 9 al. 1). Mais on peut admettre que l'étendue de la zone maritime sur laquelle il s'applique est déterminée par les États-membres.

⁴⁰ B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité...*, *op. cit.*, p. 302.

⁴¹ B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité...*, *op. cit.*, p. 302.

⁴² Il est admis en effet que la largeur de la mer territoriale ne peut excéder 12 milles marins. Tous les États n'adhèrent pas à cette limite.

⁴³ B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité...*, *op. cit.*, p. 307.

⁴⁴ *Ibid.*

La connaissance du champ d'application spatio-temporel permet de s'interroger sur le régime d'imposition du règlement n°08/2008.

2 : Le champ d'application *materiae-personae*

Il s'agit de déterminer les personnes visées par l'impôt et les catégories d'impôts qu'il couvre.

a Les personnes visées

L'identification des personnes à qui s'applique un dispositif fiscal est importante en droit fiscal dans la mesure où seules ces personnes sont autorisées à invoquer ces règles. Mais à l'inverse, ces personnes peuvent se les voir imposer⁴⁵.

En tant qu'acte communautaire dérivé, le règlement n°08 est destiné aux ressortissants communautaires. C'est dire que les dispositions du Règlement de non double imposition procurent leurs avantages aux ressortissants communautaires, c'est-à-dire aux personnes physiques ou morales ayant la nationalité d'un État-membre. Toutefois, elles peuvent s'appliquer aux contribuables étrangers qui sont résidents dans l'espace communautaire comme il est clairement indiqué à l'article 5) : « *le présent Règlement s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un ou de plusieurs États-membres de l'UEMOA. Le présent Règlement s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un ou de plusieurs États* »

La notion de résident d'un État-membre est définie par l'article 3 al. 1 du Règlement n°08/2008/CM/UEMOA qui dispose qu'« *au sens du présent Règlement, l'expression « résident d'un État membre* » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit 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 ».

Le critère du domicile est un élément fondamental en matière fiscale, qui permet de déterminer si le contribuable entre ou non dans le champ d'application de la réglementation fiscale. L'identification du domicile permet donc de déterminer l'étendue des obligations fiscales du contribuable domicilié ou non⁴⁶. La détermination du domicile fiscal est aussi essentielle pour les personnes physiques que morales.

⁴⁵ G. TIXIER, G. GEST, J. KEROGUES; *Droit fiscal international*, Librairies techniques, Paris, 1979, p. 165.

⁴⁶ Bruno GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 8^e édition, Francis LEFEBVRE, Paris, 2010, p. 473.

Pour les personnes physiques, le domicile doit être entendu non pas au sens civil, mais selon son acception fiscale. S'il peut coïncider avec le domicile civil, le domicile fiscal est défini en droit fiscal selon des critères alternatifs. Dans le droit communautaire UEMOA, les règles de détermination du domicile sont énoncées aux articles 3 du Règlement n°08/ 2008 et aux articles 3 et 4 du Règlement d'exécution selon des critères alternatifs. Ce sont :

- l'État-membre où le contribuable a son « *foyer d'habitation permanent* » ;
- l'État-membre avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits parce qu'il s'y trouve le centre des intérêts vitaux.
- l'État-membre où elle séjourne de façon habituelle ;

Ces critères ne sont pas cumulatifs, il suffit qu'un seul soit rencontré pour que la domiciliation dans un État-membre soit établie. Il convient de préciser que dans le Règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008, le critère des liens personnels et économiques était confondu au centre d'intérêts vitaux (art. 3-2a). Cette formulation faisait croire qu'il s'agissait de deux notions différentes. Or, en admettant une telle confusion, il aurait été regrettable de savoir que le contenu des deux notions n'avait pas été apporté dans le texte. Devant le risque de divergence dont était porteur le critère des liens personnels et économiques, le Règlement n°08/2008 d'exécution est venu préciser que ce critère doit être plutôt déterminé selon le critère du centre des intérêts vitaux⁴⁷.

Par ailleurs, le Règlement d'exécution n°05/2010 apporte une double précision sur le domicile des personnes morales qui ne ressortissent pas du contenu de l'article 3 du Règlement n°08/2008.

La première précision a consisté à renvoyer au droit des sociétés la détermination du domicile des personnes morales. En effet, il a paru nécessaire au comité des experts fiscaux de l'UEMOA de préciser que le domicile des personnes morales est déterminé selon les règles de société. La finalité d'une telle précision est de lever toute confusion avec la détermination du domicile au regard d'autres législations comme le droit fiscal ou le droit civil. Le renvoi au droit des sociétés permet ainsi d'éviter tout conflit d'interprétation dans la détermination du domicile, dans la mesure où le droit des sociétés est harmonisé dans l'espace par le biais des actes uniformes de l'Organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique⁴⁸.

⁴⁷ Devant les difficultés nées de l'application de plusieurs dispositions du Règlement n°08/2008, certaines administrations fiscales ont adressé des correspondances à la Commission pour avoir des éclaircissements sur l'application du Règlement. La Commission, sur délégation du Conseil des Ministres conformément à l'article 24 du Traité, adopta le Règlement n°005/ 2010 pour faciliter l'application du Règlement n°08/2008.

⁴⁸ Actes uniformes relatifs au droit des sociétés commerciales et les groupements d'intérêts économiques (AUDSGIE) in J.O. OHADA n° 2, 01/10/1997.

Le Règlement étend la notion de personne aux personnes morales. En effet, si dans la formulation de l'alinéa 1 de cette disposition, la notion de « *résident d'un État membre* » pouvait être considérée comme renvoyant aussi bien aux personnes physiques que morales⁴⁹, la lecture des alinéas suivants indiquent que cette expression était réservée aux personnes physiques. Du reste, la notion de personne était utilisée pour désigner les personnes physiques. C'est pour lever cette confusion que la nouvelle formulation de l'article 3 et le nouvel article du Règlement d'exécution n°05/2010 distinguent les critères de résident selon qu'il s'agit de personne physique ou de personne morale. Selon ces clarifications, le domicile des personnes morales est déterminé selon les critères suivants :

- par les règles du droit des sociétés ;
- par la législation nationale en matière de droit des sociétés ;
- le siège de direction effective (c'est à dire le lieu où sont prises les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial pour la conduite des activités de la personne morale).

Une certaine prudence se dégage de ces principes directeurs du domicile de la personne morale. En effet, il a paru nécessaire au législateur communautaire, pour parer à tout risque de divergence entre les législations des États-membres, de préciser que, s'il appartient aux droits nationaux de déterminer le domicile de la personne morale selon les règles du droit des sociétés, le principal critère de détermination du domicile est le siège de la direction effective (art 4. Règlement d'exécution).

Toutefois, cette clarification ne lève pas tous les risques de divergence dans la détermination du domicile des sociétés en raison de l'introduction, dans une formulation vague, d'une marge nationale d'appréciation. En effet, l'article 4 du règlement d'exécution prévoit que le siège de la direction peut être déterminé conformément à « *tous les faits et circonstances pertinents* ». Au demeurant, l'appartenance des États-membres de l'UEMOA à l'Organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique (OHADA) devrait faciliter la détermination du domicile de la personne morale. Aussi, selon les actes uniformes relatifs au droit des sociétés commerciales et les groupements d'intérêts économiques, le domicile est déterminé selon le siège social⁵⁰. Aussi, « *ce siège social doit être fixé, au choix des associés, soit au lieu du principal établissement de la société, soit à son centre de*

⁴⁹ Selon l'article 2 c) le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes »

⁵⁰ Art. 23 Actes uniformes relatifs au droit des sociétés commerciales et les groupements d'intérêts économiques (AUDSGIE) in J.O. OHADA n° 2, 01/10/1997. Voir le commentaire de Paul-Gérard POUGOUE, Josette NGUEBOU-TOUKAM, François ANOUKAHA, in OHADA, Traité et actes uniformes commentés et annotés, Juriscope, 3^e édition, 2008, p. 301-381.

direction administrative et financière »⁵¹. Il est à cet effet précisé que le siège social « *ne peut pas être constitué uniquement par une domiciliation à une boîte postale. Il doit être localisé par une adresse ou une indication géographique suffisamment précise* »⁵²;

L'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et les groupements d'intérêts économiques de l'OHADA ne couvrant qu'une part importante des sociétés, notamment, les sociétés par actions (SA, SCS, SARL), les sociétés de personnes (SNC) et les groupements d'intérêts économiques, le renvoi aux législations nationales ne concernerait que « *les sociétés mutuelles et les coopératives entièrement civiles qui restent en dehors du champ d'application de l'acte uniforme sur le droit des sociétés et les groupements d'intérêt économique* »⁵³.

Pour faciliter l'application de toutes ses règles, le règlement n°08/2008 prévoit des dispositions spéciales de non-discrimination en faveur des personnes physiques et morales qui sont ressortissantes de l'Union. Il est en effet indiqué dans l'article 37 que « *les nationaux d'un État membre ne sont soumis dans les autres États-membres à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État se trouvant dans la même situation* ».

En droit fiscal international, le principe de la non-discrimination proscrit la distinction qui peut être fondée sur le critère de nationalité et prescrit que les nationaux des États-membres qui sont dans les mêmes situations soient traités de façon identique. Selon la doctrine, la portée de ce principe est d'interdire le traitement moins favorable des nationaux des États-membres par rapport à ses propres nationaux⁵⁴. La doctrine distingue le principe de la non-discrimination de la « *clause d'égalité de traitement* »⁵⁵, qui va au-delà d'une simple interdiction de traitement moins favorable ; elle va normalement jusqu'à interdire un traitement plus favorable des étrangers par rapport aux nationaux⁵⁶.

La clause de non-discrimination inscrite à l'article 37 du Règlement n°08/2008 doit être assimilée dans le droit fiscal UEMOA, à la « *clause d'égalité de traitement* ». Il doit en être ainsi dans la mesure où la clause du traitement national est consacrée par le Traité UEMOA en ce qui concerne la libre circulation des personnes, des services et des capitaux et le droit

⁵¹ Art. 25, AUDSGIE.

⁵² Art. 25, AUDSGIE.

⁵³ Paul-Gérard POUGOUE, Josette NGUEBOU-TOUKAM, François ANOUKAHA, commentaire de l'Acte uniforme du 17 avril 1997 relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, J.O. OHADA n° 2, 01/10/1997, Traité et actes uniformes commentés et annotés, Juriscope, 3^e édition, 2008, p. 331.

⁵⁴ Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 963.

⁵⁵ Ibid., p. 963.

⁵⁶ Ibid. p. 963.

d'établissement dans l'ensemble du territoire de l'Union. Cette clause est applicable dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique.

Si le principe de non-discrimination s'adresse aux ressortissants de l'espace communautaire, il faut admettre que dans la mesure où les dispositions du Règlement n°8/2008 s'appliquent aux seuls résidents (article 3), ne sont concernés en réalité par la non-discrimination que les nationaux résidents des États-membres.

Toutefois, le règlement relativise la portée du principe de non-discrimination qui ne doit « *pas faire obstacle à l'application de dispositions fiscales plus favorables prévues par la législation de chacun des États-membres en faveur des investissements* » (art. 37 al. 5). Reste alors à savoir pour quels types d'impôts les contribuables pourraient bénéficier de la non-discrimination.

b. Les catégories d'impôts visés

En droit fiscal international de façon générale, l'élimination de la double imposition couvre un champ plus ou moins étendu de catégories d'impôts. La tendance générale cependant est que les règles de double imposition s'appliquent aux « *impôts sur le revenu et sur la fortune* ». Dans la quasi totalité des conventions fiscales signées par la France avec ses ex-colonies, les impôts couverts sont « *l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les successions et les impôts sur les droits d'enregistrement* »⁵⁷.

Dans la pratique des modèles de conventions fiscales OCDE et ONU, deux méthodes de délimitation du champ d'application fiscales des conventions sont préconisées qui peuvent être utilisées séparément ou simultanément⁵⁸.

Selon la première méthode, la convention peut disposer qu'elle s'applique « *aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un État contractant, (de ses subdivisions politiques) ou de ses collectivités territoriales quel que soit le système de perception* » (Modèle art. 2-4) et proposer une définition générale de ces impôts.

La seconde méthode implique que la convention détermine les différents impôts auxquels, dans chaque État, ses dispositions s'appliquent.

⁵⁷ Seydou Madani SY, « Réflexion sur les dispositions essentielles de la convention fiscale franco-sénégalaise en matière de double imposition se rapportant aux impôts sur les revenus », Mélanges Pierre-Marie GAUDEMET, Paris, Economica, 1984, p. 918

⁵⁸ Art. 2 de la convention modèle OCDE

Le Règlement n°08/2008 de l'UEMOA utilise simultanément ces deux méthodes ainsi qu'il ressort de l'article 6 et à son annexe qui en fait partie intégrante⁵⁹. Ainsi, le législateur communautaire a choisi, outre l'énumération des impôts qu'il vise, de donner leur définition détaillée (art. 6). Selon cette disposition, les impôts visés sont : « *les impôts sur le revenu, les impôts sur les successions, les droits d'enregistrement autres que les droits sur les successions, les droits de timbre* ».

Par ailleurs, dans sa volonté d'éliminer la double imposition, le législateur communautaire a choisi d'éviter la solution de continuité en insérant une clause d'extension qui « *s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui viendraient à être établis après sa date d'entrée en vigueur, qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient* »⁶⁰.

L'appréciation de cette clause est laissée « *aux autorités compétentes des États-membres qui devront se communiquer, à la fin de chaque année, les modifications importantes apportées à leurs législations fiscales respectives ou à d'autres lois ayant une incidence sur leurs obligations en vertu du Règlement* » (art. 6 *in fine*). La mise en conformité des législations nationales avec le Règlement n°08/2008 se fait « *sous le contrôle de la Commission, qui en informe, prend, si nécessaire, les mesures idoines qu'imposent ces modifications* » (art. 6 *in fine*).

II LES INCIDENCES DU RÈGLEMENT D'ÉLIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION

Les incidences du Règlement concernent la portée du règlement et les mécanismes d'élimination de la double imposition que le Règlement n°08/2008 prévoit. Il conviendra aussi d'évoquer les limites qui pourraient entraver son efficacité.

A La portée du règlement

Le Règlement ayant mis fin aux conventions fiscales qui liaient les États-membres de l'Union entre eux ou avec d'autres États⁶¹, il sera envisagé d'une part, le rapport

⁵⁹ Art. 6 « *Le présent Règlement s'applique aux impôts sur le revenu, aux impôts sur les successions, aux droits d'enregistrement autres que les droits sur les successions, aux droits de timbre perçus pour le compte de chacun des États membres, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception* ».

⁶⁰ Art. 6 al 4 du Règlement n°08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008.

⁶¹ Art.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 29 octobre 1984 et à la Convention entre les États-membres de l'OCAM, signée à Fort-Lamy, le 29 janvier 1971 ». Voir pour plus d'informations Eloi DIARRA, Intégration et coopération, *Revue burkinabé de droit*, 2004, Ouagadougou.

hiérarchique qu'il entretient avec les législations fiscales des États et, d'autre part, les éventuels impacts qu'il pourrait avoir sur les conventions bilatérales entre les États-membres et les États tiers.

1. La supériorité du règlement

Le droit communautaire UEMOA étant un droit supranational, le rapport hiérarchique que le Règlement n°008/2008 entretient avec les législations fiscales doit être examiné selon cette occurrence.

Le rapport hiérarchique doit être envisagé, non seulement avec les dispositions des législations nationales qui prévoient des mécanismes d'élimination de la double imposition, mais aussi pour les cas de renvoi aux législations nationales.

En ce qui concerne la première hypothèse, 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 à travers 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 nationaux⁶². La portée et les conséquences de cette primauté comme le remarque monsieur IBRIGA Luc, 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 interne⁶³. C'est d'ailleurs l'avis de la Cour de Justice de l'UEMOA qui, dans son avis n° 001/2003 du 18 mars 2003, affirma 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. Les États ont le devoir de*

⁶² Luc Marius IBRIGA, 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 nationales, voir Bernard CASTAGNÈDE, « *Souveraineté fiscale et Union européenne* », *RFFP*, n°80, décembre 2002.

⁶³ Luc Marius IBRIGA, Introduction à l'étude du droit : Cours et exercices, UFR/SJP, Université de Ouagadougou, op. cit., p. 96.

veiller à ce qu'une norme de droit national incompatible avec une norme de droit communautaire qui répond aux engagements qu'ils ont pris, ne puisse pas être valablement opposée à celle-ci. Cette obligation est le corollaire de la supériorité de la norme communautaire sur la norme interne. Ainsi le juge national, en présence d'une contrariété entre le droit communautaire et une règle de droit interne, devra faire prévaloir le premier sur la seconde en appliquant l'un et en écartant l'autre ».

Dans la seconde hypothèse, c'est-à-dire lorsque le Règlement n°008 renvoie aux législations fiscales nationales, on est dans un enchevêtrement de rapport hiérarchique⁶⁴. 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 les 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 intéressantes⁶⁵. 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 bilatérale par un État tiers à un État membre peuvent s'étendre aux résidents des autres États-membres non parties à cet accord⁶⁶. 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 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

⁶⁴ Mireille DELMAS-MARTY, « Le pluralisme ordonné et les interactions entre ensembles juridiques », op. cit., p. 956.

⁶⁵ Voir notamment J. MALHERBE, Dominique BERLIN, RTDE, 2005 ; CASTAGNEDE B., Précis de fiscalité, op. cit.,

⁶⁶ J. MALHERBE, Dominique BERLIN, op. cit.

États tiers, fort anciens, est aujourd'hui très accélérée⁶⁷. 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 étant 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 État-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* » (art. 88.c). 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 dans le rapport entre le droit dérivé et les relations avec les États tiers. En effet, le Règlement n°008/2008 comporte une clause de non-discrimination (art. 37) qui interdit des obligations fiscales à l'encontre des « *nationaux d'un État-membre dans les autres États-membres qui sont autre ou 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 dérivé, 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 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 (art. 37 al.5).

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. L'analyse des conventions bilatérales fiscales

⁶⁷ 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, le Qatar.

liant la quasi-totalité des États-membres ne prévoient pas de clause de la nation la plus favorisée. Il faut toutefois faire remarquer, que dans les conventions bilatérales récentes qu'elle a conclues avec certains États, la France fait adopter une clause de nation la plus favorisée qui permet d'étendre aux autres États de l'Union européenne les avantages qui lui sont accordés ou de lui accorder les avantages fiscaux préférentiels que l'autre partie concède aux autres États développés. Cette nouvelle pratique rappelle la clause des « *derivates benefits* » qui existe dans les conventions conclues par les États-unis et qui figure dans la convention franco-américaine. Cette clause permet aux États parties aux conventions fiscales signées avec les USA de lui étendre les avantages fiscaux préférentiels accordés aux États développés.

B Le mécanisme de lutte contre la double imposition

Les mécanismes de lutte contre la double ont été prévus par le Règlement n°08 et précisés par le Règlement n°005/201. Deux méthodes sont prévues pour éliminer la double imposition. Il convient de les examiner de même que leur efficacité.

1 Les méthodes d'élimination de la double imposition

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 corrélatifs⁶⁸. Cette classification est maintenant abandonnée et ces méthodes ont été regroupées autour de la méthode de l'imputation (déduction) et celle de l'exonération⁶⁹.

La méthode de l'exonération est la méthode la plus usuelle pour éliminer la double imposition. Elle consiste à retirer le droit d'imposition à l'un des États qui peut être soit celui de la source du revenu, soit celui de la résidence du bénéficiaire. Elle se présente sous une double forme que sont la méthode de l'exonération intégrale et celle de l'exonération avec progressivité encore appelée méthode de taux effectif.

La méthode de l'imputation consiste à autoriser les deux États à percevoir un impôt sur les revenus considérés, mais en permettant au contribuable de l'État de résidence de déduire de l'impôt dans cet État un crédit d'impôt représentatif de l'impôt payé dans l'État de source. L'impôt de l'État de résidence est imputé sur l'impôt de l'État de résidence. L'imputation peut être intégrale, partielle ou constitué d'un crédit d'impôt forfaitaire.

⁶⁸ B. GOUTHIERE, *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.

⁶⁹ Ibid. p. 154.

Le Règlement n° 008 en son article 23 prévoit deux méthodes : la méthode de l'imputation (art. 23 al. 1) et celle de l'exonération (art. 23 al.2). Le Règlement n°05 d'exécution 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.

Il convient d'examiner les conditions d'application de ces méthodes qui ont été établies par le Règlement d'exécution.

2 Le choix retenu

Le Règlement d'exécution définit les méthodes retenues et détermine les catégories d'impôts auxquels elles s'appliquent.

a Le contenu de ces méthodes

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 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 opération⁷⁰ :

⁷⁰ Pour plus détail voir Bruno GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 156.

- 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 celui qui prend sa source dans l'État de résidence.
- ensuite, on calcule l'impôt dans l'État de résidence par 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 taux⁷¹.

En ce qui concerne leurs champs d'application respectifs, le Règlement d'exécution prévoit que la méthode de l'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 visés aux articles 11, 12, 13 du Règlement n°08/CM/§UEMOA du 26 septembre 2008 utilisé* ».

b. L'appréciation de l'efficacité des deux méthodes

L'objectif de l'appréciation de l'efficacité de ces deux méthodes est de mesurer la capacité de chacune d'elles à atténuer ou, à tout le moins, à éliminer complètement la double imposition. En réalité, la doctrine fiscale internationale a déjà présenté leurs effets en termes d'avantages et d'inconvénients.

Pour la méthode de l'imputation limitée, il est admis que l'avantage réside dans l'imputation d'une fraction de l'impôt subi dans l'État de source. Son inconvénient réside dans la rémanence de la double imposition partielle que les États justifient par le fait qu'ils peuvent annuler leur propre impôt, mais ne peuvent pas rembourser en outre au contribuable un impôt payé à l'étranger.

Il est admis dans la pratique fiscale que la méthode de *l'exonération avec taux effectif* a pour but de maintenir la pression fiscale qu'aurait supporté le contribuable si son revenu global provenait de l'État de résidence. La doctrine admet qu'en réalité la méthode de l'exonération avec taux effectif n'a de sens que « *si l'impôt sur le revenu est progressif ; s'il est proportionnel, le taux effectif ne change pas quel que soit le montant du revenu* ». Par

⁷¹ Sur l'élimination de la double imposition par l'exonération avec taux effectif, le lecteur pourra se rapporter à l'article de Ch. BIDEAUX. Ch. BIDEAUX, *Droit fiscal*, 2000, n°4, commentaire n° 769, à propos de la convention fiscale internationale. (BIDEAUX, 2004)

conséquent, comme l'a remarqué Bruno Gauthier, il n'y a aucun sens à le calculer pour l'impôt sur les sociétés ou encore pour tout impôt à taux unique comme les impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux des personnes physiques, les droits d'enregistrement autres que sur les successions⁷². C'est eu égard à ces effets conditionnés que la méthode de l'exonération avec taux effectif est quasi absente dans les conventions fiscales modernes, parce qu'elle a été, à la fin des années 1980, remplacée par le mécanisme du crédit d'impôt⁷³. De fait, la méthode de l'imputation du crédit d'impôts est plus avantageuse pour le contribuable de l'État de résidence, car elle lui permet de déduire l'impôt correspondant à ce qu'il a supporté dans l'État de source.

Le choix de *l'exonération avec taux effectif* dans l'espace UEMOA est justifié par la volonté du législateur communautaire de concilier la situation des contribuables avec ceux des États de résidence en accordant aux premiers un avantage limité tout en limitant pour les seconds les risques de déperdition fiscale.

C Les limites du règlement de non double imposition

La volonté de lutter contre la double imposition comporte des limites, qui trouvent leur origine, d'une part dans le Règlement et d'autre part dans les lacunes inhérentes du processus de construction communautaire. Les premières sont relatives à l'instauration du principe de subsidiarité dans une réglementation qui se veut unificatrice tandis que les secondes portent sur l'inapplication constante des règles d'origine communautaire.

1 Les zones grises liées aux renvois aux droits nationaux

L'une des plus grandes insuffisances du règlement est de renvoyer, dans la mise en œuvre de certaines de ses dispositions, aux droits nationaux des États⁷⁴. Or les inconvénients des renvois aux droits internes des États-membres dans les conventions fiscales ont été suffisamment montrés⁷⁵. Pour Maxime Chrétien, une telle démarche est très « *dangereuse*

⁷² Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit. p. 157.

⁷³ Ibid. p. 157.

⁷⁴ Un exemple parfait est l'article 2 relatif aux définitions qui prévoit que « Pour l'application du présent Règlement par un État-membre, toute expression qui n'y est pas définie, a le sens qui lui est attribué par la législation dudit État régissant les impôts faisant l'objet du présent Règlement, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente ». Les renvois se retrouvent aux articles 3, 4, 11, etc. du Règlement n°08/2008 et les articles 3, 4 etc. du Règlement d'exécution n°05/2010

⁷⁵ G. GEST, « *Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscale directe* », *RFFP* (60), 1997; Seydou Madani SY, « *Réflexion sur les dispositions essentielles de la convention fiscale franco-sénégalaise en matière de double imposition se rapportant aux impôts sur les revenus* », Mélanges Pierre-Marie GAUDEMET, Paris, Economica, 1984, p. 918.

*parce que les clauses de renvoi sont souvent doublement équivoques. On ne sait pas toujours à quelle législation nationale ou à quel droit interne (expressions synonymes qui englobent la jurisprudence des tribunaux étatiques) elles se réfèrent. Et, il n'est pas rare qu'au sein d'un même pays, un même terme soit qualifié de façons différentes par des législations différentes (droit fiscal et droit privé) ou par la même législation (droit fiscal ou droit privé) »*⁷⁶. Fort heureusement, le Règlement n°008 et son Règlement d'exécution n°05/2010 ont essayé de parer à ce type de lacunes qui existe, le plus souvent, dans les conventions fiscales bilatérales. Toutefois, il faut remarquer que si ces actes dérivés visant à éliminer la double imposition définissent la plupart des termes techniques, ils laissent des nids de conflits d'interprétation en ce qui concerne les mesures dérogatoires au principe de non-discrimination. Il reste que les potentiels conflits d'interprétation peuvent être minimisés par l'appartenance des États-membres à un fond juridique commun issu d'un même héritage juridique. Ainsi, les différences entre les systèmes juridiques nationaux sont réduites par l'harmonisation d'une part importante de la fiscalité intérieure dans l'espace UEMOA.

Les risques de l'élimination de la double imposition proviendront certainement de la non-application des obligations imposées aux États-membres.

2 Les risques élevés du non-respect du règlement

L'inapplication du droit communautaire observée en ce qui concerne la libre circulation des personnes, des biens et des capitaux, peut impacter négativement sur l'élimination de la double imposition. Il faut faire observer que la bonne application du règlement implique une bonne et franche collaboration entre les administrations fiscales des États-membres. À ce sujet, il faut remarquer que les résistances des administrations douanières à appliquer les tarifs extérieurs communs n'augurent pas d'un bon présage. Certes, il est prévu dans les actes dérivés susvisés des mécanismes d'échange d'informations et d'assistance administrative en vue de la mise en œuvre des dispositions qu'ils prévoient. Mais on peut douter de leur efficacité. En effet, force est de constater la qualité défectueuse de l'inter-communicabilité des services techniques des administrations fiscales. De plus celles-ci manquent cruellement de moyens logistiques nécessaires à la fluidité de la circulation des informations et des relations entre les services fiscaux.

En somme, par les règles visant l'élimination de la double imposition, l'UEMOA a entamé un tournant décisif dans l'élimination des barrières économiques au marché intérieur. S'il est

⁷⁶ Maxime CHRETIEN, « *L'interprétation des traités bilatéraux sur la double imposition* », *op. cit.*, p. 1561.

appliqué de façon efficace, ce dispositif permettra d'atténuer la charge fiscale des contribuables et favoriser la libre circulation des citoyens et des capitaux. Cependant, on peut s'inquiéter de la perte de ressources que cela pourrait provoquer dans la mobilisation des ressources fiscales des États-membres, surtout pour ceux qui n'ont pas d'autres sources alternatives de mobilisation de ressources financières. Cet inconvénient pourrait expliquer la cause de la faible volonté des États à appliquer le dispositif institué.

BIBLIOGRAPHIE

I. OUVRAGES

BERLIN, D., Droit fiscal communautaire. (c. D. fondamental", Éd.) Paris: PUF, 1988.

CASTAGNEDE, B., Précis de fiscalité internationale 3^e éd., Paris: PUF, 2010.

COZIAN, M., DEBOISSY, F., Précis de fiscalité des entreprises, 34^e éd., Paris, France: Litec, LexisNevis, 2010-2011.

DOUVIER, P.-J.,

- Droit fiscal dans les relations internationales. Paris: A. Pedone, 1996.

- Fiscalité internationale, Paris: Litec, 1996.

- Fiscalité internationale: 20 études de dossiers, Paris: Litec, 1996.

DUBUT, T., Les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE et l'interprétation bilatérale des conventions contre la double imposition. Aix-en-Povence: Université d'Aix-en-Povence, 2009.

GOUTHIERE, B., Les impôts dans les affaires internationales. Paris: Francis LEFEBVRE, 2010.

ISAAC Guy, BLANQUET M., Droit général de l'Union européenne, ISAAC Guy, BLANQUET Marc, Droit général de l'Union européenne, 9^e édition, Paris: Dalloz, 2006.

MARTIN, P. D., Droit communautaire et fiscalité, Paris: Litec, 2004.

OCDE, Problèmes posés par l'article 14 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Paris: OCDE, 2000.

Union Économique et Monétaire Ouest Africain, La commission, *Législation communautaire sur la fiscalité*, 2^e édition, 2010.

II. ARTICLES

BALANGER, G., Le fédéralisme fiscal et l'harmonisation, *Revue Française de Finances Publiques*, n°20, 1997..

BIDEAUX, C., À propos de la convention fiscale internationale, *Droit fiscal* 2000, n°4, commentaire n° 769, 2004.

CHRETIEN M., L'interprétation des traités bilatéraux sur la double imposition: Méthodes et procédures, *J.C.P.*, 1960, p. 1561.

DELMAS-MARTY, M., Le pluralisme ordonné et les interactions entre ensembles juridiques, *Recueil Dalloz*, 2006, N°14.

DIARRA Eloi, Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union économique et monétaire ouest-africain (U.E.M.O.A), *Revue Burkinabé de droit (R.B.D)*, 2004.

GEORGOPOULOS, T., Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe : de l'affaire de l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 2005.

GEST, G., Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscale directe, RFFP, N°60, 1997.

MALHERBE Jacques, D. BERLIN, Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1995.

MALHERBE Jacques, D. BERLIN, Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 2005.

MBELEK A. L., La souveraineté fiscale des États africains au sud du Sahara face aux enjeux du développement: l'exemple du Cameroun, *Revue EDJA* N°78, Juillet-Août-Septembre, 2008, pp. 39-54.

SY S.-M., Réflexion sur les dispositions essentielles de la convention fiscale franco-sénégalaise en matière de double imposition se rapportant aux impôts sur le revenu., Études de finances publiques, Mélanges en l'honneur de Monsieur le Professeur Paul Marie GAUDEMET, novembre 1984, p. 901.

I. RECAPITULATIF DES ACTES COMMUNAUTAIRES

- Traité UEMOA révisé du 29 janvier 2003.
- Version consolidée du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE), C 115/50, Journal officiel de l'Union Européenne du 9 mai 2008.
- Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008.
- Règlement n° 05/2010/CM/UEMOA du 17 novembre 2010.
- Actes uniformes relatifs au droit des sociétés commerciales et des groupements d'intérêts économiques (AUDSGIE) du 01/10/1997.