

POUVOIR D'IMPOSITION ET TERRITOIRE DANS LES ÉTATS DE L'UEMOA

Par

OUEDRAOGO Yakouba
Assistant à l'Université Ouaga II
BURKINA FASO
ouedyako@yahoo.fr

Résumé : Cet article propose une réflexion sur les rapports entre le pouvoir d'imposition et le territoire dans les États de l'UEMOA, afin de montrer les transformations que cette prérogative a subies dans sa dimension spatiale. Il en ressort que le territoire, en tant que cadre spatial d'application des normes, permet l'affirmation du pouvoir d'imposition. Si celui-ci s'exerce en principe sur le territoire de l'État, l'apparition d'acteurs fiscaux externes et infra-étatiques entraîne une multiplication des territoires fiscaux. Le territoire peut se révéler être une limite au pouvoir de prélever l'impôt. Cette limitation peut reposer sur la volonté de l'État ou lui être imposée par d'autres acteurs, qui développent des pratiques d'évitement fiscal. Les difficultés qu'éprouvent les États à lutter contre ces pratiques illustrent la perte progressive du pouvoir fiscal et posent la question de la pertinence du territoire étatique comme cadre d'exercice du pouvoir fiscal.

Mots clés : – pouvoir d'imposition – principe de territorialité – autonomie fiscale – autolimitation – évitement fiscal.

SOMMAIRE

INTRODUCTION	2
I. UN ESPACE D’AFFIRMATION DU POUVOIR D’IMPOSITION	8
A. L’unification territoriale d’un pouvoir étatique	8
1. Un pouvoir fondé sur la souveraineté	8
2. Un exercice reposant sur la territorialité	11
B. L’éclatement territorial d’un pouvoir normatif	13
1. L’émergence d’acteurs externes	13
2. L’apparition d’échelons infra-étatiques.....	17
II. UN FACTEUR DE LIMITATION DU POUVOIR D’IMPOSITION	20
A. Les limitations consenties	20
1. L’autolimitation à l’égard d’entités externes.....	20
2. L’autolimitation à l’égard des entités internes	22
B. Les limitations subies	24
1. Les pratiques altérant le pouvoir d’imposition.....	25
2. La difficile reconquête du pouvoir fiscal	28
CONCLUSION	31

INTRODUCTION

« L'un des attributs de la souveraineté consiste à lever l'impôt. L'État, et lui seul, est donc normalement investi de tout un ensemble de prérogatives portant sur la détermination des assiettes, sur la fixation des taux et sur les modalités de recouvrement : toutes opérations relevant, selon notre constitution, du législateur »¹. Cette affirmation du professeur Jacques BLANC met en évidence que le pouvoir de lever l'impôt constitue une prérogative réservée à l'État. Mais s'il est admis que l'impôt constitue un attribut essentiel de l'État, cette conception semble être relativisée à l'époque contemporaine, où la souveraineté elle-même est « discutée [et] ses caractères originaux, si rigoureux, sont mis en cause »².

La mondialisation entraîne une interdépendance des économies. L'ouverture des marchés et la mobilité des agents économiques fragilisent le modèle westphalien d'État³. Cette fragilisation se manifeste par la naissance d'un droit sans l'État⁴ et, partant, d'un droit en dehors du territoire⁵. Le pouvoir de lever l'impôt n'échappe pas à cette réalité⁶. L'Organisation des Nations Unies (ONU) relève ainsi que « la fiscalité, question relevant naguère principalement de la politique intérieure, se mue de plus en plus en un problème de politique multilatérale »⁷.

Les facteurs qui affaiblissent ou influencent le pouvoir d'imposition sont externes et internes. Au nombre des facteurs externes figurent les agents économiques privés⁸ et les entités internationales de coopération et d'intégration économique. Leur apparition décloisonne les frontières fiscales⁹. Les Communautés européennes, auxquelles a succédé l'Union européenne (UE), constituent de parfaites illustrations¹⁰. Sur le continent africain également, « les dynamiques de construction du marché à travers l'élimination des entraves fiscales ont été

¹ J. BLANC, « De la compétence au pouvoir fiscal : vers un modèle latin d'autonomie ? », *Arch. Phil. droit*, n° 46, 2002, p. 33.

² A. HAQUET, *Le concept de souveraineté en droit constitutionnel français*, Thèse de droit public, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, 1998, p. 47 ; J.-B. AUBY, *La globalisation, le droit et l'État*, LGDJ, 2010, 2^e éd., coll. « Systèmes », 272 p.

³ J. VERHOEVEN, « Souveraineté et mondialisation, libres propos », in C. KESSEDJAN et É. LOQUIN (dir.), *La mondialisation du droit*, Paris, Litec, 2000, p. 57 ; M. MOHAMED SALAH MOHAMED, « Mondialisation et souveraineté de l'État », *J.D.I.* 1996/3, pp. 611-662.

⁴ L. COHEN-TANUGI, *Le droit sans l'État*. Puf, 2007, coll. « Quadrige-Essais débats », 288 p. ; B. BARRAUD, « Le Droit sans le Territoire – Globalisation et postmodernité juridiques », in M. TROPER et alii, *Le territoire, Jurisdoctoria*, 2013, p. 47 s. ; G. TEUBNER, *Global Law Without a State*, Dartmouth Publ., 1997, 305 p.

⁵ B. BADIE et M.-Cl. SMOUTS (dir.), « L'international sans territoire », *Cultures et conflits*, n° 21/22, printemps/été 1996, 422 p. ; B. BADIE, *La fin des territoires – Essai sur le désordre international et sur l'utilité sociale du respect*, Fayard, 1995, 278 p.

⁶ M. LEROY (dir.), *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, L'Harmattan, 2006 286 p.

⁷ ONU/CES – Commission économique et sociale pour l'Asie et le Pacifique, *Renforcement de la coopération fiscale régionale en Asie et dans le Pacifique*, Note du Secrétariat, Deuxième session, Bangkok, 6-8 novembre 2019, Distr. Générale 29 août 2019, ESCAP/CMPPF/2019/2, p. 2.

⁸ R. SÈVE, « Multinationale et État : un couple mixte ? », *Arch. Phil. droit*, n° 56, 2013, pp. VII-XVIII.

⁹ É. ROBERT, *Éléments d'une théorie de la frontière appliqués au droit fiscal*, Thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Assas, 8 septembre 2011, 580 p.

¹⁰ Communauté européenne du charbon et de l'acier (CECA) créée par le Traité de Paris du 18 avril 1951 ; Communauté économique européenne (CEE) et la Communauté européenne de l'énergie atomique (CEEA, dite EURATOM), créées par deux traités de Rome du 25 mars 1957. L'Union européenne a été créée par le Traité de Maastricht du 7 février 1992 et a définitivement succédé aux Communautés européennes depuis l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne, le 1^{er} décembre 2009.

enclenchées »¹¹. Il a été (ré)créé en 1994 des organisations comparables à l'UE, que sont la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC)¹² et l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA)¹³, qui coexistent respectivement avec Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale (CEEAC)¹⁴ et la Communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO)¹⁵, auxquelles s'ajoutent d'autres Communautés économiques régionales (CER)¹⁶. Avec l'Accord sur la Zone de Libre Échange Continentale Africaine (ZLECAf), signé à Kigali le 21 mars 2018 et théoriquement entré en vigueur le 30 mai 2019¹⁷, l'intégration a pris une tournure continentale. Des organisations d'envergure mondiale, comme l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)¹⁸, l'ONU, le Groupe des Vingt (G20)¹⁹ interviennent également en matière fiscale.

Au plan interne, les considérations démocratiques conduisent à reconnaître une autonomie à certaines collectivités publiques. Dans les États unitaires, cette reconnaissance s'opère à travers la décentralisation, qui permet de conférer « *le droit [...] à s'administrer librement et à gérer des affaires propres* » à des subdivisions du territoire dotées de la personnalité juridique et de l'autonomie financière, « *en vue de promouvoir le développement à la base et de renforcer la gouvernance locale* »²⁰. En Afrique francophone, le processus de décentralisation s'est accéléré depuis les années 1990²¹. La reconnaissance de compétences fiscales aux collectivités territoriales constitue la contrepartie du transfert de compétences et la condition de l'auto-administration²².

¹¹ S. M. OUEDRAOGO, « Les mutations récentes des administrations fiscales africaines : la recherche de la performance », *Annales de l'Université de Ouagadougou*, Série B, vol. 006, décembre 2017, p. 8.

¹² Traité de Ndjamena du 16 mars 1994.

¹³ Traité de Dakar du 10 janvier 1994.

¹⁴ Traité de Libreville du 18 octobre 1983.

¹⁵ Traité de Lagos du 28 mai 1975.

¹⁶ Le continent africain compte huit CER : l'Union du Maghreb arabe (UMA), le Marché commun pour l'Afrique Orientale et Australe (COMESA), la Communauté des États Sahélo-sahariens (CEN -SAD), la Communauté Est-Africaine (CEA), la Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale (CEEAC), la Communauté Économique Des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO), l'Autorité Intergouvernementale pour le Développement (IGAD) et la Communauté de Développement d'Afrique Australe (SADC). Voir : <https://www.uneca.org/fr/pages/faq> ; [site consulté le 19/06/2019].

¹⁷ Selon l'article 23 de l'Accord, celui-ci entre en vigueur trente (30) jours après le dépôt du vingt-deuxième (22^{ème}) instrument de ratification. Ce seuil minimum a été atteint avec la ratification de la Gambie le 02 avril 2019.

¹⁸ L'OCDE est une organisation internationale créée par une convention du 14 décembre 1960, entrée en vigueur le 30 septembre 1961. Elle a succédé à l'ancienne Organisation européenne de coopération économique (OECE), créée en 1948 pour administrer le plan Marshall qui a financé la reconstruction de l'Europe après la Seconde Guerre mondiale. L'OCDE comprend depuis lors des pays appartenant aux différentes parties du monde, ayant une économie de marché. Voir le site de l'organisation : <http://www.oecd.org/fr/> ; [consulté le 30/11/2019].

¹⁹ Le G20 regroupe les 19 pays les plus riches du monde et l'Union européenne. L'Afrique du Sud est le seul pays africain qui en fait partie.

²⁰ Art. 2 et 8 de la loi n° 055-2004/AN du 21 décembre 2004 modifiée portant code général des collectivités territoriales au Burkina Faso.

²¹ Voir Exposé des motifs de la loi n° 2013-10 du 28 décembre 2013 portant Code général des Collectivités locales au Sénégal.

²² Th. HOLO, « La décentralisation au Bénin : mythe ou réalité ? », *Revue béninoise des sciences juridiques et administratives*, n° 7, décembre 1986, p. 1 ; N. MÉDÉ, « L'AUTONOMIE "RETENUE". Étude sur le principe de libre administration des collectivités territoriales en Afrique de l'Ouest francophone », *Revue Juridique et Politique*, 2008-n° 2, p. 201.

Ces facteurs montrent que les acteurs fiscaux se sont multipliés et que les conditions d'exercice du pouvoir fiscal se sont transformées²³. Le système classique qui unit l'impôt, la souveraineté et l'État semble avoir évolué. C'est pourquoi il nous est apparu intéressant de réfléchir sur le thème : « *Pouvoir d'imposition et territoire dans les États de l'UEMOA* ».

Le choix de ce thème présente un intérêt à plusieurs titres. Cet intérêt s'observe d'abord par rapport aux enjeux que soulève le pouvoir fiscal. Comme le relève le professeur Michel BOUVIER, l'impôt est « *source et symbole du pouvoir [; et] toute attribution d'un pouvoir fiscal à une institution ou toute limitation de ce dernier entraîne une transformation de l'équilibre institutionnel, une modification de l'ordre politique* »²⁴. Le sujet permet ainsi de vérifier si les États membres de l'UEMOA sont toujours maîtres du pouvoir d'imposer. La présente réflexion vise également à combler un vide doctrinal. Les pays africains francophones ont repris, après les indépendances, les systèmes de prélèvement institués par l'ancienne puissance coloniale²⁵. Or, en dehors des incursions qui y sont faites à l'occasion de recherches de droit fiscal ou de finances publiques, le pouvoir d'imposition est peu étudié dans ces États. Le principal travail doctrinal qui lui a été consacré est la thèse de Jean-Baptiste FOTSING, soutenue en 1991²⁶. Pourtant, le contexte a depuis lors évolué. L'intérêt du présent travail réside enfin dans la mise en rapport du « pouvoir d'imposition » avec le « territoire ». Celui-ci est rarement rapproché des concepts juridiques²⁷. Le rapprochement de ces deux concepts permet d'apprécier les influences que l'un exerce sur l'autre²⁸.

Mais il convient de délimiter le "territoire" du présent travail en clarifiant les notions clefs.

Le pouvoir d'imposition ou pouvoir fiscal, droit d'imposer, pouvoir de prélèvement²⁹, désigne la capacité d'une entité à concevoir librement et à mettre en œuvre le système fiscal de son choix, en maîtrisant toutes les modalités techniques, à savoir les règles d'assiette, de liquidation, de recouvrement, de contrôles et de sanctions³⁰. Il comporte une dimension positive, le pouvoir de prélever, et une dimension négative, le pouvoir d'exempter³¹, c'est-à-dire de soustraire certaines activités ou personnes au paiement de l'impôt. Celui-ci est défini

²³ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 12e éd., 2014, p. 167.

²⁴ M. BOUVIER, « L'autonomie financière locale a-t-elle un sens ? », *RFFP*, n° 129-2015, p. 121 ; L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, Dalloz, 1992, 7^e éd., coll. « Précis Dalloz », pp. 5-6.

²⁵ P. LALUMIÈRE et B. CASTAGNÈDE (dir.), *Encyclopédie juridique de l'Afrique. Systèmes budgétaires, financiers, fiscaux et douaniers*, t. 3, Nouvelles Éditions Africaines, 1982, p. 233 et s. ; F. M. SAWADOGO et S. DEMBELE, *Précis de droit fiscal burkinabè*, Imprimeries Presses Africaines, 2005, coll. « Précis de droit burkinabè », p. 114 et s.

²⁶ J.-B. FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1995, coll. « Bibliothèque africaine et malgache », t. 51, 327 p. Voir également P. SANNER, « Le pouvoir fiscal et la réforme des institutions de l'Afrique occidentale française », *Revue Juridique et Politique de l'Union Française*, 1958, pp. 31-42.

²⁷ K. WEIDENFELD, « Impôt et territoire : un enjeu de souveraineté », *Économie Matin*, 09/04/2016 : <http://www.economiematin.fr/news-impot-et-territoireo-un-enjeu-de-souverainete>, [dernière consultation le 18/11/2019].

²⁸ E. de CROUY-CHANEL, « La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française », in Th. BERNIS, J.-Cl. K. DUPONT et M. XIFARAS, *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, coll. « Penser le droit », p. 167.

²⁹ É. DIARRA, « La fiscalité numérique : quel avenir ? », *RFFP*, n° 134-2016, p. 4.

³⁰ J.-B. FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone*, op. cit., p. 11.

³¹ M. LEROY, « Les enjeux de la territorialité fiscale », *Gestion et management public*, 2016/1, vol. 4/n° 3, p. 7.

dans sa conception moderne comme « *une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou morales de droit public ou privé, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques et à des fins d'intervention de la puissance publique* »³².

Le pouvoir d'imposition est généralement rattaché à la souveraineté fiscale. Celle-ci se définit comme le pouvoir d'édicter un système d'impôts autonome et complet, c'est-à-dire s'étendant à tous les éléments de la fiscalité, et bénéficiant d'une exclusivité d'application sur le territoire auquel il s'étend³³. Selon le professeur Jacques BUISSON, l'État fiscalement souverain est celui qui « *peut organiser comme il l'entend son pouvoir d'imposer* ». La souveraineté fiscale comporte : « *d'une part, le pouvoir de légiférer, c'est-à-dire le pouvoir de créer des impôts ou de modifier des impôts existants, d'autre part le pouvoir de disposer, c'est-à-dire le pouvoir de bénéficier du produit de ces impôts* »³⁴. La doctrine distingue cependant la souveraineté fiscale de la souveraineté, entendue au sens politique³⁵ : « *la souveraineté fiscale ne regroupe en effet qu'une compétence et un pouvoir, alors que la souveraineté désigne la compétence de la compétence et le pouvoir du pouvoir* »³⁶.

Le pouvoir d'imposition est souvent assimilé ou confondu avec la compétence fiscale, mais il peut être distingué d'elle³⁷. La compétence définit selon certains critères³⁸ le champ, la sphère ou le périmètre à l'intérieur duquel une autorité exerce les attributions qui lui sont reconnues³⁹. Elle délimite ainsi le « *domaine d'application du pouvoir* »⁴⁰, mais ne constitue

³² L. MEHL et P. BELTRAME, *Science et techniques fiscales*, PUF, 1984, p. 77. Cette définition moderne est une conception actualisée de la définition classique de l'impôt, donnée par Gaston JÈZE. D'un point de vue juridique, les Constitutions utilisent l'expression « impositions de toute nature », notion dont la définition reste imprécise. Voir X. PRETOT, « La notion d'impositions de toutes natures », *RFFP*, n°100, pp.145-160 ; C. VIessant, « L'évolution de la notion d'impôt », in J.-L. ALBERT et alii (dir.), *De l'esprit de réforme et de quelques fondamentaux. Mélanges en l'honneur du professeur Gilbert ORSONI*, PUAM, 2018, pp. 533-556.

³³ A. LOGMO MBELEK, « 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, p. 42 et s. ; G. GEST, « Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale », in *Mélanges Paul AMSELEK*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 331-341 ; L. CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, Dalloz, 1981, pp. 14-16 ; D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, 1988, coll. « Droit fondamental », p. 55 ; G. TIXIER, G. GEST et J. KEROGUES, *Droit fiscal international*, Berger-Levrault, 1974, 196 p.

³⁴ J. BUISSON, « Impôt et souveraineté », *Arch. Phil. Droit*, n° 46, 2002, p. 30 ; « L'érosion de la souveraineté fiscale dans les États membres de la Communauté : l'exemple de la France », *Rec. Dalloz*, 1999, chron., 13^e cahier, p. 129.

³⁵ Le terme « souveraineté » comporte plusieurs significations. Les professeurs Francis HAMON et Michel TROPER en identifient quatre : le caractère de l'État, qui est supérieur à toute autre entité interne et n'est soumis à aucune entité extérieure ; la puissance d'un organe qui, étant situé au sommet d'une hiérarchie, n'est soumis à aucun contrôle et dont la volonté est productrice de droit ; l'ensemble des pouvoirs que le souverain peut exercer (attributs de souveraineté ou compétences régaliennes) et enfin la qualité de l'être réel ou fictif au nom de qui le pouvoir suprême est exercé (peuple ou nation) ; F. HAMON et M. TROPER, *Droit constitutionnel*, LGDJ, 38^e éd., 2017, pp. 188-190.

³⁶ A. MAITROT de la MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, coll. « Droit de l'Union européenne – série Traités », p. 9, note 1 ; P. DIBOUT, « La relativité du territoire fiscal français », *Dr. Fis.*, 1985, n° 17-18, p. 629 ; L. CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, op. cit., p. 14.

³⁷ A. KALLERGIS, *La compétence fiscale*, Dalloz, 2018, coll. « Nouvelle Bibliothèque de thèses », vol. 175, p. 7 ; N. MELOT, « Essai sur la compétence fiscale étatique (1^{ère} Partie) », *JDI*, n° 3, 2004, pp. 751-787 ; « Essai sur la compétence fiscale étatique (2^e partie) », *JDI*, n° 4, 2004, pp. 1089-1122.

³⁸ Notamment d'ordre matériel, personnel, territorial et temporel.

³⁹ O. BEAUD, « Compétence et souveraineté », in *La compétence. Travaux de l'AFDA -2* (Actes du colloque organisé les 12 et 13 juin 2008 par l'AFDA à la Faculté de droit, sciences économiques et gestion de Nancy), LexisNexis-Litec, 2008, p. 17 et s. ; É. PICARD, « Rapport de synthèse », *ibidem*, p. 238.

pas le pouvoir lui-même. La compétence fiscale ferait ainsi référence à la « *sphère du pouvoir [fiscal] étatique* », et le pouvoir fiscal « *au contenu de l'action [fiscale] étatique* »⁴¹.

La notion de territoire se caractérise par sa polysémie⁴². Bien qu'il soit omniprésent en droit, il ne constitue pas un objet juridique à part entière⁴³. Il fait partie des concepts qui délimitent le champ d'application des normes, d'exercice des compétences ou d'intervention des autorités⁴⁴. C'est dans ce sens qu'il faut comprendre l'article 3 du Code civil français, selon lequel « *les lois de police et de sûreté obligent tous ceux qui habitent le territoire* », applicable en matière fiscale comme en matière pénale⁴⁵. Dans la théorie normativiste kelsenienne, le territoire désigne le « *domaine de validité territorial d'un ordre juridique étatique* »⁴⁶. Dans la conception dite sociologique de l'État, critiquée par Raymond CARRÉ de MALBERG, le territoire constitue – avec la population et la souveraineté – l'un des trois critères de l'État⁴⁷. Il n'y a qu'en droit international que le territoire confère un titre de compétence⁴⁸. Le principe de territorialité constitue le principal titre de compétence étatique⁴⁹. La protection de l'unité et de l'intégrité du territoire et les limites posées aux cessions, échanges et adjonctions de territoires⁵⁰ témoignent du lien qui existe entre le territoire et la notion d'État, principale collectivité territorialisée⁵¹. Le territoire constitue une assise spatiale, un espace délimité par des frontières, à l'intérieur duquel l'État exerce exclusivement sa puissance étatique. Les territoires des États africains résultent principalement du découpage colonial, rendu intangible après les indépendances par l'Organisation de l'unité africaine (OUA) en 1964, en vertu du principe de l'*uti possidetis*⁵².

⁴⁰ J. COMBACAU, « Conclusions », in *Les compétences de l'État en droit international* (SFDI, Colloque de Rennes), éd. Pédone, 2005, p. 314, cité par O. BEAUD, « Compétence et souveraineté », *op. cit.*, p. 20.

⁴¹ A. KALLERGIS, *La compétence fiscale*, *op. cit.*, p. 21, § 26.

⁴² Y. JEAN, « La notion de territoire : entre polysémie, analyses critiques et intérêts », in Y. JEAN et Ch. CALENGE (dir.), *Lire les territoires*, PUF, Perspectives Villes et Territoires, pp. 11 ; G. DARCY, « Variations sur le concept de territoire », in *Les collectivités territoriales. Mélanges en l'honneur de Jacques MOREAU*, Economica, 2003, pp. 71-81.

⁴³ Y. MADIOT, « Vers une "territorialisation" du droit », *RFDA*, 1995, p. 946.

⁴⁴ A. SUPIOT, « L'inscription territoriale des lois », *ESPRIT*, novembre 2008, pp. 151-170 ; Fl. POIRAT, « Territoire », in D. ALLAND et S. RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Puf, 2014, 5^e éd., p. 1474.

⁴⁵ A. SANTINI, *Le régime fiscal des sociétés étrangères en droit comparé*, Éditions A. Pédone, 1985, p. 4.

⁴⁶ H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, Paris, Dalloz, 1962, p. 381.

⁴⁷ R. CARRÉ de MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'État : spécialement d'après les données fournies par le Droit constitutionnel français*, Sirey, 1920, t. 1, réimp. 1962, Éditions du CNRS, p. 2 et s.

⁴⁸ Th. FLEURY-GRAFF, « Territoire et droit international », *Civitas Europa*, 2015/2, n° 35, pp. 41-53 ; L. DELBEZ, « Du territoire dans ses relations avec l'État », *RGDIP*, vol. 39, 1932-4, p. 712 ; P. JOUFFRE de la PRADELLE, « Notion de territoire et d'espace dans l'aménagement des rapports internationaux contemporains », *RCADI*, 1977, t. 157, pp. 415 et s. ; D. ALLAND, « Les représentations de l'espace en droit international public », *Arch. Phil. Droit*, vol. 32, 1987, pp. 163-178.

⁴⁹ Les autres titres de compétence sont le principe de personnalité, la compétence réelle et la compétence universelle. Voir SFDI, *Les compétences de l'État en droit international*, Actes du Colloque de Rennes du 2 au 4 juin 2005, éd. Pédone, 2006, 320 p.

⁵⁰ Art. 2 §4 de la Charte des Nations Unies ; art. 145 et 156 de la Constitution du Bénin du 11 décembre 1990 ; art. 115 et 118 de la Constitution du Mali du 25 février 1992 ; art. 66 et 175 de la Constitution du Niger du 25 novembre 2011. La jurisprudence internationale affirme qu'« *entre États indépendants, le respect de la souveraineté territoriale est une des bases essentielles des rapports internationaux* » (CIJ, 9 avril 1949, *Affaire du Détroit de Corfou*, Rec. 1949, p. 35 ; CPA, Sentence rendue par Max Hubert dans l'affaire *Île des Palmas*, 1928 ; CPJ, 7 septembre 1927, *Affaire du « Lotus »*, série A, n° 10).

⁵¹ A. LAQUIÈZE, « Le territoire dans la théorie contemporaine de l'État », *RGCT*, 26 avril 2002, pp. 10-18.

⁵² B. M. MÉTOU, « La détermination des frontières internationales des nouveaux États africains », in M. KAMTO, S. DOUMBÉ-BILLÉ et B. M. MÉTOU (dir.), *Regards sur le droit public en Afrique. Mélanges en*

En droit administratif, le territoire se rapporte aux échelons de conduite de l'action publique. Il y a acquis une dimension substantielle, à travers la « territorialisation du droit »⁵³, définie en référence à la rupture du principe d'unité et d'égalité normative qu'elle engendre⁵⁴. Selon le professeur Jacques MOREAU, la territorialisation « vise les politiques publiques qui prennent le territoire en lui-même pour cible, pour objet »⁵⁵. Ses principaux vecteurs sont la décentralisation, la déconcentration et les politiques d'aménagement du territoire⁵⁶.

Le territoire présente également des liens avec les finances publiques, et particulièrement avec l'impôt. Certains auteurs proposent de reconnaître la dimension territoriale comme une fonction à part entière de l'impôt⁵⁷. Cette fonction territoriale se rapporterait, selon le professeur Marc LEROY, « aux inégalités voulues ou subies selon les zones géographiques. Elle met en question l'aire de conception, d'élaboration, de mise en œuvre des décisions fiscales des autorités et des contribuables »⁵⁸. Selon cet auteur, entreraient dans la fonction territoriale de l'impôt : le territoire de compétence juridique en droit fiscal, le traitement des inégalités fiscales et le développement du territoire⁵⁹. Des mécanismes de discrimination fiscale en raison du territoire sont également mis en œuvre dans les pays africains à travers la fiscalité de promotion des investissements dans certaines localités⁶⁰.

Les rapports entre le territoire et le pouvoir fiscal apparaissent ainsi évidents. Le rapprochement de ces deux concepts soulève des interrogations. Quel effet le territoire exerce-t-il sur le pouvoir de prélever l'impôt ? Le territoire étatique est-il toujours le cadre pertinent d'exercice du pouvoir fiscal ou existe-il d'autres "territoires fiscaux" ?

Ce questionnement invite à réfléchir sur les cadres territoriaux d'exercice du pouvoir fiscal. Il soulève incidemment la question des titulaires ou des acteurs du pouvoir fiscal.

l'honneur du Doyen Joseph-Marie BIPOUN WOUM, L'Harmattan, 2016, pp. 401-420 ; L. CAFLISCH, « Les frontières, limites et délimitations internationales. Quelle importance aujourd'hui ? », Conférence inaugurale, session de droit international public, 2013, *RCADI*, Volume 368, pp. 13-54.

⁵³ J.-M. WOEHLING, « La territorialisation du droit : Quelle signification ? Quelles perspectives ? », *Pouvoirs locaux*, n° 98/III, 2013, p. 40 ; J.-F. BRISSON, « La territorialisation des politiques publiques. À propos de quelques malentendus », *RFFP*, n° 129-2015, p. 3 ; C. GALLO, « Recherches sur la territorialisation du droit », *Juridictoria*, n° 10, 2013, 25 p.

⁵⁴ F. MÉLIN-SOUCRAMANIEN, « Les adaptations du principe d'égalité à la diversité des territoires », *RFDA*, 1997, p. 906.

⁵⁵ J. MOREAU, « Esquisse d'une théorie juridique de la territorialisation », *RDSS*, 2009, p. 16 ; J.-B. AUBY, « Réflexions sur la territorialisation du droit », *La profondeur du droit local. Mélanges en l'honneur de Jean-Claude Douence*, Dalloz, 2006, p. 1.

⁵⁶ J.-M. PONTIER, « Territorialisation et déterritorialisation de l'action publique », *AJDA*, 1997, p. 723.

⁵⁷ M. LEROY, « Les enjeux de la territorialité fiscale », *op. cit.*, pp. 5-24 ; « La crise des fonctions de la fiscalité. Une menace pour le contrat démocratique », in J.-L. ALBERT et alii (dir.), *De l'esprit de réforme et de quelques fondamentaux. Mélanges en l'honneur du professeur Gilbert ORSONI*, *op. cit.*, pp. 431-435 ; F.-G. BANQUEY, « Les juridictions financières face aux enjeux des territoires », *RFFP*, n° 129-2015, p. 111.

⁵⁸ M. LEROY, « Réflexion sociologique sur la globalisation fiscale », in Marc LEROY (dir.), *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, L'Harmattan, 2006, p. 265.

⁵⁹ Exonérations fiscales de certaines zones rurales « fragiles », de quartiers urbains et incitations fiscales en faveur des zones de « compétitivité », attractivité fiscale des États. Voir Cons. const. français, Décision DC 94-358 du 26 janvier 1995, *Loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire*.

⁶⁰ Art. 31 de loi burkinabè n° 038-2018/AN du 30 octobre 2018 portant code des investissements. Voir F. M. SAWADOGO, « La réforme fiscale dans les pays en développement : aspects théoriques et pratiques. Le cas du Burkina Faso », in *Études réunies en l'honneur de Jean Yado TOE*, *RBD*, n° 47, 2013, p. 286 et s.

Afin de mener cette réflexion, l'analyse privilégiera une approche positiviste, complétée par des sources officielles et doctrinales. Les textes fiscaux et à incidence fiscale, les documents officiels sur la fiscalité et la doctrine fiscaliste seront à cet effet mobilisés. Concernant le champ géographique, les recherches seront principalement axées sur les États membres de l'UEMOA et les instruments fiscaux internationaux. Mais les analyses comporteront des références à d'autres systèmes juridiques, notamment ceux de la CEMAC et le droit français.

Dans la mise en relation des deux concepts, le pouvoir d'imposition constitue le principal objet d'étude. Le territoire se présente comme la variable, de dimension spatiale, à l'aune de laquelle le pouvoir d'imposition sera analysé.

Le pouvoir d'imposition entretient une relation dialectique avec le territoire. En tant qu'espace d'application des règles et d'exercice de l'autorité, le territoire permet l'affirmation du pouvoir d'imposition (**I.**). Avec les nouvelles dynamiques que subit le pouvoir d'imposition, le territoire peut se révéler comme un facteur de limitation pour l'autorité qui exerce le pouvoir fiscal (**II.**).

I. UN ESPACE D’AFFIRMATION DU POUVOIR D’IMPOSITION

En ce qu'il constitue l'espace d'exercice de l'autorité et de validité des normes, le territoire permet l'affirmation du pouvoir d'imposition. Cette affirmation du pouvoir d'imposition suscite cependant des interrogations : quelles autorités exercent-elles le pouvoir fiscal et sur quel(s) territoire(s) agissent-elles ? Si l'unité territoriale du pouvoir d'imposition a été longtemps assurée au profit de la collectivité étatique (**A.**), on constate une tendance à l'éclatement territorial de cette prérogative (**B.**).

A. L'unification territoriale d'un pouvoir étatique

L'impôt est « une matière, un "objet" dont la mise en œuvre normative et l'exécution sont déterminées et limitées par le cadre étatique »⁶¹. Cette affirmation souligne le caractère étatique du pouvoir d'imposition. L'impôt et l'État constituent traditionnellement deux « réalités gigognes, en constante osmose »⁶². La localisation du pouvoir d'imposition dans l'État maintient son unité territoriale. Elle est fondée sur la souveraineté (**1.**) et se manifeste à travers le principe de territorialité (**2.**).

1. Un pouvoir fondé sur la souveraineté

Il existe une relation presque confusionnelle entre le pouvoir d'imposition, la souveraineté, l'État et le territoire. Dans cette relation quadripartite, le pouvoir d'imposition se présente comme un attribut de la souveraineté, reconnu à l'État, qui en a le monopole sur son territoire.

Le fondement souverain du pouvoir fiscal et son rattachement à l'État date de l'origine de l'impôt. Comme l'a relevé André NEURISSE, « il est d'évidence que l'impôt est né avec

⁶¹ M. PELLETIER, « Les pratiques d'optimisation fiscale et le juge de l'impôt », in SFDI, *L'entreprise multinationale et le droit international* (Colloque de Paris 8 Vincennes – Saint Denis), Pédone, 2017, p. 224.

⁶² Y. A. CHOUALA, « L'économie fiscale des transitions africaines. Éléments pour une sociologie des luttes sociopolitiques autour de l'impôt », *Polis/R.C.S.P./C.P.S.R.*, Vol. 16, Numéros 1 & 2, 2009, p. 12.

l'érection de la vie collective en formation étatique »⁶³. Le pouvoir de prélever l'impôt a été le principal instrument de conquête et d'affirmation du pouvoir politique. Ce rôle politique s'est affirmé pendant la monarchie absolue. Au XVI^e siècle, Jean BODIN, théoricien de l'absolutisme royal, faisait du pouvoir d' « *imposer ou [d'] exempter les sujets de charges et de subsides* »⁶⁴, l'une des principales « *marques de souveraineté* ». L'impôt demeure toujours « *au cœur de la souveraineté des États* »⁶⁵.

En Afrique, avant la colonisation, les sociétés hiérarchisées connaissaient l'impôt traditionnel, payé au chef ou au roi sous forme de corvées ou de biens en nature⁶⁶. Sous la colonisation, « *la fiscalité a été le canal historique de l'imposition et de la légitimation des ordres coloniaux* »⁶⁷. Les populations colonisées étaient soumises au paiement de multiples formes de contributions. L'impôt de capitation constituait la principale manifestation de cette domination du pouvoir colonial⁶⁸. La décolonisation a substitué les autorités et les administrations nationales à celles de l'ancienne métropole. Les systèmes d'imposition ont été repris moyennant des adaptations, parfois difficiles, aux réalités économiques et sociales⁶⁹.

Le pouvoir d'imposition est exercé, suivant le principe du régime représentatif, par l'organe législatif⁷⁰. Les pays africains francophones ont repris le système de répartition des compétences, qui range le droit fiscal parmi « *ces matières constitutionnelles où le législateur dispose d'une plénitude de compétence* »⁷¹. Les Constitutions disposent que « *la loi fixe les règles concernant : [...] – l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* »⁷². La définition fonctionnelle du Parlement fait du consentement de

⁶³ A. NEURISSE, *Histoire de l'impôt*, PUF, 1978, coll. « Que sais-je ? », p. 4 et s. ; G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, t. 1, 1971, 634 p. ; t. 2, 1972, 870 p.

⁶⁴ J. BODIN, *Les six livres de la République*, Livre I, Chap. X, 1576 ; Ch. LOYSEAU, *Traité des Seigneuries*, Paris, 4^e éd., 1614, ch. II, pp. 4-9.

⁶⁵ P. SAINT-AMANS, « La fiscalité internationale », *RFFP*, n° 146, 2019, p. 73.

⁶⁶ Dans les anciens royaumes mossis, gourmantché et peulhs de l'actuel Burkina Faso, les rois percevaient des impôts sous forme de contributions forcées, des produits agricoles et d'impôts de successions. Ces prélèvements n'existaient pas dans les sociétés acéphales comme les ethnies de l'Ouest et du sud-ouest de l'actuel Burkina Faso, en raison de l'absence d'organisation politique ; F. M. SAWADOGO et S. DEMBELE, *Précis de droit fiscal burkinabè*, *op. cit.*, p. 114 et s.

⁶⁷ Y. A. CHOUALA, « L'économie fiscale des transitions africaines. Éléments pour une sociologie des luttes sociopolitiques autour de l'impôt », *op. cit.*, p. 9.

⁶⁸ A. K. TANDJIGORA, « Fiscalité coloniale et souffrance sociale dans les territoires protégés de la colonie du Sénégal au lendemain de la Première Guerre mondiale », in F. CHAUVAUD (dir.), *Histoires de la souffrance sociale XVIIe-XXe siècles*, Presses Universitaires de Rennes, 2007, p. 213.

⁶⁹ F. M. SAWADOGO, « La réforme fiscale dans les pays en développement : aspects théoriques et pratiques. Le cas du Burkina Faso », *op. cit.*, p. 281 et s. ; N. MÉDÉ, E. TONI (dir.), *La fiscalité de développement en Afrique de l'Ouest francophone*, Sénégal, L'Harmattan, 2018, 108 p. ; Ph. NGAOSYVATHN, *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement*, LGDJ, 1980, coll. « Bibliothèque de science financière », t. XVII, 300 p.

⁷⁰ D. de BECHILLON, *Hiérarchie des normes et hiérarchie des fonctions normatives de l'État*, *Economica*, 1996, 577 p.

⁷¹ A. A. D. KEBE, « Doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique », in N. MÉDÉ (coord.), *Les nouveaux chantiers des finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER*, L'Harmattan Sénégal, 2019, p. 500 ; du même auteur, *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais*, Thèse de doctorat de droit public, Université Cheick Anta Diop de Dakar, 03 décembre 2012, p. 58 et s.

⁷² Art. 101 de la Constitution burkinabè du 02 juin 1991 ; art. 98 de la Constitution béninoise du 11 décembre 1990. Elles reprennent la formule de l'article 34 de la Constitution française du 04 octobre 1958. Historiquement, le consentement de l'impôt par les représentants du peuple a été affirmé en France par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789.

l'impôt l'une de ses missions constitutionnelles, à côté de ses fonctions législative et de contrôle de l'action gouvernementale⁷³.

La légalité fiscale ainsi consacrée laisse entendre que l'impôt relève de la compétence exclusive du législateur. Elle est même protégée par les juges constitutionnels⁷⁴ et administratifs⁷⁵ et respectée par l'Administration fiscale. L'exclusivité de la compétence fiscale du législateur doit en réalité être relativisée. Le droit constitutionnel impose le respect de certains règles et principes au législateur fiscal⁷⁶. De même, le pouvoir Exécutif dispose de nombreuses occasions pour intervenir en matière fiscale⁷⁷ et bénéficie surtout d'un pouvoir d'interprétation des textes fiscaux à travers la doctrine administrative⁷⁸. En ce qu'elle produit une « *opposabilité dissymétrique* »⁷⁹ à l'égard de l'Administration, la doctrine administrative confère à son auteur un « *pouvoir normatif sans base textuelle* »⁸⁰, capable de supplanter celui du législateur. Il arrive en effet que l'Administration, sous prétexte de préciser le sens des textes fiscaux, donne une interprétation *contra-legem* de la loi fiscale contredisant la volonté du législateur⁸¹.

Fondé sur la souveraineté, le pouvoir d'imposition s'exerce dans un cadre territorial.

⁷³ Art. 96 de la Constitution du Bénin du 11 décembre 1990 ; art. 84 de la Constitution burkinabè du 2 juin 1991 ; art. 93 de la Constitution ivoirienne du 8 novembre 2016 ; art. 90 Constitution du Niger du 25 novembre 2011.

⁷⁴ Cons. const. ivoirien, Décision n° CI-2014-136/06-01/CC/SG du 06 janvier 2014 Loi organique du 19 décembre 2013 portant Code de transparence dans a gestion des finances publiques et de la loi organique du 19 décembre 2013 relative aux lois de finances ; CS sénégalaise, Affaire n° 2-C-62 du 3 mai 1962, *Loi organique relative aux lois de finances* ; Sections réunies, 25 juillet 1967, *Taux de redevance pour certains produits miniers* ; Cour const. du Bénin, Décision 06-108 du 11 août 2006 (N. MÉDÉ, *Les grandes décisions de la Cour constitutionnelle du Bénin*, Editions Universitaires européennes, 2012, p. 116 et s.) ; Décision n° 13-171 du 30 décembre 2013 relative au rejet du budget général de l'État exercice 2014 (D. OUEDRAOGO, « L'annulation par la Cour constitutionnelle du rejet du budget 2014 par l'Assemblée nationale : essai d'analyse d'une décision controversée », *Revue africaine de finances publiques*, n° 01, août 2015, pp. 186-221) ; Cons. const. burkinabè, Décision n° 2003-001/CC sur la conformité à la Constitution de la loi n° 006-2003/AN du 24 janvier 2003 portant loi organique relative aux lois de finances (S. YONABA, « Une nouvelle catégorie juridique en quête d'identité : la loi ordinaire relative aux lois de finances », *RBD*, n° 43-44, 1^{er} et 2^{ème} semestre 2003, pp. 123-140). Voir A. A. D. KEBE, « Doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique », *op. cit.*, p. 501.

⁷⁵ Cour suprême du Mali, Arrêt n° 384 du 06 décembre 2013, *Chambre des Notaires du Mali c/ Directeur National des Domaines et du Cadastre* ; A. A. D. KEBE, « Doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique », *op. cit.*, pp. 506-507.

⁷⁶ En vertu de la jurisprudence selon laquelle la loi votée « *n'exprime la volonté générale que dans le respect de la Constitution* » (Cons. const. français, Décision n° 85-197 DC du 23 août 1985, *Loi sur l'évolution de la Nouvelle-Calédonie*, consid. 27), le législateur doit respecter la Constitution dans l'adoption des lois fiscales. Il doit respecter les droits et libertés fondamentales des contribuables, sous peine de voir la loi déferée, à l'occasion d'un litige devant une juridiction, au juge constitutionnel par la procédure de l'exception d'inconstitutionnalité (art. 157 de la Constitution burkinabè ; art. 122 de la Constitution béninoise du 11 décembre 1990).

⁷⁷ Art. 107 de la Constitution burkinabè ; art. 307 13°, 331, 564 du CGI burkinabè ; A. A. D. KEBE, *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais*, *op. cit.*, p. 142 et s. ; É. DIARRA, « Le pouvoir réglementaire en matière fiscale au Sénégal », *RIPAS*, n° 23-24, janvier-décembre 1989, pp. 217-236.

⁷⁸ Celle-ci désigne les « *différentes positions de l'Administration lors de l'interprétation des textes en général et ceux fiscaux en particulier ou encore lorsqu'interviennent des difficultés d'application de la loi* » ; A. A. D. KEBE, « Doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique », *op. cit.*, p. 497 ; E. H. KATIR, « La doctrine administrative fiscale face aux principes de droit », in N. MÉDÉ (coord.), *Les nouveaux chantiers des finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER*, *op. cit.*, pp. 413-427.

⁷⁹ M. ABDULGHANI, « Doctrine administrative », in G. ORSONI (dir.), *Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique*, Economica, 2^e éd., 2017, pp. 337-338.

⁸⁰ A. A. D. KEBE, « Doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique », *op. cit.*, p. 510.

⁸¹ Voir F. M. SAWADOGO et S. DEMBELE, *Précis de droit fiscal burkinabè*, *op. cit.*, pp. 16-17.

2. Un exercice reposant sur la territorialité

Le pouvoir d'imposition semble se confondre avec le territoire. La souveraineté qui constitue son fondement est elle-même territoriale, ce que traduit la notion de souveraineté territoriale. Celle-ci désigne le « *pouvoir exclusif que l'État exerce en principe sur tout être ou situation juridique relevant de son titre territorial* »⁸². Le territoire constitue une « *sorte de chasse gardée* »⁸³, à l'intérieure de laquelle se déploie l'*impérium* étatique.

Décliné au droit fiscal, le pouvoir d'imposition s'exerce sur le territoire de l'État, exprimé à travers le principe de territorialité de l'impôt⁸⁴. De façon générale, ce principe peut être appréhendé « *comme un ensemble de règles définissant l'application du prélèvement fiscal en fonction de la réalisation de la matière imposable* »⁸⁵. Le professeur Daniel GUTMANN lui attribue quatre significations : il peut désigner un mode opératoire du droit fiscal, une justification théorique de la compétence fiscale de l'État, une règle de droit substantiel ou un ensemble de critères de rattachement de la matière imposable à l'État⁸⁶. Les trois premiers sens envisagent la territorialité dans une perspective de droit interne et le quatrième sens dans une perspective de droit international.

S'étendant au territoire étatique, le pouvoir fiscal se caractérise par son unicité⁸⁷. L'État dispose sur son territoire du monopole de l'élaboration et de l'exécution des normes fiscales. La division du monde en États souverains crée théoriquement autant de territoires fiscaux qu'il y a d'États.

Consacré en droit français depuis une loi du 31 juillet 1917⁸⁸, le principe de territorialité a été repris dans les systèmes fiscaux des pays d'Afrique francophone. Selon la loi burkinabè n° 058-2017/AN du 20 décembre 2017 portant Code général des impôts (CGI), les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles (IBICA), de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (IBNC) et de l'impôt sur les

⁸² J. SALMON (dir.), *Dictionnaire de droit international public*, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 1045.

⁸³ G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 17.

⁸⁴ F. A. MANN, « The Doctrine of International Jurisdiction Revised after Twenty Years », *RCADI*, vol. 186, 1984, p. 20 ; M. CHRETIEN, « Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre divers États », *RCADI*, vol. 86, 1954, pp. 15 et 17 ; *À la recherche du droit international fiscal commun : étude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales*, Sirey, 1955, p. 64.

⁸⁵ G. ORSINI et Th. LAMBERT, « Introduction. Colloque La territorialité fiscale dans l'Union européenne », *LPA*, 15/05/2002, n° 97, p. 3 ; A. BARILARI et R. DRAPÉ, *Lexique fiscal*, Dalloz, 1987, p. 148 ; Direction Générale des impôts et des domaines du Sénégal, Glossaire en ligne, « Territorialité », <http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/fr/glossaire/territorialite> [consulté le 11/12/2019].

⁸⁶ D. GUTMANN, « Territorialité de l'impôt », in Gilbert ORSONI (dir.), *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, Economica, 2017, 2^e éd., pp. 879-882.

⁸⁷ Le Conseil d'État a consacré l'unicité du territoire fiscal français à propos de contribuables domiciliés en Bretagne, qui ont voulu invoquer des dispositions de l'Ancien régime qui prévoyaient le consentement à l'impôt des "États de Bretagne" pour échapper à l'impôt sur le revenu (Conseil d'État, 7^e et 9^e sous-section, 11 décembre 1974, req. n° 93.637 ; *Dr. Fisc.*, 1975, n° 10, comm. 3664 – 7^e et 9^e sous-sect., 3 mars 1976, req. n° 1481 ; *Dr. Fisc.* 1976, n° 15, comm. 520. – 8^e et 9^e sous-sect., 23 janvier 1980, req. n° 16279 ; *Dr. Fisc.* 1980, n° 15, comm. 832 ; *RJF*, 1980, p. 101).

⁸⁸ F. PERRONIN, « Territorialité de l'impôt sur le revenu », *LPA*, 2011, n° 232, p. 3 ; « Territorialité des droits de mutation : le juge maintient sa position mais l'administration s'en mêle », *LPA*, 2008, n° 221, p. 3 ; M. FOURRIQUES, « Territorialité de l'IS et subsidiarité des conventions fiscales internationales », *LPA*, 19/02/2013, n° 36, p. 11 ; D. GUTMANN, « Mobilité internationale des personnes et rappel fiscal des donations », *Defrenois*, 15/04/2013, n° 07.

sociétés (IS) « sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées au Burkina Faso »⁸⁹. La localisation du domicile fiscal sur le territoire national constitue également le critère d'application de l'impôt unique sur les traitements et salaires (IUTS), quel que soit le statut ou la nationalité du salarié⁹⁰. L'impôt sur les revenus fonciers est dû sur les immeubles situés sur le territoire national⁹¹. Il en est de même de la taxe sur les plus-values immobilières et de cession de titres de sociétés⁹². Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les affaires « faites » ou « réalisées » sur le territoire national, « même lorsque le domicile ou le siège social du redevable réel est situé en dehors des limites territoriales »⁹³. Les droits d'enregistrement s'appliquent aux actes portant sur des biens situés sur le territoire ou sur des titres de sociétés qui y sont immatriculés⁹⁴. La territorialité s'applique également aux droits de mutation par décès, « quelle que soit la nationalité du défunt »⁹⁵.

Dans une perspective internationale, le principe de territorialité constitue l'un des principaux critères de répartition du pouvoir de prélèvement entre les États, lorsque la matière imposable présente un élément d'extranéité⁹⁶. Il suppose le rattachement spatial de la matière imposable à l'État qui prétend l'imposer. L'autre critère est le principe du bénéficiaire mondial ou de mondialité, qui consiste pour l'État à imposer « l'ensemble des revenus [du contribuable], quelle que soit leur source »⁹⁷.

La territorialité est retenue comme principale règle de rattachement dans les pays africains francophones. La soumission des sociétés non résidentes à l'impôt sur les sociétés repose ainsi sur la notion d'« établissement stable »⁹⁸, défini comme « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité »⁹⁹. Le

⁸⁹ Art. 3 et 46 1) de la loi burkinabè n° 058-2017/AN du 20 décembre 2017 portant CGI ; art. 3 de la loi sénégalaise n° 2012-31 du 31 décembre 2012 portant CGI ; art. 95 de la loi togolaise n° 2018-024 du 20 novembre 2018 portant CGI. Les sociétés concernées sont celles dont le siège social ou le lieu de direction effective est situé sur le territoire.

⁹⁰ Art. 107 1) du CGI du CGI burkinabè ; art. 48 de la loi sénégalaise n° 2012-31 du 31 décembre 2012 portant CGI (impôt global sur le revenu des personnes physiques) ; art. 2 et 3 de la loi togolaise n° 2018-024 du 20 novembre 2018 portant CGI. Le CGI togolais prévoit qu'en cas de transfert du domicile fiscal à l'étranger, le contribuable reste passible de l'impôt sur le revenu à raison des revenus dont il a disposé jusqu'à la date de son départ (art. 68).

⁹¹ Art. 123 du CGI burkinabè.

⁹² Ces taxes s'appliquent sur les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles ou de droits réels immobiliers situés sur le territoire (art. 160 - 1) du CGI burkinabè) et de titres de sociétés qui y sont immatriculés (art. 176 du CGI burkinabè) ; art. 82 du CGI togolais.

⁹³ Art. 296 et 303 du CGI burkinabè. Dans la vente, la livraison est rattachée au territoire dès lors que le bien s'y trouve au moment de la livraison (art. 304 du CGI burkinabè). Les prestations de services imposables sont celles qui sont exécutées sur le territoire ou, à défaut, qui y sont utilisées ou exploitées (art. 305 1) du CGI burkinabè).

⁹⁴ Art. 397 1) du CGI burkinabè.

⁹⁵ Art. 398 1) du CGI burkinabè.

⁹⁶ Doc. ONU E/CN, 8/62 du 13 mai 1951, p. 6 et E 2429, E/CN, 8/78 du 8 mai 1953, p. 7 ; N. MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt. Étude de l'imposition des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, Dalloz, 2004, coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », vol. 36, 750 p.

⁹⁷ N. MELOT, « Essai sur la compétence fiscale étatique (1^{ère} Partie) », *op. cit.*, p. 752 et 786 ; A. BARILARI et R. DRAPÉ, *Lexique fiscal, op. cit.*, p. 19. Appliqué dans certains pays, comme aux États-Unis, ce critère conduit à une application extraterritoriale de la loi fiscale ; N. MELOT, *ibidem*, p. 752.

⁹⁸ Art. 46 2) du CGI burkinabè.

⁹⁹ Art. 47 1) du CGI burkinabè. Cette définition manque cependant de précision. C'est ce qui explique qu'après la définition générale, le CGI burkinabè donne une énumération des structures considérées comme des établissements stables et de celles qui n'en constituent pas (art. 47 2) et 3)).

domicile et la résidence constituent les critères d'assujettissement personnel et la localisation des biens la règle de rattachement en matière réelle¹⁰⁰.

Toutefois, le principe de territorialité n'est pas d'application exclusive. Il est souvent combiné avec d'autres critères subsidiaires comme le critère « *d'allégeance politique* »¹⁰¹ et le critère d'« *allégeance économique* »¹⁰². Les conventions fiscales peuvent retenir des critères dérogatoires à la territorialité. Celui-ci s'applique sous réserve des conventions internationales relatives aux doubles impositions, lesquelles sont supérieures aux législations nationales¹⁰³.

Si le pouvoir d'imposition s'exerce sur le territoire de l'État, certains phénomènes tendent à remettre en cause cette unité territoriale.

B. L'éclatement territorial d'un pouvoir normatif

L'existence d'entités et d'acteurs capables d'instituer des prélèvements comparables à l'impôt ou d'influencer la politique ou les règles fiscales entraîne une multiplication des lieux et des modes de production des normes fiscales¹⁰⁴ et un éclatement du pouvoir d'imposition. Ces entités et acteurs sont nombreux¹⁰⁵, mais on se limitera à ceux qui jouent un rôle officiel. On peut distinguer les acteurs externes (1.) et les collectivités infra-étatiques (2.).

1. L'émergence d'acteurs externes

L'époque contemporaine est marquée par un « *multilatéralisme dans l'exercice du pouvoir fiscal* »¹⁰⁶. Les acteurs multilatéraux sont les organisations internationales classiques ou de coopération et les organisations communautaires ou d'intégration.

S'agissant du premier type d'organisations, la première d'entre elles est l'ONU. Sa devancière, la Société des Nations (SdN), avait élaboré dans les années 1920 des textes en

¹⁰⁰ Les salariés non domiciliés ou résidents ne sont soumis à l'IUTS que si leur activité s'exerce sur le territoire et que l'employeur y est domicilié ou établi (art. 107 2) b) du CGI burkinabè). Les revenus d'immeubles situés à l'étranger sont soumis à l'impôt sur les revenus fonciers lorsque le bailleur réside sur le territoire national (art.123 du CGI burkinabè). En l'absence de conventions internationales, de tels revenus peuvent être soumis à une double imposition car, s'agissant de revenus tirés de biens immeubles, ils peuvent déjà avoir acquitté l'impôt dans le pays de situation des immeubles.

¹⁰¹ N. PHU DUC, *La fiscalité internationale des entreprises*, Masson, 1985, p. 49. Le critère d'allégeance politique ou de nationalité permet d'imposer les ressortissants établis à l'étranger ou des revenus de source étrangère. Pour un exemple d'application en France, voir CE, 5 mars 1971, req. n° 76-344, *Rec. Lebon*, p. 188.

¹⁰² Ce critère de rattachement repose sur « *la considération qu'une partie du montant total des impôts payés d'après la capacité contributive d'une personne devrait échoir aux autorités fiscales d'un pays dans une proportion correspondant aux intérêts économiques qui relèvent de ce pays* » (N. PHU DUC, *La fiscalité internationale des entreprises*, *op. cit.*, p. 60). Pour des applications en droit positif, voir par exemple art. 46 3) du CGI burkinabè (sur la notion d'« activités formant un cycle commercial complet ») et art. 157 (sur la soumission des sociétés non-résidentes disposant d'un établissement stable à l'impôt sur les capitaux mobiliers, à raison d'une quote-part du revenu distribué, déterminé en fonction de l'activité exercée sur le territoire).

¹⁰³ S. M. OUEDRAOGO, « Réflexion sur l'unification des règles visant l'élimination des doubles impositions dans l'espace UEMOA », *Revue électronique Afrilex*, 2012, numéro spécial sur les Finances publiques africaines, p. 22.

¹⁰⁴ A. KALLERGIS, « L'élaboration de la norme fiscale », *RFFP*, n°146, 2019, p. 60.

¹⁰⁵ Il peut s'agir d'organisations internationales, de collectivités internes, d'organismes religieux, de groupes de pression, d'organisations criminelles, de groupes terroristes ou armés incontrôlés, etc ; Y. A. CHOUALA, « L'économie fiscale des transitions africaines. Éléments pour une sociologie des luttes sociopolitiques autour de l'impôt », *op. cit.*, p. 31.

¹⁰⁶ A. KALLERGIS, *La compétence fiscale*, *op. cit.*, p. 585.

matière de double imposition, d'évasion et de fraude fiscales¹⁰⁷. L'ONU a adopté des instruments fiscaux, notamment dans le domaine des relations fiscales entre pays industrialisés et pays en développement¹⁰⁸. L'OCDE a aussi élaboré des Modèles de convention fiscale sur l'élimination de la double imposition, le revenu et la fortune, l'assistance administrative mutuelle, l'échange de renseignements en matière fiscale¹⁰⁹ et un plan d'actions de lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert des bénéficiaires¹¹⁰. Elle produit des statistiques fiscales et a mis en place des mécanismes d'assistance technique à l'égard des pays en développement¹¹¹. Sans être contraignantes, ces conventions inspirent les États dans la conclusion des conventions fiscales bilatérales. Le G20 a vu également son rôle s'accroître en matière fiscale depuis la crise financière et économique de 2008. Le Fonds monétaire international (FMI) et le groupe de la Banque mondiale influencent également les politiques fiscales des États africains, autrefois à travers les programmes d'ajustement structurel¹¹² et, actuellement, à travers des études et des conseils qu'ils donnent dans le cadre de l'assistance technique¹¹³. Les règles du commerce international comportent des incidences sur l'exercice du pouvoir d'imposition, notamment en matière de fiscalité de porte¹¹⁴.

Au niveau africain, la création de la ZLECAf implique l'élimination progressivement des « *barrières tarifaires et non-tarifaires au commerce des marchandises* »¹¹⁵. L'*African Tax Administration Forum* (ATAF)¹¹⁶ et le Cercle de Réflexion et d'Échanges des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF) constituent des organismes de coordination, d'échanges d'informations entre administrations fiscales et de renforcement des capacités.

¹⁰⁷ S. JOGARAJAN, *Double Taxation and the League of Nations*, Cambridge, Cambridge University Press, 2018.

¹⁰⁸ Modèle de Convention concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ; Guide pratique sur la négociation de conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement et Manuel pratique sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement. Ces conventions sont mises à jour par le Comité des experts de la coopération internationale en matière fiscale, organe subsidiaire dépendant du Conseil économique et social. Des discussions sont entamées depuis 2017 pour l'adoption d'un Manuel sur les questions liées à l'imposition des industries extractives (Nations Unies - Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, *Rapport sur les travaux de la dix-septième session (16-19 octobre 2018)*, Documents officiels, Supplément n°45, 2019, E/2019/45-E/C.18/2019/12, 30 p.) et sur la promotion de la coopération internationale dans la lutte contre les flux financiers illicites (FFI).

¹⁰⁹ Voir ODCE, *Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal*. 2018-19, 2018, 58 p. ; É. LESPRIT, « La réaction de l'OCDE face à l'érosion et la fraude fiscales : le plan d'action BEPS », *Revue de droit fiscal*, n° 49, 08/12/2016, pp. 44-47.

¹¹⁰ OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (Base Erosion and Profit Shifting)*, dite convention BEPS.

¹¹¹ C'est le cas de l'initiative OCDE/PNUD Inspecteurs des impôts sans frontières, destinée à assurer un transfert de compétence dans la vérification des entreprises multilatérales ou des opérations complexes.

¹¹² A. LOGMO MBELEK, « La souveraineté fiscale des États africains au sud du Sahara (face aux enjeux du développement). L'exemple du Cameroun », *op. cit.*, pp. 47-50.

¹¹³ FMI, *Fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*, Document d'orientation du FMI, mars 2019, p. 46 ; Groupe de la Banque mondiale, *Étude sur la fiscalité en Afrique de l'Ouest. Options de réforme dans une perspective sous-régionale*, Rapport de synthèse, juin 2019, 82 p.

¹¹⁴ L'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), puis les autres accords sectoriels conclus dans le cadre de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) impliquent la réduction ou la consolidation des droits de douane. Voir le site de l'OMC : https://www.wto.org/french/tratop_f/tariffs_f/tariffs_f.htm [consulté le 31/12/2019].

¹¹⁵ Art. 4 (a) et Préambule de l'Accord de Kigali du 21 mars 2018 et créant la ZLECAf.

¹¹⁶ Forum Africain d'Administration fiscale. L'ATAF a été créé en 2008 et son siège est situé à Pretoria en Afrique du Sud.

L'intervention en matière fiscale est encore plus importante dans le cas des organisations d'intégration¹¹⁷. Elle se manifeste d'abord par la fixation de critères de mobilisation des ressources. Dans l'UEMOA par exemple, les deux critères de second rang fixés par l'Acte additionnel n° 01/2015/CCEG/UEMOA du 19 janvier 2015 portant Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité (PCSCS) se rapportent à la performance fiscale. Il s'agit du ratio de la masse salariale par rapport aux recettes fiscales, qui doit être $\leq 35\%$ et surtout, du taux de pression fiscale, fixé à 20% minimum du Produit intérieur brut (PIB). Leur respect par les États fait l'objet de mécanismes d'évaluation¹¹⁸.

Ensuite, les organisations communautaires bénéficient d'une compétence d'harmonisation des régimes de fiscalité¹¹⁹, qui communautarise la production des normes fiscales¹²⁰. L'exercice de cette compétence engendre un « régionalisme fiscal »¹²¹. La procédure d'harmonisation est plus intégrée dans l'UEMOA, où les textes sont adoptés à la majorité qualifiée des deux tiers (2/3) des membres du Conseil¹²², que dans la CEMAC et l'UE, dans lesquelles il est exigé l'unanimité¹²³.

Si l'harmonisation porte prioritairement sur les impositions indirectes, elle concerne aussi la fiscalité directe¹²⁴. Dans l'UEMOA, le programme de transition fiscale adopté le 3 juillet 1998¹²⁵ a permis d'harmoniser la TVA, les accises sur certains produits de grande consommation (boissons, tabacs, café, farine de blé) et sur les produits pétroliers¹²⁶. Celui du

¹¹⁷ M. DIAGNE, « De l'influence du droit communautaire africain sur les finances publiques sénégalaises », Revue *EDJA*, n° 83, octobre-novembre-décembre 2009, p. 71 et s. ; B. DELAUNAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *RFFP*, n° 126, 2014, p. 51 ; B. CASTAGNÈDE, « Souveraineté fiscale et Union européenne », *RFFP*, n° 80, 2002, pp. 53-60.

¹¹⁸ S. M. OUEDRAOGO, « L'institutionnalisation de l'évaluation des politiques fiscales dans l'espace UEMOA : espoirs et contraintes », *Gestion et Finances publiques*, n° 17-juillet 2012, pp. 47-53.

¹¹⁹ Art. 4 e) et 65 3) du Traité UEMOA ; art. 113 TFUE ; art. 4 b) et 12 de la Convention du 30 janvier 2009 régissant l'Union économique de l'Afrique centrale (UEAC) ; P. BELTRAME et G. MONTAGNIER, « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », *RFFP*, n° 68, 1999, pp. 129-147.

¹²⁰ S. OUEDRAOGO, *Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain*, Thèse de doctorat en droit public, Université de Bordeaux, 25 novembre 2015, 649 p. ; D. DIALLO, *L'adaptation des dispositifs fiscaux dans le processus de communautarisation en Afrique : le cas de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA)*, Thèse de doctorat en droit public, Université de Bordeaux, 14 septembre 2018, 498 p.

¹²¹ É. DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) », *RBD*, n° 45-1^{er} semestre 2004, p. 35 et s. ; J. AUTENNE, *L'Europe face à la régionalisation fiscale : compétence, concurrence, compétitivité et efficacité*, Rapport général et Rapports nationaux, Bruylant, 2009, 464 p.

¹²² Art. 61 du Traité UEMOA.

¹²³ Art. 12 de la Convention du 30 janvier 2009 régissant l'UEAC ; art. 113 TFUE (ex-art. 93 TCE).

¹²⁴ A. MAITROT de la MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, LGDJ, 2005, coll. « Thèses – Bibliothèque de finances publiques et fiscalité », t. 44, 552 p. ; G. MONTAGNIER, « L'harmonisation européenne des impôts directs », *RFFP*, n° 4, 1983, p. 121.

¹²⁵ Décision n° 01/98/CM/UEMOA du 03 juillet 1998 portant adoption du programme d'harmonisation des fiscalités indirectes intérieures au sein de l'UEMOA et son Annexe.

¹²⁶ Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998, portant harmonisation des législations des États membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), modifiée en 2002 et en 2009 ; Voir Directive n° 03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres en matière de droits d'accises, modifiée par la directive n° 03/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 ; Directive n° 06/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA, modifiée par la directive n° 01/2007/CM/UEMOA du 6 avril 2007 ; Directive n° 07/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant régime harmonisé de l'acompte sur l'impôt assis sur les bénéficiaires au sein de l'UEMOA.

16 décembre 2006¹²⁷ a permis l'harmonisation de la fiscalité des sociétés, des revenus des valeurs mobilières et des entreprises d'investissement à capital fixe¹²⁸. La lutte contre la double imposition, les règles d'assistance et les systèmes d'échange d'informations ont aussi fait l'objet de textes communautaires¹²⁹. L'harmonisation fiscale a touché des régimes de fiscalité similaires dans l'espace CEMAC¹³⁰.

Enfin, les exigences du marché commun imposent aux États une neutralité fiscale, consistant dans l'obligation de ne pas adopter des mesures fiscales discriminatoires ou protectionnistes incompatibles avec les objectifs des traités¹³¹. Elles impliquent également la suppression de la fiscalité de porte¹³² entre les États membres ainsi que la fixation par les autorités communautaires d'un tarif extérieur commun (TEC) dans les échanges avec les pays tiers¹³³. Il est élaboré un Code des douanes¹³⁴, qui s'applique au territoire douanier communautaire. Celui-ci comprend les territoires des États membres, « *abstraction faite des frontières communes à ces États, s'ils sont limitrophes* »¹³⁵. Ce déplacement des frontières de la fiscalité de porte¹³⁶ reconstruit un territoire douanier à l'échelle communautaire¹³⁷. Ce territoire

¹²⁷ Décision n° 10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006 et Décision n° 16/2006 du 16 décembre 2006.

¹²⁸ Directives n° 01/2008 du 28 mars 2008 portant Modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales et Directive n° 8/2008 du 26 septembre 2008 portant fixation du taux de l'impôt des personnes morales ; Directive n° 02/2010/CM/UEMOA du 30 mars 2010 ; Directive n° 02/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011.

¹²⁹ Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 fixant les règles visant à éviter la double imposition et les règles d'assistance en matière fiscale et règlement d'exécution de 2010 (S. M. OUEDRAOGO, « Réflexion sur l'unification des règles visant l'élimination des doubles impositions dans l'espace UEMOA », *op. cit.*) ; Directive n° 02/2012/CM/UEMOA du 10 mai 2012 portant modernisation et harmonisation des systèmes d'échanges d'informations entre les administrations douanières et fiscales dans les États membres de l'UEMOA. Sur l'ensemble des textes communautaires, voir Commission de l'UEMOA, *Législation communautaire sur la fiscalité*, Raogo Service, 3^e éd.

¹³⁰ Voir Directive n° 07/11-UEAC-028-CM-22 du 11 décembre 2011 portant révision de la Directive n° 1/99/CEMAC-028-CM-03 du 17 décembre 1999 portant harmonisation des législations des États membres en matière de TVA et du droit d'accises ; Directive n° 01/04-UEAC-177 U-CM-12 du 30 juillet 2004 portant révision de l'Acte n° 3/77-UDEAC-177 du 21 décembre 1977 instituant l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques ; Directive n° 02/01/UEAC-050-CM-06 du 03 août 2001 portant révision de l'Acte 3/72-153-UDEAC du 22 décembre 1972 instituant l'impôt sur les sociétés ; Directive n° 01/13-UEAC-219-CM-25 du 30 septembre 2013 portant révision de l'Acte n° 10/88-UDEAC-257 relatif à l'harmonisation des droits d'enregistrement, du timbre et de la curatelle.

¹³¹ Art. 79 du Traité UEMOA ; art. 110-113 TFUE ; CJUE, avril 2008, *Commission c/ Royaume de Suède*, aff. C 167/05, *Rec. CJUE*, I-02127.

¹³² Droits de douanes et taxes d'effet équivalent.

¹³³ Art. 4 c), 76, 78 et 82 du Traité UEMOA, règlement n° 02/97/CM/UEMOA du 28 novembre 1997 portant adoption du tarif extérieur commun dans l'UEMOA, modifié par le règlement n° 06/2014/CM/UEMOA du 25 septembre 2014 ; art. 30 et 31 TFUE.

¹³⁴ Règlement n° 05/001-UEAC-097-CM-06 du 03 août 2001 portant Code des douanes de la CEMAC ; Règlement n° 09/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant adoption du code des douanes de l'UEMOA ; Règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'UE. Voir O. BOUGOUMA, *La libre circulation des marchandises en droit communautaire européen et UEMOA*, Thèse de doctorat en droit privé, Université de Rouen, 27 juin 2013, p. 102 et s.

¹³⁵ Art. 1^{er} du Règlement n° 05/001-UEAC-097-CM-06 du 03 août 2001 portant Code des douanes de la CEMAC ; art. 4, 5 et 7 de l'Annexe au Règlement n° 09/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant code des douanes de l'UEMOA.

¹³⁶ A. DIOUKHANE, « Le marché commun de l'UEMOA », *Cahiers de droit européen*, 2006, n° 1-2, p. 10 ; P. DIBOUT, « Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne. À propos de l'arrêt "Imperial Chemical Industries (ICI)" CJCE, 16 juill. 1998, aff. C-264/96 », *Dr. Fisc.*, 1998, n° 48, pp. 1475-1483.

communautaire, d'essence commerciale et non politique, est fondé sur les principes d'égalité de traitement et de non discrimination entre personnes, produits et services d'origine nationale et ceux d'origine communautaire.

Les échelons infra-étatiques contribuent également à l'éclatement du pouvoir d'imposition.

2. L'apparition d'échelons infra-étatiques

Il existe un lien entre l'autonomie politique ou administrative et l'octroi d'un pouvoir ou d'une autonomie fiscale¹³⁸. L'existence de composantes territoriales infra-étatiques soulève la question du pouvoir ou de l'autonomie fiscale qui peut leur être reconnue¹³⁹. Cette question se pose différemment selon qu'il s'agit de l'État unitaire décentralisé ou de l'État fédéral.

Dans l'État unitaire décentralisé, le système multi-niveaux d'administration entraîne une territorialisation des lieux de décision. Le lien entre décentralisation et territoire est établi par la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001¹⁴⁰. Le principe de libre administration des collectivités territoriales¹⁴¹ suppose la reconnaissance d'une autonomie financière, qui interroge sur l'existence d'une autonomie fiscale¹⁴². Selon la Cour des comptes française, l'autonomie fiscale « *s'étend de la création d'impôts (élaboration de la législation en matière d'assiette et de taux) aux modalités d'administration (contrôle, contentieux et recouvrement)* »¹⁴³. L'autonomie fiscale est susceptible de faire varier le régime des impôts en fonction de la collectivité sur laquelle est localisé le contribuable ou la matière imposable¹⁴⁴.

Dans l'UEMOA, la Directive n° 01/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011 portant régime financier des collectivités territoriales reconnaît une compétence fiscale aux collectivités¹⁴⁵. Leurs ressources comprennent des recettes fiscales, composées d'impôts directs et indirects, de taxes, de contributions diverses et d'impôts d'État qui leur sont transférés¹⁴⁶. En droit

¹³⁷ Ch. LOUIT, « L'unité territoriale communautaire et le principe d'égalité », *LPA*, 15/05/2002, n° 97, p. 4.

¹³⁸ L. AYRAULT, « L'autonomie fiscale des collectivités territoriales : réflexions sur sa remise en cause », *Gestion & Finances publiques*, n° 2, mars-avril 2017, p. 29.

¹³⁹ K. BLAIRON, « Un "droit à l'impôt" ? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa*, 2017/1 (N° 38), pp. 221-240 ; R. HERTZOG, « Autonomie locale et territorialisation de régimes fiscaux et budgétaires », *Pouvoirs Locaux*, n° 98/III, 2013, p. 89.

¹⁴⁰ Selon l'art. 102 de la Constitution, les collectivités territoriales « *participent, à la territorialisation des politiques publiques, à la mise en œuvre de la politique générale de l'État ainsi qu'à l'élaboration et au suivi des programmes de développement spécifiques à leurs territoires* ».

¹⁴¹ Art. 151 de la Constitution béninoise du 11 décembre 1990 ; art. 145 de la Constitution burkinabè du 2 juin 1991 ; art. 55 et 56 de la Constitution camerounaise du 18 janvier 1996 ; art. 97 et 98 de la Constitution malienne du 25 février 1992.

¹⁴² M. HAYAT et Th. LAMBERT, *La décentralisation fiscale*, L'Harmattan, 2004, 230 p.

¹⁴³ Cour des comptes, *L'autonomie fiscale en outre-mer, rapport public thématique*, novembre 2013, p. 17.

¹⁴⁴ X. CABANNES, « Libre administration des collectivités territoriales et pouvoir fiscal local », *RFFP*, 2015, n° 131, p. 7 et s.

¹⁴⁵ « *Le conseil de collectivité territoriale, par sa délibération, fixe le taux des impôts et taxes locaux dans la limite du plafond déterminé par la loi* » (article 16 de la Directive n° 01/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011 portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA). La Charte européenne de l'autonomie locale du 15 octobre 1985 adoptée par le Conseil de l'Europe prévoit qu'« *une partie au moins des ressources financières des collectivités locales doit provenir de redevances et d'impôts locaux dont elles ont le pouvoir de fixer le taux, dans les limites de la loi* » (art. 9 3. de la Charte).

¹⁴⁶ Art. 115 de la loi n° 055-2004/AN du 21 décembre 2004 portant code général des collectivités territoriales au Burkina Faso ; art. 79 et 105 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales en Côte-d'Ivoire ; art. 221 al. 2 et 248 de la loi n° 2017-051 du 02 octobre

burkinabè par exemple, font partie des impôt et taxes locaux, la contribution des patentes¹⁴⁷, la contribution des licences de 1^{re} à la 4^e catégorie délivrée pour l'exploitation des débuts de boissons, la taxe foncière des sociétés, la taxe de résidence¹⁴⁸, la taxe sur les véhicules à moteur, la contribution des micro-entreprises, la taxe de voiries et la taxe sur les spectacles¹⁴⁹.

La capacité fiscale des collectivités territoriales est toutefois limitée¹⁵⁰. La nature des impôts locaux, les règles d'assiette, de taux et les modalités de recouvrement demeurent fixées par la loi. En droit burkinabè, la seule marge de manœuvre des collectivités territoriales concerne la taxe sur les spectacles, pour laquelle, en plus du taux proportionnel de 15% sur le montant brut des recettes, il est reconnu aux communes la possibilité d'instituer, « *pour les cinémas, [...] un droit fixe, applicable aux places de première et de seconde dont le montant ne peut dépasser vingt-cinq (25) francs CFA par place* »¹⁵¹. Même en droit français, l'autonomie fiscale n'est pas reconnue aux collectivités de droit commun¹⁵². Seules les cinq collectivités d'outre-mer¹⁵³ bénéficient d'un pouvoir législatif pour créer des normes fiscales¹⁵⁴. Il en va de même de la Nouvelle-Calédonie¹⁵⁵ qui, en plus de l'autonomie fiscale¹⁵⁶, peut conclure des conventions fiscales avec la République française. Ces six collectivités constituent des exceptions à l'unicité du territoire fiscal français¹⁵⁷.

2017 portant code des collectivités territoriales au Mali ; art. 193 de la loi n° 2013-10 du 28 décembre 2013 portant Code général des Collectivités locales au Sénégal ; art. 390-392 de la loi camerounaise n° 2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des collectivités territoriales décentralisées.

¹⁴⁷ Art. 234, 247, 251, 258, 295-1, 532 et 533, 289, 292 du CGI burkinabè. C'est également le cas au Sénégal (art. 320 du CGI sénégalais).

¹⁴⁸ Art. 262 du CGI burkinabè ; art. 288 du CGI du Togo.

¹⁴⁹ Art. 289 et 292 du CGI burkinabè ; art. 298 du CGI togolais. Voir A. ESSONO OVONO, « L'autonomie financière des collectivités locales en Afrique noire francophone. Le cas du Cameroun, de la Côte-d'Ivoire, du Gabon et du Sénégal », *Revue Afrilex*, 2012, pp. 5-7 ; M. ZAKI, « Les entraves à l'autonomie financière des collectivités locales au Sénégal », *Revue Afrilex*, juin 2014, 32 p. 7.

¹⁵⁰ A. T. BA, « Crise et réforme de la fiscalité locale (1983-1999) », *Revue Burkinabè de Droit*, n° 38, 2^e semestre 2000, pp. 199-236.

¹⁵¹ Art. 292 du CGI burkinabè. Les autres variations susceptibles d'intervenir dans le montant de l'impôt sont liées à certaines considérations géographiques (situation dans la capitale, dans les principales villes, dans les communes urbaines ou rurales) ou techniques (niveau de confort du logement pour les taxes d'habitation).

¹⁵² Cons. const. français, décision 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 64 et 94 ; É. OLIVA, « La conception de l'autonomie financière locale : quel contenu ? Quelle effectivité ? », *Gestion & Finances publiques*, n° 2, mars-avril 2017, p. 23 ; M. BOUVIER, « L'autonomie financière locale a-t-elle un sens ? », *RFFP*, n° 129-2015, p. 121 ; M.-Ch. ESCLASSAN, « Les ambiguïtés de la fiscalité locale : une fiscalité en trompe-l'œil », *RFFP*, n° 129, 2015, p. 27 ; A. PARIENTE, « Le mythe de l'autonomie financière », *RFFP*, n° 129-2015, p. 15.

¹⁵³ Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon et Wallis-et-Futuna (art. 74 de la Constitution française du 04 octobre 1958).

¹⁵⁴ Cour des comptes, *L'autonomie fiscale en outre-mer*, *op. cit.*, 136 p.

¹⁵⁵ Titre XIII de la Constitution, Accord de Nouméa du 5 mai 1998 et loi organique statutaire du 19 mars 1999.

¹⁵⁶ Art. 22 1° de la loi organique du 19 mars 1999 modifiée ; J. BÉNÉTEAU, « L'autonomie fiscale de la Nouvelle-Calédonie », in X. CABANNES (dir.), *Regards sur la fiscalité dans le Pacifique sud – Issues on taxation in the South Pacific*, Université de Wellington, *Comparative Law Journal of the Pacific*, Hors-Série XVIII, 2015, p. 5 et s.

¹⁵⁷ P. DIBOUT, « La relativité du territoire fiscal français », *op. cit.*, p. 630. Sur les cas des régions italiennes et des communautés espagnoles, voir G. ORSONI, « Autonomies financières et fiscales. Brèves réflexions à partir des exemples espagnol et italien », *RFFP*, n° 80-2002, pp. 103-115. La situation de la République démocratique du Congo (RDC) ressemble à celle des États régionaux. Il est reconnu aux provinces une compétence exclusive pour « *les impôts, les taxes et les droits provinciaux et locaux, notamment l'impôt foncier, l'impôt sur les revenus locatifs et l'impôt sur les véhicules automoteurs* » (art. 204 §16 de la Constitution du 18 février 2006).

Les « zones franches »¹⁵⁸ constituent des territoires fiscaux et douaniers fonctionnels, qui dérogent à l'unicité du territoire fiscal. Elles peuvent être douanières, industrielles, commerciales ou consister en des zones économiques spéciales. Les zones franches industrielles ou économiques visent à promouvoir les investissements ou l'activité économique dans certaines localités¹⁵⁹. C'est le cas des pôles de croissances et des zones économiques spéciales au Burkina Faso¹⁶⁰, qui bénéficient d'un « régime fiscal et douanier spécifique »¹⁶¹. Les zones franches ressemblent à des enclaves territoriales dans lesquelles les opérateurs et certaines activités sont soustraits à l'application des règles fiscales et douanières de droit commun¹⁶². Elles entraînent ainsi une variation du territoire fiscal et douanier.

La question du « droit à l'impôt »¹⁶³ se pose avec plus d'acuité à propos des États fédérés, en vertu de leur qualité « d'ordres juridiques partiels »¹⁶⁴. Le système de répartition des ressources confère généralement la possibilité de créer des impôts à l'État fédéral et aux États fédérés, suivant une logique de compétence concurrente et/ou exclusive¹⁶⁵. Bien que les systèmes de fédéralisme fiscal soient variés et complexes¹⁶⁶, la superposition de deux types d'entités entraîne un partage¹⁶⁷, voire une « coexistence de plusieurs souverainetés fiscales au

¹⁵⁸ M.-J. AGLAË, « Zone franche », in G. ORSONI (dir.), *Finances publiques. Dictionnaire encyclopédique*, Economica, 2^e éd., 2017, pp. 967-969.

¹⁵⁹ É. PANIER, « Les zones franches d'exportation dans les pays en développement. Aspects locaux de la " déterritorialisation " d'un espace au profit de l'investisseur. L'exemple africain du Togo », *Jurisdoctoria*, n° 10, 2013, pp. 127-148.

¹⁶⁰ Art. 1^{er} de loi n° 038-2018/AN du 30 octobre 2018 portant code des investissements au Burkina Faso. Le pôle de croissance Bagrépôle est déjà aménagé, ceux de Samendéni et du Sourou sont en projet. La création de pôles de compétitivités (pôle de croissance du Sahel, pôle éco touristique de l'Est) et de zones économiques spéciales est aussi prévue.

¹⁶¹ Art. 34 de la loi n° 038-2018/AN du 30 octobre 2018 portant code des investissements au Burkina Faso. Les entreprises qui réalisent des investissements sur ces sites et zones et leurs sous-traitants bénéficient de certaines exonérations fiscales pendant la phase d'investissement et des allègements et exonérations pendant la phase d'exploitation (art. 35 de la loi n° 038-2018/AN du 30 octobre 2018 portant code des investissements) ; F. M. SAWADOGO, « La réforme fiscale dans les pays en développement : aspects théoriques et pratiques. Le cas du Burkina Faso », *op. cit.*, p. 286.

¹⁶² Le droit communautaire autorise les États membres à créer dans leur territoire douanier, des zones franches soustraites à l'application de tout ou partie de la réglementation douanière (art. 1^{er} du Règlement n° 05/001-UEAC-097-CM-06 du 03 août 2001 portant Code des douanes de la CEMAC ; art. 6 du Règlement n° 09/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant adoption du code des douanes de l'UEMOA). Sur la définition de la zone franche douanière, voir art. 188 du Règlement de l'UEMOA.

¹⁶³ K. BLAIRON, « Un "droit à l'impôt" ? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *op. cit.*, pp. 221 à 240.

¹⁶⁴ H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, *op. cit.*, p. 20 et 21.

¹⁶⁵ La compétence concurrente consiste en la possibilité pour l'État central et les États fédérés de légiférer dans les mêmes domaines d'imposition. Le système de compétence exclusive délimite les domaines de compétence fiscale de chaque niveau étatique. La Loi fondamentale allemande met en œuvre les deux systèmes de répartition du pouvoir fiscal entre la Fédération et les Länder (art. 105 et 106 de la Loi fondamentale du 23 mai 1949). Voir J. ANASTOPOULOS, « Finances publiques et fédéralisme », *RFFP*, n° 20-1987, p. 6 et s. ; *Les aspects financiers du fédéralisme*, LGDJ, 1979, 440 p.

¹⁶⁶ R. HERTZOG, « Réflexions sur le fédéralisme financier : modèle ou méthode pour les systèmes composés ? », *RFFP*, n° 80-2002, pp. 85-102. Pour plus de développements sur les différents modèles de fédéralisme financier, voir exemples américain, allemand, suisse, voir *RFFP*, n° 20, 1987, Dossier sur « Fédéralisme et finances publiques ».

¹⁶⁷ F. LEMAIRE, « Propos sur la notion de "souveraineté partagée" ou sur l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté », *RFDC*, 2012/4 n° 92, pp. 821-850.

sein d'un même État »¹⁶⁸. L'existence de collectivités décentralisées chargées de certaines politiques publiques ajoute un troisième échelon fiscal¹⁶⁹.

L'on voit que le territoire fiscal ne coïncide pas toujours avec le territoire étatique. L'État n'est pas non plus le seul acteur fiscal.

Si le territoire constitue un cadre d'affirmation du pouvoir d'imposition, il peut aussi se révéler être un facteur de limitation.

II. UN FACTEUR DE LIMITATION DU POUVOIR D'IMPOSITION

En lui-même, le territoire constitue une limite à l'exercice du pouvoir fiscal. Si l'État souverain peut tout faire en matière fiscale, « *il ne peut le faire que sur son territoire* »¹⁷⁰. Comme la liberté¹⁷¹, la puissance de l'État s'arrête là où commence celle des autres ! Il arrive aussi que le pouvoir d'imposition soit également limité à l'égard de certaines personnes et matières imposables, auxquelles il devrait pourtant s'appliquer. Cette limitation peut être, soit consentie par l'État qui en est le titulaire originel (A.), soit au contraire subie, car non consentie par lui (B.).

A. Les limitations consenties

La théorie de la souveraineté admet que, parce que l'État est souverain, il peut autolimiter son pouvoir en acceptant d'être soumis à des règles juridiques émanant d'autres entités. Il en est ainsi pour les acteurs externes (1.) et les collectivités internes (2.).

1. L'autolimitation à l'égard d'entités externes

L'action fiscale des organisations internationales est fondée sur l'autolimitation des États. Les Constitutions des États considérés reconnaissent le droit international comme une source de droit supérieure à la loi et autorisent la conclusion d'accords de coopération ou d'association avec d'autres États¹⁷². Certaines Constitutions marquent leur attachement à la réalisation de

¹⁶⁸ J. BUISSON, « Impôt et souveraineté », *op. cit.*, p. 30. Dans le fédéralisme américain, la Cour suprême admet l'idée d'un double niveau de souveraineté (*system of dual sovereignty*) : *Printz v. United States* (521 U.S. 898 [1997]) ; *Gregory v. Ashcroft*, 501 U.S. 452, 457 (1991) ; *Tafflin v. Levitt*, 493 U.S. 455, 458 (1990) ; A. HAQUET, *Le concept de souveraineté en droit constitutionnel français*, *op. cit.*, p. 151 ; J.-Ph. FELDMAN, « Alexis de Tocqueville et le fédéralisme américain », *RDP*, 2006, pp. 879-901.

¹⁶⁹ En Allemagne par exemple, il est garanti aux communes et communautés de communes un droit d'auto-administration impliquant une autonomie financière, dont les bases « *comprennent une ressource fiscale [...] qui est assise sur le potentiel économique et dont les communes peuvent fixer le taux de perception* » (art. 28 (2) de la Loi fondamentale du 23 mai 1949). De même, au Canada, le système fédéral (État fédéral et provinces) est combiné avec des municipalités, dotées de compétences fiscales (voir É. CHAMPAGNE et O. CHOINIÈRE, « Le financement des infrastructures municipales et les défis du fédéralisme fiscal au Canada », *Gestion et management public*, 2016/1, vol. 4/n° 3, pp. 25-36).

¹⁷⁰ J. BUISSON, « Impôt et souveraineté », *op. cit.*, p. 29.

¹⁷¹ « La liberté des uns s'arrête là où commence celle des autres », John Stuart MILLS.

¹⁷² Préambule et Titre IX de la Constitution béninoise du 11 décembre 1990 (art. 144-149) ; Préambule et Titre XIII de la Constitution burkinabè du 02 juin 1991 (art. 148-151) ; Préambule et Titre XIV de la Constitution malienne du 25 février 1992 (art. 114-116) ; Préambule et Titre X de la Constitution nigérienne du 25 novembre 2011 (art. 168-171) ; Titre IX de la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001 (art. 95-98) ; Préambule et Titre XI de la Constitution togolaise du 14 octobre 1992 (art. 137-140). Voir S. N. TALL, « Les références au droit international public dans les Constitutions africaines francophones : exemples du Bénin, du Sénégal et du

l'Unité africaine et de l'intégration régionale et sous-régionale¹⁷³. La Constitution burkinabè du 02 juin 1991 adhère ainsi à l'idée de la « *construction d'une unité fédérative de l'Afrique* » dont la réalisation peut impliquer « *un abandon total ou partiel de souveraineté* »¹⁷⁴. Les États peuvent limiter leur pouvoir fiscal, soit par des procédés de droit international public classique, soit dans le cadre de l'intégration.

Le premier procédé d'autolimitation du pouvoir d'imposition consiste dans la conclusion de conventions fiscales internationales. La souveraineté permet à chaque État d'établir les critères délimitant sa propre juridiction fiscale. Or, la diversité des régimes d'imposition et l'hétérogénéité des principes de rattachement engendrent des risques de double imposition. L'un des moyens pour lutter contre ce phénomène est la signature de conventions fiscales, par lesquelles les États parties organisent le partage du pouvoir de prélèvement¹⁷⁵. Ces conventions s'analysent comme des limitations volontaires du pouvoir d'imposition. La Cour permanente de justice internationale a refusé, dans son arrêt *Vapeur Wimbledon* du 17 août 1923, de voir dans la faculté de l'État à conclure un engagement international un abandon de souveraineté. Elle la considère au contraire comme un de ses attributs¹⁷⁶.

Plus problématique en revanche est l'appartenance à une organisation communautaire bénéficiant de compétences fiscales. Certains auteurs considèrent dans ce cas qu'il existe un partage de la souveraineté entre l'organisation et les États membres¹⁷⁷. Les préambules des Traités créant les organisations d'intégration évoquent l'idée d'une « *mise en commun partielle et progressive de [a] souveraineté nationale au profit de la Communauté* »¹⁷⁸ ou de « *transferts de souveraineté* »¹⁷⁹. La Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a affirmé dans l'arrêt *Flaminio Costa c/ ENEL* du 15 juillet 1964 que le transfert opéré par les États de leur ordre juridique interne au profit de l'ordre juridique communautaire entraîne une « *limitation définitive de leurs droits souverains* ».

Sur le plan juridique toutefois, l'intégration ne s'analyse pas comme un partage de la souveraineté¹⁸⁰. Les compétences exercées par les organisations d'intégration reposent sur une

Togo », in K. AHADJI-NONOU, D. KOKOROKO, A. KPODAR et F. J. AÏVO (coord.), *Démocratie en questions. Mélanges en l'honneur du professeur Théodore HOLO*, Presses Universitaires de Toulouse I Capitole, 2017, pp. 121-130.

¹⁷³ Titre XII de la Constitution burkinabè du 02 juin 1991 (art. 146-147) ; Titre XV de la Constitution malienne du 25 février 1992 (art. 117) ; Titre XI de la Constitution nigérienne du 25 novembre 2011. Voir S.-J. PRISO-ESSAWE, « L'intégration régionale dans le droit constitutionnel des pays d'Afrique sub-saharienne », in M. KAMTO, S. DOUMBÉ-BILLÉ et B. M. MÉTOU (dir.), *Regards sur le droit public en Afrique. Mélanges en l'honneur du Doyen Joseph-Marie BIPOUN WOUM*, op. cit., p. 343 et s. ; Fl. CHALTIEL, « Les bases constitutionnelles du droit communautaire », in *L'esprit des institutions, l'équilibre des pouvoirs. Mélanges en l'honneur de Pierre PACTET*, Paris, Dalloz, 2003, pp. 551-568.

¹⁷⁴ Préambule et art. 146 de la Constitution du 11 juin 1991 ; art. 117 de la Constitution malienne du 25 février 1992 ; art. 172 de la Constitution nigérienne du 25 novembre 2011.

¹⁷⁵ B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, op. cit., p. 430 et s.

¹⁷⁶ CPJI, 17 août 1923, Affaire du *vapeur Wimbledon*, série A, n° 1 p. 25.

¹⁷⁷ J.-M. FERRY, *La Question de l'État européen*, Gallimard, 2000 ; *Europe, la voie kantienne. Essai sur l'identité postnationale*, Ed. du Cerf, 2005 ; J. LAPIN, « L'équilibre des finances publiques : une exigence externe mettant en cause la souveraineté de l'État », *RDP*, n° 3, 2014, p. 733.

¹⁷⁸ Préambules du Traité révisé de la CEDEAO du 28 mai 1975 et de la Convention du 30 janvier 2009 régissant l'Union économique de l'Afrique Centrale (UEAC).

¹⁷⁹ Traité révisé de l'UEMOA du 10 janvier 1994.

¹⁸⁰ F. LEMAIRE, « Propos sur la notion de "souveraineté partagée" ou sur l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté », op. cit., pp. 821-850.

autolimitation des États, qui recouvrent pleinement leur souveraineté lorsqu'ils se retirent de l'organisation¹⁸¹. Le Conseil constitutionnel ivoirien a considéré dans une décision du 16 juin 1999 que « *la délivrance d'un visa par des autorités autres que les autorités nationales compétentes en la matière constitue, non un abandon ou une renonciation à la souveraineté nationale, mais une limitation de la souveraineté librement consentie par le constituant lui-même* »¹⁸².

La théorie de l'autolimitation est confirmée par le principe d'attribution des compétences, en vertu duquel l'organisation ne peut agir « *que dans les limites des compétences que les États membres lui ont attribuées dans les traités. [...] Toute compétence non attribuée [...] dans les traités appartient aux États membres* »¹⁸³. Les compétences fiscales communautaires ne sont pas originaires, elles sont *déleguées* ou *transférées* par les États¹⁸⁴. Dans la CEMAC et l'UE, l'adoption des textes d'harmonisation fiscale à l'unanimité confère un droit de veto à chaque État membre au sein du Conseil des ministres¹⁸⁵.

L'atteinte au pouvoir fiscal peut être aussi simplement « *tolérée* »¹⁸⁶ et résulter de limitations implicites imposées par le régime des libertés communautaires.

Quoi qu'il en soit, la capacité de l'État à limiter sa propre souveraineté est « *conçue comme une marque de souveraineté. Elle n'est pas l'expression de sa négation, mais au contraire, la manifestation de son exercice* »¹⁸⁷.

L'autolimitation du pouvoir d'imposition s'envisage également d'un point de vue des collectivités internes.

2. L'autolimitation à l'égard des entités internes

La reconnaissance d'une capacité fiscale aux collectivités infra-étatiques soulève la question de son fondement juridique. Dans les États unitaires décentralisés, elle est souvent considérée comme un élément de l'autonomie financière et un droit pour les collectivités. Selon la loi malienne n° 2017-051 du 02 octobre 2017 portant Code des collectivités territoriales, « *le*

¹⁸¹ Le cas du retrait britannique de l'Union européenne à travers le *Brexit* (Britain exit), engagé après le référendum du 23 juin 2016 et envisagé pour 2020, illustre bien cette idée de l'autolimitation de la souveraineté dans le cadre des processus d'intégration. Le transfert de compétences reste réversible.

¹⁸² Cons. const. ivoirien, Décision n° C 010/99 du 16 juin 1999 relative au contrôle de conformité à la Constitution de la Convention relative à l'Institution du Visa Touristique Entente, signée à Cotonou (Bénin), le 13 août 1998 et indication des modalités de sa ratification (M. DJÉDJRO, *Les grands arrêts de la jurisprudence constitutionnelle ivoirienne*, CNDJ, 2012, pp. 250-257). Voir également : Décision n° L-001/96 du 11 décembre 1996 ; Décision n° CO 11/99 du 10 août 1999 ; Cons. const. français, Décision n° 76-71 du 30 décembre 1976 sur l'élection des députés au Parlement européen, *Rec.*, p. 15 ; Décision 92-308 DC du 9 avril 1992 ; Décision 2006-540 DC du 27 juillet 2006 ; Décision 2006-543 DC du 30 novembre 2006 ; 2010-79 QPC du 17 décembre 2010 ; FI. CHALTIEL, *La Souveraineté de l'État et l'Union européenne, l'exemple français : recherches sur la souveraineté de l'État membre*, LGDJ, 2000, coll. « Bibliothèque constitutionnelle et de science politique », vol. 99, 606 p. ; L. LEVOYER, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du Parlement français*, LGDJ, 2002, coll. « Bibliothèque de science financière », t. 39, 454 p.

¹⁸³ Art. 5 TUE ; art. 16 al. 2 du Traité UEMOA ; Art. 6 § 2 du Traité de la CEDEAO.

¹⁸⁴ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, *op. cit.*, p. 15.

¹⁸⁵ Art. 113 TFUE ; art. 12 de la Convention du 30 janvier 2009 régissant l'UEAC.

¹⁸⁶ J. BUISSON, « L'érosion de la souveraineté fiscale dans les États membres de la Communauté : l'exemple de la France », *op. cit.*, p. 130 et 131.

¹⁸⁷ A. HAQUET, *Le concept de souveraineté en droit constitutionnel français*, *op. cit.*, p. 174.

principe de la légalité implique également la création par la collectivité territoriale d'impôts et taxes adaptés à sa structure économique et à ses objectifs de développement [...] »¹⁸⁸.

La compétence fiscale des entités infra-étatiques résulte en réalité d'une habilitation de l'État. C'est par les transferts de compétences que les collectivités territoriales peuvent adopter des normes juridiques. Il en va ainsi pour les collectivités de droit commun, mais aussi pour les collectivités à statut particulier comme les collectivités françaises d'outre-mer et des régions autonomes italiennes ou espagnoles.

Les collectivités territoriales ne bénéficient pas d'un pouvoir fiscal, encore moins d'une souveraineté fiscale¹⁸⁹. Le Conseil constitutionnel français a affirmé dans une décision du 29 décembre 2009 « *qu'il ne résulte ni de l'article 72-2 de la Constitution ni d'aucune autre disposition constitutionnelle que les collectivités territoriales bénéficient d'une autonomie fiscale* » et que les dispositions de cet article « *ne garantissent aucun principe d'autonomie fiscale des collectivités territoriales* »¹⁹⁰. Un rapport parlementaire français considérait en 2006 que « *la décentralisation s'arrête aux portes du pouvoir normatif* »¹⁹¹. La capacité fiscale des collectivités n'est pas originaire, mais reste « *hétérolimitée par un texte qui l'encadre* »¹⁹².

À supposer même qu'un pouvoir d'imposition soit reconnu aux collectivités territoriales, il s'agirait d'un pouvoir fiscal « *délégué* »¹⁹³ ou « *dérivé* »¹⁹⁴. Les collectivités ne peuvent créer, modifier ou supprimer les impôts locaux que dans les limites fixées par le législateur, qui peut en modifier les conditions d'exercice. L'article 107 de la loi ivoirienne n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales prévoit dans ce sens que : « *Le conseil d'une collectivité territoriale ne peut instituer aucune taxe et aucun impôt qui n'ait au préalable été créé par la loi* »¹⁹⁵. Si la reconnaissance d'un pouvoir fiscal aux collectivités est souvent revendiquée¹⁹⁶, elle semble se heurter aux principes d'unité et d'indivisibilité de la République, de légalité fiscale et d'égalité devant

¹⁸⁸ Article 221 al. 2 du CCT du Mali.

¹⁸⁹ M. ZAKI, « Les entraves à l'autonomie financière des collectivités locales au Sénégal », *op. cit.*, p. 15 et 18 ; B. FAYE, *La réforme du système financier des collectivités locales sénégalaises*, Thèse de doctorat en droit public, Université Jean Moulin Lyon 3, 20 septembre 2017, p. 52 et s.

¹⁹⁰ Cons. const., Décision 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 64 et 94.

¹⁹¹ Assemblée nationale, Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du règlement par la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la république sur *L'équilibre territorial des pouvoirs*, présenté par M. Michel Piron, n° 2881, 22 février 2006, p. 325.

¹⁹² É. MAULIN, « Compétence, capacité, pouvoir », *in La compétence, op. cit.*, p. 36.

¹⁹³ J.-P. FERRAND, *Le pouvoir fiscal des autorités locales*, Thèse de doctorat de droit, Université Aix-Marseille, mars 1992.

¹⁹⁴ M. BOUVIER, « L'autonomie fiscale locale : nouvel essor ou illusion perdue », *in Bien public, bien commun. Mélanges en l'honneur de Étienne FATÔME*, Dalloz, 2011, p. 57.

¹⁹⁵ Voir aussi art. 221 al. 2 de la loi malienne n° 2017-051 du 02 octobre 2017 portant CCT ; art. 382 et 383 de la loi camerounaise n° 2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des collectivités territoriales décentralisées ; A. ESSONO OVONO, « L'autonomie financière des collectivités locales en Afrique noire francophone. Le cas du Cameroun, de la Côte-d'Ivoire, du Gabon et du Sénégal », *op. cit.*, p. 5 et s. ; A. BANGO, *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC)*, Thèse de doctorat en droit public, Université Jean Moulin Lyon 3, 03 juillet 2009, p. 44.

¹⁹⁶ G. DRAGO, « La nécessaire consécration constitutionnelle d'un pouvoir fiscal des collectivités territoriales », *in Les collectivités locales. Mélanges en l'honneur de Jacques Moreau*, Economica, 2003, p. 126.

l'impôt, qui caractérisent l'État unitaire décentralisé¹⁹⁷.

La question du partage du pouvoir d'imposition ou de la souveraineté fiscale se pose dans des termes différents dans les États fédéraux en raison du statut politique des États fédérés. La doctrine admet que la souveraineté fiscale puisse être exercée par un État fédéré. Selon le professeur Louis CARTOU, « *un État membre d'une Fédération, un État protégé peuvent exercer une souveraineté fiscale sans être politiquement souverains* »¹⁹⁸. Si les modes de répartition du pouvoir fiscal entre l'État central et les États fédérés dépendent de l'histoire de chaque Fédération, sur le plan formel, le partage du pouvoir fiscal est opéré par la Constitution fédérale, juridiquement imputable à l'État fédéral. L'autolimitation de l'État central ne soulève pas de difficulté dans le cas du fédéralisme par dissociation, car on peut considérer que c'est l'État central qui consent à reconnaître le pouvoir d'imposition aux nouvelles entités fédérées ainsi créées. Mais dans le cas du fédéralisme par association d'États antérieurement souverains, qui auraient renoncé à leur indépendance pour intégrer l'État fédéral, se pose la question de savoir si le pouvoir d'imposition qui leur est accordé découle réellement d'une autolimitation de l'État fédéral, puisqu'un tel pouvoir était auparavant pleinement exercé par les entités fédérées. La thèse de l'autolimitation paraît ainsi moins pertinente à retenir.

Si certaines formes de limitation du pouvoir d'imposition résultent de la volonté de l'État, d'autres au contraire lui sont imposées.

B. Les limitations subies

Par limitations subies, on désigne les atteintes au pouvoir fiscal qui ne résultent pas de la volonté de son titulaire, mais de celle d'acteurs qui mettent en œuvre des pratiques d'évitement de l'impôt. De telles pratiques sont favorisées par la mondialisation¹⁹⁹, la financiarisation et la numérisation de l'économie²⁰⁰. La mondialisation crée une « *différence entre l'espace économique, qui transcende les frontières, et l'espace fiscal qui demeure encore largement enfermé au sein des espaces politiques* »²⁰¹. Pour comprendre l'importance de la contrainte découlant du caractère territorial du pouvoir d'imposition, il convient de présenter les pratiques concernées (1.) avant d'apprécier l'efficacité des instruments développés en vue de reconquérir le pouvoir de prélèvement (2.).

¹⁹⁷ Cons. Const. ivoirien, Décisions n° L004/98, n° L 005/98, n° L 006/98, n° L 007/98 et n° L 008/98 du 1^{er} septembre 1998, relatives au contrôle de constitutionnalité des lois organiques relatives à la région ; M. DJÉDJRO, *Les grands arrêts de la jurisprudence constitutionnelle ivoirienne*, op. cit., pp. 215-236.

¹⁹⁸ L. CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, op. cit., p. 14.

¹⁹⁹ D. TURPIN, « Mondialisation et normes juridiques. Pour un nouveau contrat social global », in *L'esprit des institutions, l'équilibre des pouvoirs. Mélanges Pierre PACTET*, Dalloz, 2003, pp. 437-451.

²⁰⁰ S. LANDRY, « Effet des stratégies fiscales "agressives" sur les finances publiques (Québec/Canada) », *RFFP*, n° 127-2014, p. 11.

²⁰¹ M. BOUVIER, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? », *RFFP*, n° 110, 2010, p. V et s.

1. Les pratiques altérant le pouvoir d'imposition

Les pratiques altérant le pouvoir fiscal sont nombreuses et de formes variées. Seules quelques principales manifestations seront ici exposées. Si certaines pratiques semblent légales, d'autres contreviennent à la légalité fiscale.

Ces pratiques peuvent consister dans la déterritorialisation des bases imposables²⁰². La déterritorialisation se traduit par les délocalisations, qui permettent aux entreprises de s'« émanciper de façon croissante des contraintes de localisation sur un territoire donné, national, régional ou local »²⁰³. Si la délocalisation n'est pas condamnable en soi, elle devient moins tolérable lorsqu'elle opère un transfert des bénéficiaires vers des paradis fiscaux²⁰⁴.

Se développent également des procédés d'a-territorialisation des bases imposables à travers le numérique et, plus généralement, la nouvelle « économie de la connaissance »²⁰⁵. Le numérique peut être succinctement défini comme l'ensemble des « technologies de l'information et de la communication, ainsi que l'ensemble des techniques utilisées dans le traitement et la transmission des informations telles que par exemple les télécommunications, l'internet ou l'informatique »²⁰⁶. Il connaît un développement rapide sur le continent africain, notamment dans les domaines de la téléphonie mobile²⁰⁷, des technologies de l'information et de la communication (TIC)²⁰⁸ et de la banque.

Le numérique se caractérise par l'immatérialité²⁰⁹ et l'extraterritorialité ou la multi-localisation. Ces caractéristiques imposent de nombreux défis au pouvoir d'imposition²¹⁰. La

²⁰² L.-A. BOUVIER, « De la déterritorialisation à l'a-territorialisation de l'impôt : la taxation des bénéficiaires des sociétés face à la révolution numérique », *RFFP*, n° 139, septembre 2017, p. 165.

²⁰³ W. ANDREFF, « La déterritorialisation des multi-nationales : firmes globales et firmes-réseaux », *Cultures & Conflits* [En ligne], 21-22 | printemps-été 1996, mis en ligne, consulté le 06 décembre 2019. URL : <http://journals.openedition.org/conflits/159> ; DOI : 10.4000/conflits.159.

²⁰⁴ Ch. CHAVAGNEUX et R. PALAN, *Les paradis fiscaux*, La Découverte, 4^e éd., 2016, 126 p.

²⁰⁵ J.-M. MONNIER, « Le nouveau capitalisme et l'évitement fiscal », *RFFP*, 2017, n° 1, p. 49 ; É. TARDIEU-GUIGUES, « Internet et territoire », *Revue Lamy droit de l'immatériel*, 2013, n° 99, pp. 59-70 ; C. VADCAR et J.-L. BIACABE, *Création de valeur dans un monde numérique*, Institut Friedland, janvier 2017, 64 p.

²⁰⁶ A. NACANABO, *Contribution à la mise en place d'une fiscalité de l'économie numérique dans l'espace CEDEAO*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, option « Executive Doctorate in Business Administration (EDBA) », Académie des Sciences de Management de Paris, 22 janvier 2019, p. 26 et s. ; (OCDE, 2015), *Rapport 2015*, Action 1 BEPS OCDE/G20, p. 4.

²⁰⁷ N. MÈDÉ et F. J. J. AVAHOUDJE, « La fiscalité du secteur des GSM en Afrique de l'Ouest francophone : quelques données évaluatives », *RFFP*, n°134, 2016, p. 103.

²⁰⁸ A. BIENAYMÉ, « L'irruption du numérique au Sud : le cas de l'Afrique », *Communication, technologies et développement* [En ligne], 5 | 2018, mis en ligne le 02 janvier 2018, consulté le 06 décembre 2019. URL : <http://journals.openedition.org/ctd/293> ; DOI : 10.4000/ctd.293. L'Association internationale des opérateurs de téléphonie mobile (GSMA) estime à 185 millions le nombre d'abonnés uniques en Afrique de l'ouest, soit un taux de pénétration de 48%, qui pourrait atteindre 54% en 2025. Pendant la même année, les technologies et les services mobiles ont généré une valeur économique de 52 milliards de dollars dans le même espace, soit 8,7% du PIB. Voir GSMA, *L'économie mobile. L'Afrique de l'Ouest*, 2019, p. 2 et 3 ; G7, *Transformation numérique en Afrique*, Biarritz, 2019, 2 p.

²⁰⁹ H. RUIZ-FABRI, « Immatériel, territorialité et État », *Arch. Phil. Droit*, t. 43, 1999, pp. 187-212.

²¹⁰ ATRN, *Numerisation : Défis et Opportunités – Discussion sur le Paysage Fiscal Africain*, 5^e Congrès annuel, Dakar, 27 – 29 Novembre 2019 (Actes non encore publiés) ; OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264301627-fr>, 243 p. ; P. COLLIN et N. COLIN, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie du numérique*, Rapport au Ministre de l'Économie et des Finances et autres, Paris, janvier

dématérialisation pose des problèmes de qualification des activités du secteur numérique²¹¹ et de traçabilité des activités qui se réalisent au moyen de supports numériques²¹².

Envisagé par rapport au territoire, le numérique soulève des difficultés de localisation des opérateurs en vue de leur rattachement à une juridiction fiscale et de celle des activités qui l'utilisent comme supports, sans oublier les risques de conflits entre juridictions fiscales, qui voudraient exercer chacune son pouvoir de prélèvement²¹³. Les critères territoriaux de rattachement sont ébranlés, voire rendus obsolètes²¹⁴. Le problème du rattachement se pose avec acuité dans le cas des multinationales opérant dans le domaine du numérique ou au moyen de ce support. La notion d'établissement stable devient inadaptée. Même le système du bénéfice mondialisé n'échappe pas à la difficulté. Le numérique repose sur l'exploitation d'actifs incorporels pouvant être multi-localisés. Cette virtualité accroît les possibilités d'évasion et de fraude fiscales²¹⁵. Les pratiques d'optimisation fiscale réalisées par les géants du numérique, les GAFAM²¹⁶, illustrent bien les difficultés qu'éprouvent les États à imposer les activités du numérique, qu'il s'agisse de l'impôt sur les bénéfices ou de la TVA²¹⁷. Le développement du numérique fait apparaître une « *nouvelle forme de paradis fiscal* »²¹⁸.

La fraude et l'évasion fiscales altèrent également le pouvoir d'imposition²¹⁹. Leur différence réside dans le caractère illégal de la fraude fiscale, qui contrevient à la législation fiscale, alors que l'évasion fiscale ne comporte pas de violation de la loi fiscale²²⁰. La distinction est

2013, p. 66 ; A. DUMONT, « Numérique et nouveau "incivisme" fiscal », *RFFP*, n° 134-2016, p. 73 ; L. JULIE, « La fiscalité confrontée à internet », *LPA*, 2001, n° 16, p. 12. Voir les actes du colloque de Rouen sur « La fiscalité numérique », in *RFFP*, n° 134, 2016.

²¹¹ Ainsi par exemple, s'agit-il d'une livraison de biens, d'une prestation de services ou, le cas échéant, d'une cession de droits de propriété rattachés aux supports comme les logiciels ou les œuvres artistiques ? (N. YONAN-MERCADIER, « L'impôt sur les sociétés et l'économie numérique », *RFFP*, n° 134-2016, p. 25).

²¹² Dans le cas du commerce électronique par exemple, « *comment trouver la trace de la transaction électronique ? Qui a vendu quoi, où et à qui ? Où est la matière imposable ? Comment l'évaluer ? Qui va l'imposer ?* » (J.-Cl. MARTINEZ, Préface à l'ouvrage de F. HUET, *La fiscalité du commerce électronique*, Litec- Fiscal, 2000, p. XIV) ; Sénat français, rapport d'information fait au nom de la commission des finances (1) sur *Le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source*, Par M. Michel BOUVARD et alii, 17 septembre 2015, 87 p. ; G. D. BENAYOUN, « Problèmes fiscaux liés au commerce électronique », *Les Petites Affiches*, n° 74, 20 juin 1997, pp. 5-7 ; M.-A. COUDERT et D.-A. LAPRES, « Quelle fiscalité pour le commerce électronique ? », *Revue de droit fiscal*, 1997, n° 46/47, pp. 1351-1354.

²¹³ É. DIARRA, « La fiscalité numérique : quel avenir ? », *op. cit.*, p. 3.

²¹⁴ M. RIZQY, « Impact de l'économie numérique de partage sur la fiscalité de la province du Québec », *RFFP*, n° 135-2016, p. 193.

²¹⁵ Ch. GUENÉ, « La fraude fiscale sur internet », *RFFP*, n° 127-2014, p. 99 ; J.-P. LE GALL, « Cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal », *JCP*, éd. E., 1998, p. 164.

²¹⁶ Acronyme désignant les grandes entreprises américaines opérant dans le domaine du numérique que sont Google, Amazon, Facebook, Apple (et Microsoft).

²¹⁷ La société Google s'est particulièrement illustrée à travers son modèle de montage juridico-fiscal qualifié de « double irlandais » et de « sandwich néerlandais », qui aboutit à transférer une part substantielle de ses bénéfices aux Bermudes, où elle a localisé son siège social ; N. YONAN-MERCADIER, « L'impôt sur les sociétés et l'économie numérique », *op. cit.*, p. 25.

²¹⁸ J.-Cl. MARTINEZ, Préface à l'ouvrage de F. HUET, *La fiscalité du commerce électronique*, *op. cit.*, p. XVI.

²¹⁹ Voir *RFFP*, n° 110-avril 2010, Dossier thématique sur « L'évasion fiscale internationale » ; « Table ronde sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », *Revue de droit fiscal*, n° 49, 08/12/2016, pp. 60-65.

²²⁰ M. LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 4, 01/10/2016, pp. 516-528 ; ONU/CES – Commission économique et sociale pour l'Asie et le Pacifique, *Renforcement de la coopération fiscale régionale en Asie et dans le Pacifique, Renforcement de la coopération fiscale régionale en Asie et dans le Pacifique*, *op. cit.*, p. 2, note 1. ; Cour des comptes française, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, Communication au Premier ministre, Novembre 2019, p. 35 et s. ; Rapport

brouillée par les pratiques qualifiées de planification fiscale agressive, d'évasion fiscale inacceptable, d'optimisation fiscale agressive, de pratique fiscale douteuse²²¹ ou de flux financiers illicites²²². L'ampleur de ces phénomènes²²³ et les enjeux financiers qu'ils comportent sont importants. L'OCDE évalue entre 100 et 240 milliards de dollars US par an les pertes de recettes dues à l'érosion des bases d'imposition et aux transferts de bénéfices, soit entre 4 et 8% des recettes mondiales issues de l'impôt sur les bénéfices²²⁴. En 2018, la Commission économique pour l'Afrique (CEA) de l'ONU a évalué à 145 milliards de dollars US le montant annuel de la sortie illicite de capitaux du continent africain²²⁵.

L'évasion et la fraude fiscales se déroulant à l'échelle internationale sont plus difficiles à appréhender²²⁶. Les entreprises opérant au niveau mondial utilisent de techniques de planification fiscale leur permettant d'implanter les activités ou les bénéfices dans des territoires à fiscalité réduite ou nulle²²⁷. En juillet 2019, les « Mauritius Leaks » ont révélé que plusieurs multinationales localisent sur l'Île Maurice des bénéfices réalisés dans d'autres États africains, avec lesquels ce pays conclut des conventions fiscales de non double-imposition. Le Président Macky SALL a révélé que le Sénégal a perdu environ 150 milliards de FCFA en 17 ans de convention de non double-imposition avec l'Île Maurice²²⁸.

La fraude et l'évasion fiscales internationales peuvent consister en des doubles déductions, des doubles non-impositions ou des prix de transfert²²⁹. Les prix de transfert sont des prix de transaction pratiqués entre des entreprises résidant dans des États différents, mais entre lesquelles il existe des relations de dépendance ou de groupe. L'OCDE les définit comme « les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend

parlementaire d'information sur *l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international*, présenté le 10 juillet 2013 (M. P.-A. MUET ; M. E. WOERTH et alii.), A.N. n° 1243.

²²¹ B. DELAUNAY, « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et *tax planning* », Actes du colloque du 16 mai 2013, Université Paris Descartes/Université de Genève, Actualités et enjeux de l'optimisation fiscale internationale, *Dr. Fisc.*, 2013, n° 39, comm. 437.

²²² ONU/CEA, *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales*, mai 2018, p. 7.

²²³ En témoignent les scandales suscités par les pratiques d'optimisation fiscale douteuse et d'évasion fiscale révélées par les affaires « LuxLeaks » en 2014, « Swiss Leaks » en 2015 et « Panama Papers » en 2016 ; É. VERNIER, *Fraude fiscale et paradis fiscaux. Quand l'exception devient la règle*, DUNOD, 2^e éd., 2018, p. 100 et s.

²²⁴ ODCE, *Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal. 2018-19*, 2018, p. 11 ; Nations Unies, *Renforcement de la coopération fiscale régionale en Asie et dans le Pacifique*, *op. cit.*, p. 5.

²²⁵ ONU/CEA, *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales*, *op. cit.*, p. VII.

²²⁶ Th. FLEURY GRAFF, « La territorialité à l'épreuve des activités transnationales. Problématiques générales », in G. CAHIN, Fl. POIRAT et S. SZUREK (dir.), *La France et la condition internationale des personnes et des biens*, Pédone, 2016, p. 9 et s. Ces pratiques sont aussi possibles à l'intérieur d'une même juridiction fiscale (Cour des comptes française, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, *op. cit.*, 201 p.) ou d'un même espace d'intégration (Th. LAMBERT, « Marché intérieur et évasion fiscale », *LPA*, n° 97, 2002, p. 34).

²²⁷ Commission européenne, *Recommandation du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive*, (2012/772/UE), considérant 2.

²²⁸ <https://afrique.le360.ma/senegal/economie/2019/07/25/27240-video-mauritius-leaks-des-multinationales-qui-siphonnent-le-fisc-senegalais-partir-de-maurice> [consulté le 30/12/2019].

²²⁹ Ph. THIRIA, « Prix de transfert et BEPS », *RFFP*, 2017, n° 1, p. 113 ; B. CASTAGNÈDE, « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *RFFP*, n° 110-avril 2010, p. 5.

des services à des entreprises associées »²³⁰. Le prix de transfert n'est pas condamnable tant qu'il respecte le prix de pleine concurrence. Il le devient lorsque les entreprises facturent des prix anormaux par rapport à ceux qui auraient été pratiqués sur le marché par des entreprises indépendantes, selon le jeu normal de la concurrence²³¹. Cette pratique vise en réalité à transférer indirectement les bénéfices vers un territoire à pression fiscale très faible ou nulle, en vue d'alléger la charge fiscale globale du groupe²³². La sous-capitalisation « *permet [également] aux entreprises d'amenuiser un bénéfice imposable par accroissement des charges d'intérêts d'emprunt déductibles, tout en assurant un transfert de produits financiers à l'étranger lorsque le prêteur s'y trouve* »²³³.

L'on voit ainsi que « *la mondialisation économique d'une part, et la révolution numérique d'autre part, [...] peuvent conduire à une érosion quasi-totale de la base fiscale* »²³⁴.

Les autorités fiscales ne semblent pas cependant disposer de moyens efficaces de lutte contre ces phénomènes.

2. La difficile reconquête du pouvoir fiscal

Face aux pertes de recettes liées aux pratiques d'évitement fiscal, les pouvoirs publics réagissent en développant des stratégies et des instruments de reconquête du pouvoir d'imposition. L'efficacité de ces stratégies et instruments paraît toutefois mitigée.

Les premiers instruments découlent des législations nationales. Ainsi, pour lutter contre l'évasion fiscale et les délocalisations, certains pays ont institué un système d'*exit tax*, qui impose les plus-values réalisées sur la cession des droits sociaux, valeurs et titres par les contribuables lors du transfert de leur domicile fiscal à l'étranger²³⁵. L'évasion fiscale et les paradis fiscaux – qualifiés de « *pays à régime fiscal privilégié* »²³⁶ – font l'objet de dispositions dans les législations fiscales. La qualification de pays à régime fiscal privilégié entraîne une inversion de la charge de la preuve²³⁷. Les sommes versées à des personnes

²³⁰ OCDE (2017), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris, p. 17 ; art. 66 §2 et § 3) du CGI burkinabè.

²³¹ Le prix de transfert anormal peut consister par exemple en une majoration des prix d'achat, une diminution des prix de vente, des paiements de redevances excessives ou sans contrepartie, des prêts sans intérêt ou à des taux minorés ou majorés, des remises de dettes, des avantages hors de proportion avec le service rendu ou par tout autre moyen (art. 66 1) CGI burkinabè ; art. 17 de la loi sénégalaise n° 2012-31 du 31 décembre 2012 portant CGI).

²³² B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, op. cit., p. 115 et s.

²³³ B. CASTAGNÈDE, « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », op. cit., p. 5.

²³⁴ Ch. GUENÉ, « La fraude fiscale sur internet », op. cit., p. 99.

²³⁵ C'est le cas en France, où l'*exit tax* a été introduit en 2011 (art. 167 bis du Code général des impôts).

²³⁶ Selon l'article 65 1) §2 du CGI burkinabè par exemple, « *une entreprise est réputée être domiciliée ou résidente dans un État ayant un régime fiscal privilégié si elle n'est pas imposable dans cet État ou si elle y est assujettie à un impôt sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou les revenus dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun au Burkina Faso si elle y avait été exploitée* ».

²³⁷ Ainsi, les sommes payées à des personnes qui y sont domiciliées ou résidentes « *ne sont déductibles que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré* » (art. 65 §1 du CGI burkinabè).

domiciliées ou résidentes dans un « *État ou territoire non coopératif* »²³⁸ ne sont pas déductibles du bénéfice imposable. Il en est de même des prix de transferts anormaux²³⁹. La fraude fiscale fait aussi l'objet de sanctions fiscales et pénales²⁴⁰. Les solutions nationales se révèlent peu efficaces, en raison du caractère territorial du pouvoir d'imposition, face à des pratiques ayant une dimension internationale.

Les États se tournent vers la solution des conventions fiscales. À l'origine, celles-ci avaient pour objet de lutter contre la double imposition, mais leur domaine s'est étendu à la collaboration et à l'échange de renseignements entre administrations fiscales. Le caractère bilatéral des conventions fiscales ne permet pas de faire face à des phénomènes qui touchent plusieurs juridictions fiscales. Se développe de plus en plus une approche multilatérale de la lutte contre l'évitement fiscal, dans le cadre des organisations internationales (OCDE²⁴¹, G20, ONU) et des organisations d'intégration²⁴². En matière de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté en septembre 2013 un Plan d'actions en 15 points²⁴³. L'action 15 préconise *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales*²⁴⁴. En 2016, l'OCDE a mis en place un Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, dont le rapport doit être finalisé en 2020²⁴⁵. L'OCDE collabore de plus en plus avec les autres organisations en vue de lutter contre les pratiques d'évitement de l'impôt²⁴⁶. Si les recommandations de l'OCDE

²³⁸ Selon l'article 65 §2 du CGI burkinabè, « *Sont considérés comme non coopératifs, les États et territoires qui ne se conforment pas aux standards internationaux en matière de transparence et d'échange d'informations dans le domaine fiscal, de manière à favoriser l'assistance administrative nécessaire à l'application de la législation fiscale burkinabè.*

La liste de ces États est fixée par arrêté du Ministre chargé des finances ».

²³⁹ Art. 66 §1 du CGI burkinabè.

²⁴⁰ L'art. 779 du CGI burkinabè prévoit par exemple que « *Toute demande de remboursement de crédit de TVA fictif entraîne, indépendamment des poursuites pénales pour fraude fiscale, l'application d'une pénalité égale à 100 % du montant de TVA indûment réclamé* ». Voir également art. 679-681 du CGI sénégalais.

²⁴¹ N. BONUCCI, « La lutte contre l'optimisation fiscale à travers les instruments de l'OCDE », in SFDI, *L'entreprise multinationale et le droit international*, op. cit., pp. 235-245.

²⁴² Commission européenne, *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* (Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil), Bruxelles, 6/12/2012 (COM/2012/0722 final) ; B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, op. cit., p. 13.

²⁴³ L'adoption de ce rapport fait suite à la publication en février 2013 d'un rapport intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*.

²⁴⁴ OCDE (2015), *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales*, Action 15 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248588-fr>. Un Groupe *ad hoc* a été investi du mandat pour élaborer cet instrument multilatéral en vue d'une ouverture à la signature au 31 décembre 2016.

²⁴⁵ OCDE (2017), *Cadre inclusif sur le BEPS Rapport d'étape juillet 2016-juin 2017*, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/cadre-inclusif-beps-rapport-d-etape-juillet-2016-juin-2017.pdf>; OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264301627-fr>. En décembre 2019, ce Cadre inclusif regroupait 136 États membres et invités, parmi lesquels figurent de nombreux pays africains. Voir la liste des pays membres à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, [consulté le 09/12/2019].

²⁴⁶ Il a été créé au début des années 2000 un Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales et en 2002 un forum sur l'administration fiscale. En avril 2016 a été créée une plateforme de collaboration sur les questions fiscales (« Platform for Collaboration on Tax »), regroupant l'OCDE, le FMI, le groupe de la Banque mondiale et l'ONU (FMI, OCDE, ONU et Groupe de la Banque mondiale, « Enhancing the effectiveness of external support in building tax capacity in developing countries » (2016)). Cette plateforme vise à faciliter les discussions entre les quatre organisations sur la conception et la mise en œuvre de standards

constituent des solutions envisageables dans la lutte contre l'érosion des bases imposables, la faible prise en compte des intérêts des pays africains dans l'élaboration du projet BEPS ne garantit pas leur adhésion aux actions proposées²⁴⁷.

Pour la taxation du numérique, il a été proposé dans l'OCDE d'adjoindre les concepts d'« établissement stable virtuel », « d'installation fixe d'affaires virtuelle », d'« agence virtuelle » ou de « présence virtuelle », en tant qu'équivalents électroniques des critères traditionnels d'établissement stable, d'agent dépendant et de présence professionnelle sur place²⁴⁸. Dans l'UE, la Commission a soumis en mars 2018 au Conseil une proposition de directive qui retient la notion de « présence numérique significative » comme équivalant à celle d'établissement stable²⁴⁹. L'application de ces concepts paraît cependant incertaine du fait de leur imprécision et de la difficulté de localiser le lieu de création de valeur dans l'économie numérique.

Les négociations sur la fiscalité du numérique en cours dans l'OCDE se heurtent à l'absence d'un consensus entre les États-Unis d'Amérique, pays d'origine des grandes entreprises du numérique, et les autres pays, favorables à leur taxation. L'absence de solution au niveau mondial conduit certains pays à adopter des solutions unilatérales. C'est le cas de la France qui a adopté depuis le 11 juillet 2019 une taxe sur les services numériques²⁵⁰. Dans les pays de l'UEMOA, il n'existe pas encore de fiscalité spécifique à l'économie numérique. Les règles fiscales de droit commun s'avèrent cependant insuffisantes pour appréhender ce secteur particulier²⁵¹.

sur les questions fiscales internationales.

²⁴⁷ L'Afrique du Sud est le seul pays africain membre du G20 qui a été associé aux travaux d'élaboration du projet BEPS.

²⁴⁸ Centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE, *Les règles actuelles d'imposition des bénéficiaires industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?*, Rapport final, OCDE, 2005, p. 71 et s. ; Y. C. NASSIMA, « Le développement par l'OCDE d'un droit fiscal international de type soft law », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 01/04/2019, n° 2, pp. 235-243. Voir également, Conseil National du Numérique français, Avis n° 8 du 14 février 2012.

²⁴⁹ Voir Commission européenne, *Proposition de Directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative*, Bruxelles, le 21.3.2018, COM(2018) 147 final, 2018/0072 (CNS) (art. 4 §1) ; *Proposition de Directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques*, Bruxelles, le 21.3.2018, COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS) ; *Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique*, Communication au Parlement européen et au Conseil, Bruxelles, le 21.9.2017, COM(2017) 547 final ; Conclusions du Conseil (5 décembre 2017), *Relever les défis que pose l'imposition des bénéficiaires dans l'économie numérique*, (FISC 346 ECOFIN 1092) ; F. PERROTIN, « Imposer l'économie numérique », *Les Petites Affiches*, 20 avril 2018, n° 135, p. 4.

²⁵⁰ Loi n° 2019-759 du 11 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (*JO* n° 0171 du 25 juillet 2019). D'un taux de 3%, cette taxe s'applique aux services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique qui tirent une part significative de leurs revenus de la participation d'internautes localisés sur le territoire français, réalisant un chiffre d'affaires : d'au moins 25 millions d'euros taxables au titre des services fournis en France et de 750 millions d'euros au niveau mondial. Voir également HM Treasury (2017), *Corporate tax and the digital economy : position paper*, 24 p.

²⁵¹ A. NACANABO, *Contribution à la mise en place d'une fiscalité de l'économie numérique dans l'espace CEDEAO*, *op. cit.*, pp. 128-138.

CONCLUSION

L'objectif de la présente réflexion était de mettre le pouvoir d'imposition en rapport avec le territoire, afin d'étudier les transformations qu'il subit dans sa dimension spatiale. Au terme de l'analyse, il ressort que le pouvoir d'imposition entretient des « *rappports dissonants* »²⁵² avec le territoire. Ainsi, le territoire apparaît d'abord comme un cadre d'affirmation du pouvoir d'imposition. Cette relation résulte du fait que le pouvoir fiscal constitue un attribut et un instrument de la souveraineté, laquelle est réservée à l'État qui l'exerce sur son territoire. L'État étant historiquement la seule collectivité territorialisée, il dispose du monopole et de la plénitude de pouvoir fiscal. Cette réalité historique ne caractérise plus entièrement l'époque contemporaine. Le pouvoir d'imposition se trouve influencé, voire exercé par d'autres collectivités publiques. La reconnaissance d'une capacité fiscale à ces entités rompt l'unité territoriale du pouvoir d'imposition, certes, moins dans les États unitaires que dans les États fédéraux. L'unité classique du territoire fiscal laisse ainsi place à une diversité de territoires fiscaux physiques et fonctionnels, au-dessus et en dessous du territoire étatique.

Cadre d'expression du pouvoir d'imposition, le territoire peut aussi se révéler être une limite au pouvoir de prélever l'impôt. Certaines limitations du pouvoir fiscal semblent être maîtrisées par l'État, car reposant sur sa volonté, alors que d'autres lui sont imposées par d'autres acteurs. Si les limitations consenties du pouvoir fiscal reposent sur la théorie de l'autolimitation, leur caractère quasi-systématique, se rencontrant dans presque tous les États étudiés, amène à se demander si l'État contemporain peut réellement mettre en œuvre un absolutisme fiscal. En d'autres termes, l'État peut-il exercer sans partage l'ensemble des prérogatives fiscales que lui confère sa souveraineté ? Rien ne semble sûr ! En tout état de cause, si l'État perd le pouvoir fiscal normatif, il conserve le pouvoir fiscal d'exécution²⁵³, car c'est sur le territoire étatique et généralement par le biais de ses agents que s'exécutent les normes fiscales, y compris celles décidées par les entités internationales ou des collectivités infra-étatiques (à l'exception des États fédérés).

La maîtrise du pouvoir fiscal par l'État est encore plus problématique dans une économie mondialisée. La mondialisation facilite les stratégies d'évitement fiscal, développées à l'échelle internationale par les acteurs économiques qui utilisent les facilités offertes par le décloisonnement des frontières. L'ampleur des pratiques d'évitement fiscal et leur degré de sophistication permettent à ces agents de se déjouer des territoires nationaux pour échapper ou minimiser leur charge fiscale. Face à de telles pratiques, le territoire présente « *les inconvénients de ses avantages* »²⁵⁴. La relativité des juridictions fiscales ne permet pas aux États d'appréhender ces phénomènes préjudiciables pour les ressources publiques.

Les instruments et les stratégies développés par les droits nationaux et la fiscalité internationale se révèlent insuffisantes pour reconquérir le pouvoir de prélèvement. Les uns et les autres apparaissent peu efficaces face à des pratiques souvent pensées par des spécialistes,

²⁵² M. CHAMBON, « L'espace et le territoire : le droit public à l'épreuve de l'extranéité », *Civitas Europa*, 2015/2 N° 35, p. 120.

²⁵³ N. MELOT, « Essai sur la compétence fiscale étatique (1^{ère} Partie) », *op. cit.*, p. 753 ; « Essai sur la compétence fiscale étatique (2^e partie) », *op. cit.*, pp. 1089-1122.

²⁵⁴ Th. FLEURY-GRAFF, « Territoire et droit international », *op. cit.*, p. 49.

dont l'ingéniosité est en avance sur les décideurs publics. Au niveau international plus particulièrement, l'inefficacité des solutions proposées soulève la question de la qualité de la coopération fiscale internationale et de la capacité des États à adapter, sous l'égide des organisations internationales (OCDE, G20, ONU), les règles du droit fiscal international datant du début du 20^e siècle aux défis fiscaux posés par l'économie du 21^e siècle, de plus en plus mondialisée, financiarisée et numérisée. C'est par la capacité à relever ces défis que les États pourront préserver une grande partie de leur pouvoir d'imposition.

Toutes ces difficultés interrogent sur la pertinence de l'attachement au territoire étatique en matière fiscale. Dans un monde où les frontières économiques sont de plus en plus abolies et les activités mondialisées, l'enfermement du pouvoir de prélever l'impôt dans un cadre étatique ne permet pas de saisir entièrement les matières imposables. Ces difficultés amènent à repenser le cadre territorial du pouvoir d'imposition, soulevant ainsi, au moins pour les pratiques dépassant le cadre d'une juridiction fiscale, la problématique de l'impôt communautaire ou mondial.