



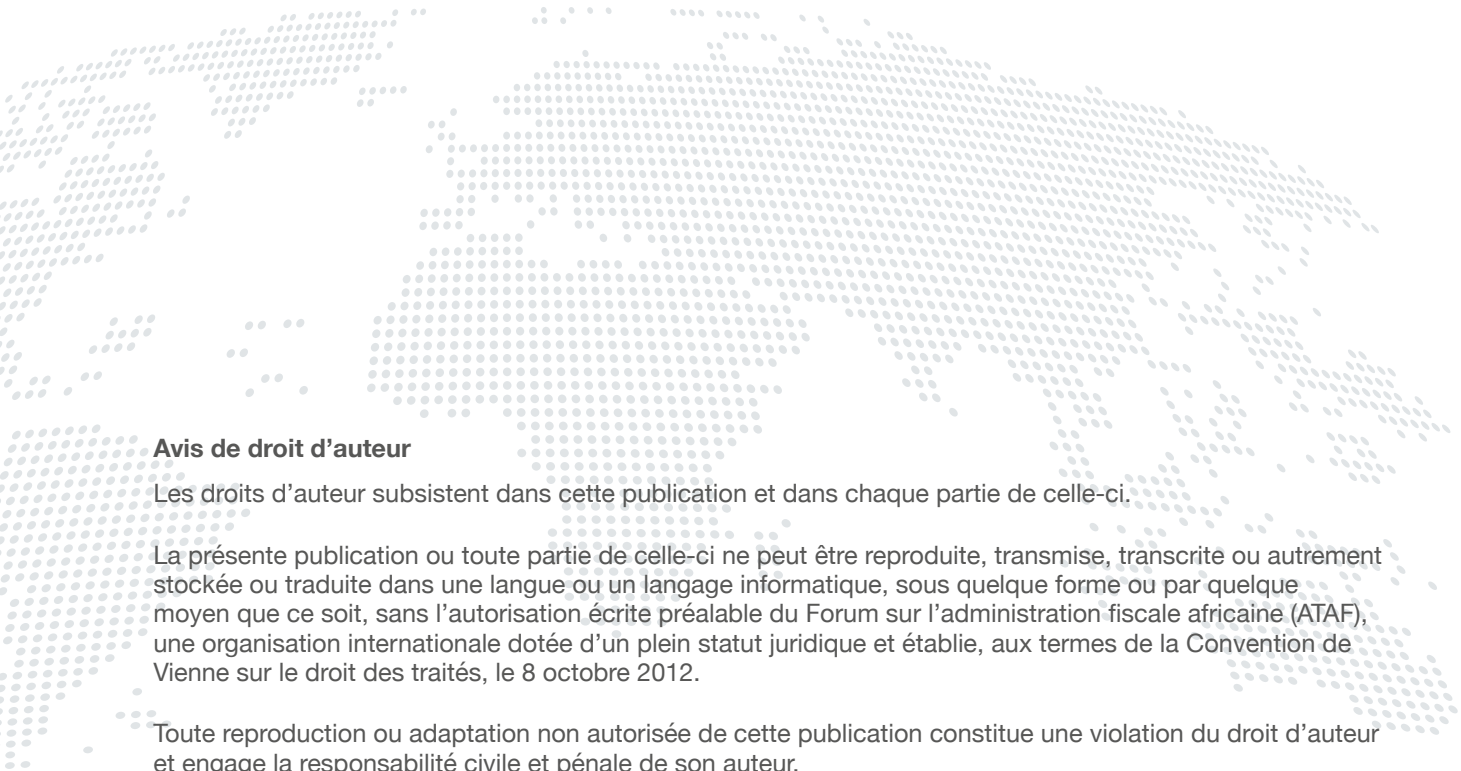
AFRICAN TAX  
ADMINISTRATION FORUM  
FORUM SUR  
L'ADMINISTRATION  
FISCALE AFRICAINE

NOTE D'ORIENTATION

# Comprendre les chevauchements entre les obligations en matière de commerce et d'investissement et les mesures fiscales

Établir une base pour le dialogue sur la ZLECAf





**Avis de droit d’auteur**

Les droits d’auteur subsistent dans cette publication et dans chaque partie de celle-ci.

La présente publication ou toute partie de celle-ci ne peut être reproduite, transmise, transcrite ou autrement stockée ou traduite dans une langue ou un langage informatique, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, sans l’autorisation écrite préalable du Forum sur l’administration fiscale africaine (ATAF), une organisation internationale dotée d’un plein statut juridique et établie, aux termes de la Convention de Vienne sur le droit des traités, le 8 octobre 2012.

Toute reproduction ou adaptation non autorisée de cette publication constitue une violation du droit d’auteur et engage la responsabilité civile et pénale de son auteur.

**Restrictions sur l’utilisation**

Les informations contenues dans cette publication sont privilégiées et appartiennent à l’ATAF, à tout pays membre de l’ATAF, et à ses filiales. Ces informations sont fournies à titre confidentiel, étant entendu qu’elles ne seront pas, sans l’autorisation écrite préalable de l’ATAF, utilisées à d’autres fins que celles prévues.

Une initiative de recherche conjointe menée par le Forum sur l’administration fiscale africaine (ATAF) et le Centre international de politique fiscale de l’Université de Vienne (WU), l’Institut de droit fiscal autrichien et international, (Université d’économie de Vienne (WU))<sup>1</sup>

Novembre 2022

Secrétariat de l’ATAF  
Direction de la recherche  
Hatfield Gardens, Block G, 2nd Floor  
Hatfield, Pretoria, Afrique du Sud, 0181

Tél : +27 12 451 8800  
E-Mail : info@ataftax  
www.ataftax.org



# 1. INTRODUCTION

Les échanges commerciaux dans le cadre de la Zone de libre-échange continentale africaine (ZLECAf) ont officiellement débuté le 1er janvier 2021, marquant le début de la plus grande zone de libre-échange au monde, mesurée en termes de nombre de pays participants.<sup>2</sup> La ZLECAf est le fruit de nombreuses années d’efforts déployés pour parvenir à une intégration régionale qui a vu le jour avec la création de l’Organisation de l’unité africaine (OUA) en 1963. Sa mise en œuvre et son opérationnalisation complètes reflètent le désir exprimé depuis de longue date par les gouvernements des États postcoloniaux de parvenir à l’autosuffisance, à une prospérité partagée et à une croissance et un développement durables.<sup>3</sup> À cet égard, l’accord établissant la ZLECAf s’engage d’une part, à superviser la création d’un marché unique des biens et des services, facilité par la libre circulation des personnes, d’autre part, à éliminer les obstacles tarifaires et non tarifaires au commerce et à établir une union douanière continentale.<sup>4</sup>

En atteignant ces objectifs ambitieux, la ZLECAf devrait non seulement stimuler le commerce et le revenu réel sur le continent, mais aussi avoir un impact significatif sur la pauvreté, changer radicalement la position de l’Afrique dans la chaîne de valeur mondiale et conduire au développement de chaînes de valeur basées en Afrique.<sup>5</sup> En effet, la ZLECAf représente «une occasion unique de promouvoir une croissance inclusive et d’accélérer la réalisation de la relance post-pandémique, de l’Agenda 2030 pour le développement durable et de l’Agenda 2063 de l’Union africaine». <sup>6</sup> Au cours de la période qui a suivi la pandémie de COVID-19, alors que les pays se remettent lentement de la récession économique qui en a résulté, ils devront adopter des politiques efficaces qui facilitent le commerce, la diversification et

l’inclusion afin de maximiser le potentiel de la ZLECAf pour approfondir l’intégration socio-économique, améliorer la coopération, favoriser le commerce, l’investissement et la mobilité des personnes, soutenir l’industrialisation et faciliter le secteur dynamique des services.<sup>7</sup> Cela pourrait conduire à une augmentation des emplois décents, à une hausse des recettes et à un élargissement de l’assiette fiscale pour la mobilisation des ressources intérieures (MRI). Toute chose qui serait utile à la plupart des pays africains, étant donné que les Perspectives fiscales africaines (PFA) de l’ATAF ont révélé que les mesures de lutte contre la pandémie ont considérablement affecté l’activité économique, entraînant une chute brutale de la croissance du PIB réel d’une année sur l’autre ainsi que des recettes fiscales totales réelles.<sup>8</sup>

La mesure dans laquelle le potentiel de la ZLECAf se réalisera dépendra du niveau d’intégration, des politiques et de la complémentarité des interventions mises en place pour permettre aux pays d’exploiter efficacement les opportunités découlant d’une intégration plus poussée.<sup>9</sup> Plus important encore, la cohérence entre les cadres de politique commerciale des pays sera essentielle et ils doivent maintenant s’engager à établir ce que cette cohérence signifie dans le contexte des mesures fiscales et, à l’avenir, des efforts de lutte contre les flux financiers illicites (FFI).

Cela signifie que les pays membres doivent maintenant commencer à évaluer les défis et les incohérences potentiels en matière de politique et d’administration fiscales qui peuvent avoir un impact sur l’opérationnalisation de la ZLECAf. Par exemple, les États parties ont des capacités différentes en matière d’établissement des procédures douanières et des

<sup>2</sup> Banque mondiale, *Le libre-échange continental africain : Effets économiques et distributifs*, Washington, DC : Banque mondiale. doi:10.1596/978-1-4648-1559-1. Licence: Creative Commons attribution CC PAR 3,0 IGO, p. 1. Consulté le 25 février 2022 à l’adresse suivante : <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/34139/9781464815591.pdf>

Seul le Partenariat économique global régional (RCEP), un accord conclu entre l’Australie, le Brunei Darussalam, le Cambodge, la Chine, le Japon, la RDP lao, la Nouvelle-Zélande, Singapour, la Thaïlande et le Vietnam, rivalise avec la ZLECAf. Selon la Banque mondiale, le RCEP couvrira 2,3 milliards de personnes, soit 30 % de la population mondiale, et représentera 31 % des flux mondiaux d’investissements directs étrangers. Voir: L’Accord conclu entre l’ANASE et le RCEP est entré en vigueur, le 1er janvier 2022. Consulté le 1 mars 2022 à l’adresse suivante: <https://asean.org/rcep-agreement-enters-into-force/>

<sup>3</sup> Voir la Déclaration d’engagement de Monrovia des chefs d’État et de gouvernement de l’OUA, adoptée en 1979, et le Plan d’action de Lagos, adopté en 1980.

<sup>4</sup> Article 3, Accord de la ZLECAf

<sup>5</sup> La Banque mondiale estime que la ZLECAf pourrait permettre à 30 millions de personnes de sortir de l’extrême pauvreté et à 68 millions de personnes de la pauvreté modérée. On estime que les gains en termes de revenus réels augmenteront de 7 % d’ici 2035 ; le commerce intra-africain devrait également connaître une hausse avec des exportations qui devraient augmenter de près de 29%. Ibid.

<sup>6</sup> CNUCED, *Rapport sur le développement économique en Afrique : tirer parti des avantages potentiels de la Zone de libre-échange continentale africaine pour une croissance inclusive*, CNUCED, 2021, p. XII

<sup>7</sup> CNUCED, (2021), n.6, p. 19

<sup>8</sup> Voir ATAF, *Les Perspectives fiscales africaines 2021*, ATAF, 2021, p. 29

<sup>9</sup> CNUCED (2021), n.6, p. 21

<sup>1</sup> Préparé par Joy Waruguru Ndubai, Ivan Lazarov, Ruth Wamuyu Maina, et Jeffrey Owens et révisé par Ezera Madzivanyika, Frank Kalizinje et Nthabiseng Debeila



différences dans l'infrastructure douanière qui peuvent affecter le transit des marchandises par les frontières.<sup>10</sup> En outre, certaines études estiment que la ZLECAf pourrait entraîner une diminution des recettes tarifaires à court terme.<sup>11</sup> Toutefois, il est prévu que cette perte de recettes sera recouvrée à moyen terme en raison d'une augmentation globale du volume des importations et d'un niveau d'activité économique plus élevé.<sup>12</sup> Malgré cela, l'impact distributif de la baisse des recettes tarifaires n'est pas uniforme, certaines projections prévoyant une baisse pouvant atteindre 10 % dans certains pays.<sup>13</sup> Par conséquent, les pays devront envisager des politiques qui compensent l'impact de ces pertes de revenus attendues à court terme.

D'une manière générale, les dispositions de la ZLECAf sont similaires à celles des accords commerciaux existants, tels que les accords de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) et les accords de l'Union européenne (UE), mais avec des dispositions supplémentaires applicables aux investissements. Ces accords ont entraîné des défis uniques pour les politiques fiscales nationales et transfrontalières, qui sont également examinés par la ZLECAf. Plus précisément, les obligations de la nation la plus favorisée (NPF) et du traitement national (TN) ont été invoquées pour contester les mesures en matière de politiques fiscales introduites par les pays. Les experts en politique fiscale doivent donc examiner l'interaction entre les obligations commerciales contenues dans la ZLECAf et leurs politiques fiscales nationales.

principales questions fiscales qui se posent dans les communautés commerciales régionales et mondiales établies et qui peuvent être considérées comme des enseignements à tirer avant la mise en œuvre complète de la ZLECAf. Il s'agit de la première d'une série de publications qui inciteront nos membres à tirer profit des premiers stades de la mise en œuvre pour jeter les bases nécessaires d'une part, au dialogue avec les responsables de la politique commerciale et d'autre part à la réforme, en vue du respect des obligations commerciales. Elle présentera également un cadre de questions sur lequel l'ATAF effectuera des recherches supplémentaires afin de continuer à développer les connaissances, les capacités et les orientations pour l'engagement futur des responsables africains du commerce et de la fiscalité.

Cette note d'orientation est structurée comme suit : la Section 2 donne un aperçu de l'interaction entre la fiscalité et le commerce et identifie les principales questions soulevées à l'OMC et au sein de l'Union européenne (UE) ; la Section 3 analyse la relation entre la fiscalité et les accords d'investissement et comprend une évaluation de certains des cas les plus controversés de règlement des différends entre investisseurs et États ; enfin, la Section 4 fournit des recommandations sur les principales questions auxquelles les pays devraient prêter attention et sur certaines des prochaines mesures à prendre pour les faire examiner par l'ATAF et ses membres.

## 2. APERÇU DE L'INTERACTION ENTRE LES ACCORDS FISCAUX, COMMERCIAUX ET D'INVESTISSEMENT

Bien que les cadres du commerce multilatéral, des accords internationaux d'investissement (AII) et de la fiscalité internationale «aient été développés en parallèle et soient naturellement régis par des ensembles différents de règles et de principes, dans certains cas, le champ d'application de ces règles et principes se recoupe - c'est-à-dire que les faits régis par le droit fiscal international relèvent également du droit communautaire ainsi que du droit commercial et d'investissement internationaux».<sup>14</sup> En effet, en raison de la large couverture des règles des accords de libre-échange (ALE) et des accords internationaux d'investissement (AII), des chevauchements avec les mesures fiscales nationales et les accords fiscaux se produisent souvent.<sup>15</sup> Ces chevauchements peuvent donner lieu à des violations des diverses obligations contenues dans les ALE et les AII, et conduire à des litiges souvent longs et coûteux, soit entre les pays, soit entre les investisseurs et les pays.<sup>16</sup> Lorsque des violations des dispositions relatives au commerce ou à l'investissement sont constatées par les groupes d'arbitrage respectifs, cela peut limiter la capacité d'un pays à réformer et à améliorer son régime fiscal.<sup>17</sup> Par exemple, «les garanties en faveur des investisseurs étrangers dans les traités bilatéraux d'investissement (TBI) peuvent créer une présomption en faveur du statu quo au moment où l'investissement est effectué».<sup>18</sup> Ceci peut conduire «les investisseurs étrangers [à apporter] des créances monétaires contre des États qui modifient par la suite l'interprétation ou l'application de leur politique fiscale ».<sup>19</sup> Par conséquent, la gestion de ce chevauchement est importante et les États parties à la ZLECAf doivent comprendre comment l'impact sur les

mesures fiscales peut varier d'une disposition à l'autre.<sup>20</sup> Alors que les nouveaux AII contiennent des dispositions qui tentent de répondre à ces préoccupations ou de fournir des orientations à ce sujet, les AII de l'ancienne génération, qui représentent en pratique la grande majorité, ne le font pas et présentent en fait un risque plus important.

Les ALE, en revanche, peuvent contenir certaines exclusions pour les mesures fiscales et les conventions fiscales destinées à fournir des indications sur les circonstances limitées dans lesquelles la violation d'une obligation commerciale peut être constatée. Toutefois, ces exclusions n'ont pas toujours permis de prévenir les violations.

La question de savoir si une mesure fiscale enfreint les dispositions d'un ALE ou d'un AII dépendra des aspects clés suivants mis en évidence par le Comité fiscal des Nations unies (UNTC)<sup>21</sup>:

- Les types de mesures fiscales concernées.
- La nature des obligations contractées dans les différents AII, ALE ou même par le biais des clauses sur l'investissement dans les accords commerciaux.
- L'étendue des exclusions fiscales<sup>22</sup> contenues dans les accords commerciaux ou d'investissement.
- Les mécanismes de règlement des différends dont disposent les pays et les investisseurs.

Cette section identifie certaines des manières dont les mesures fiscales ont interagi avec le commerce et l'investissement en utilisant des exemples spécifiques de l'OMC, de l'UE et de certains AII afin d'établir la base d'une analyse des dispositions de la ZLECAf. Cette compréhension de base est essentielle pour justifier une action immédiate parmi les États parties et les négociateurs afin de répondre à la problématique de la

<sup>10</sup> Pour plus d'informations sur cette discussion, veuillez consulter : *Le webinaire de la Brookings Institution, L'état des accords de libre-échange en Afrique et les stratégies pour une plus grande intégration* - w. Wamkele Mene, Aloysius Uche Ordu et Landry Signe, Brookings Institution, 29 novembre 2021

<sup>11</sup> Ibid

<sup>12</sup> Ibid

<sup>13</sup> Ibid

<sup>14</sup> Pedro Guilherme Lindenburg Schoueri, *Conflits de cadres juridiques internationaux dans le domaine de la concurrence fiscale préjudiciable*, IBFD, Institut de droit fiscal international autrichien de la WU, Série Politique fiscale européenne et internationale, vol.14, ch.1.1

<sup>15</sup> Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale (Comité fiscal des Nations Unies - CTNU), *document du Secrétariat* : L'interaction des accords fiscaux, commerciaux et d'investissement, Comité fiscal des Nations unies, 8 avril 2019.

<sup>16</sup> Ibid, p. 3

<sup>17</sup> Sonia E. Rolland, *L'impact des traités commerciaux et d'investissement sur les ressources fiscales et la fiscalité des pays en développement*, Revue de droit international de Chicago, vol. 21, juin 2020, n° 1 (3), p.51.

<sup>18</sup> Ibid

<sup>19</sup> Ibid

<sup>20</sup> CTNU (2019), p. 3

<sup>21</sup> UNTC (2019), p.3

<sup>22</sup> Il s'agit de dispositions figurant dans les AII ou les ALE qui prévoient des exceptions spécifiques ou générales pour certaines mesures fiscales qui limitent effectivement l'application d'une obligation.

## Encadré 1 :

### Défis généraux dans l'interaction entre la fiscalité, le commerce et les accords d'investissement (UNTC)

- La méconnaissance des agents fiscaux de l'impact potentiel des accords non fiscaux sur les mesures fiscales, notamment la législation, la réglementation et l'administration.
- La méconnaissance des négociateurs du commerce et de l'investissement du chevauchement potentiel, notamment de la couverture des conventions fiscales.
- Les difficultés à mettre en œuvre des approches pangouvernementales en vue d'anticiper les problèmes, les identifier et y apporter des solutions.
- Les incertitudes quant à l'étendue du chevauchement, notamment en raison des nombreux termes non définis ou définis au sens large utilisés dans ces traités, des variations d'un traité à l'autre et des diverses approches de la "jurisprudence" quant à leur interprétation.
- Les règles de suprématie choisies pour remédier au chevauchement et leur clarté ou non.
- En cas de litige, il sera essentiel de déterminer qui décide s'il y a chevauchement, car la prise de décision peut être influencée par les connaissances et les perspectives fiscales ou non fiscales de ces personnes.
- Les différences, souvent très marquées, entre les dispositions de règlement des différends dans les accords - l'arbitrage obligatoire et contraignant à l'initiative de l'investisseur étant la norme dans les accords commerciaux et d'investissement (bien que cela soit devenu plus controversé récemment) - et la plupart des conventions fiscales, où l'on s'appuie sur la procédure amiable (PA) et où l'arbitrage obligatoire et contraignant fait rarement partie de ce processus, en particulier pour les pays en développement.

fiscalité et de déterminer les options disponibles pour résoudre les problèmes suivants, déjà classés par le Comité fiscal des NU dans<sup>23</sup> l'Encadré 1 ci-dessous :

En plus de relever les défis identifiés dans l'Encadré.1, il faut noter les pressions que les réformes introduites par la ZLECAf auront sur les ressources fiscales qui sont cruciales pour le financement du développement durable et qui devront être évaluées de toute urgence :

*“Les contraintes sur les ressources fiscales des pays en développement résultant des conventions sur le commerce et l'investissement sont beaucoup plus complexes et plus nuancées que la simple perte de recettes tarifaires. Pour les pays en développement qui souhaitent mobiliser plus efficacement leurs ressources fiscales, une étape cruciale consiste à comprendre pleinement l'impact de leurs engagements actuels en matière de commerce et*

*d'investissement sur la politique fiscale. Ils doivent également être en mesure d'évaluer l'impact fiscal des futures négociations sur le commerce et l'investissement. Ces deux aspects sont essentiels pour permettre aux pays en développement d'exercer leur souveraineté fiscale dans un environnement dynamique, où leurs besoins socio-économiques nationaux changent au fil du temps et où le cadre international évolue également avec les négociations en cours.”*<sup>24</sup>

En effet, bien que des enseignements puissent être tirés d'autres cadres, une analyse continue de ces questions sera essentielle étant donné la transformation actuelle des trois disciplines. La capacité de relier les expériences d'autres cadres en matière de traitement des mesures fiscales à la mise en œuvre future de la ZLECAf sera un avantage pour la prévention des différends, l'harmonisation et la mobilisation efficace des ressources.

## 2.1 Le traitement de la fiscalité dans les accords de l'OMC

L'Accord instituant l'OMC (Accord de l'OMC) et ses annexes visent principalement à éliminer les obstacles à la libéralisation du commerce, à garantir la non-discrimination, à interdire l'utilisation de subventions et à résoudre les différends commerciaux entre les pays. L'article XVI:4 de l'Accord sur l'OMC exige que tous les membres veillent à ce que leurs lois, réglementations et procédures administratives nationales soient conformes aux lois de l'OMC. Toutefois, les lois de l'OMC n'ont pas d'effet direct et ne peuvent donc pas être invoquées devant les tribunaux nationaux. En revanche, le Mémoire sur le règlement des différends de l'OMC prévoit un mécanisme de règlement des différends entre États, ce qui signifie que seuls les membres de l'OMC peuvent accéder à l'Organe de règlement des différends (ORD), bien que ce mécanisme soit actuellement en cours de révision. Bien que les investisseurs ne puissent pas accéder directement à l'ORD de l'OMC, «dans la pratique... presque tous les différends sont introduits par un membre à l'instigation d'une industrie ou d'une société touchée».<sup>25</sup>

Bien qu'un certain nombre d'annexes de l'OMC soient également pertinentes pour cette discussion, cette analyse se concentre sur l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT) de 1994, l'Accord général sur le commerce des services (AGCS) et l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (Accord SMC) afin de fournir un premier aperçu des domaines les plus pertinents dans lesquels les mesures fiscales ont été contestées devant l'ORD. L'objectif principal est d'identifier certaines des principales questions dont les responsables de la politique fiscale et commerciale doivent être conscients, en particulier si l'on tient compte du fait que la ZLECAf fonde un nombre important de dispositions contenues dans les protocoles relatifs au commerce des biens et au commerce des services sur les accords de l'OMC.

### 2.1.1. Mesures non tarifaires

Les politiques fiscales, les mesures fiscales et l'administration fiscale dans son ensemble peuvent être considérées comme des mesures non tarifaires (MNT) qui pourraient, après évaluation, être traitées comme des barrières non tarifaires (BNT). Ce point est important

car lorsqu'une BNT est constatée, elle doit être réformée ou carrément éliminée, ce qui représente un risque pour l'élaboration et l'administration de la politique fiscale dans son ensemble. La présente section se propose de donner un aperçu des types courants de MNT qui sont liés soit à la politique fiscale, soit à l'administration fiscale elle-même.

Les mesures non tarifaires (MNT) comprennent «toutes les mesures politiques autres que les tarifs et les contingents tarifaires qui ont un impact plus ou moins direct sur le commerce international».<sup>26</sup> Les MNT découlent souvent de «réglementations nationales et visent à surmonter ou à réduire l'impact des imperfections du marché, telles que celles liées aux externalités négatives (par exemple, la pollution), aux asymétries d'information (par exemple, l'état d'une voiture d'occasion) et aux risques pour la santé humaine, animale ou végétale».<sup>27</sup> Elles sont généralement divisées en trois catégories<sup>28</sup>:

- Les MNT sur les importations - y compris les quotas d'importation, les interdictions, les licences, les procédures douanières et les frais administratifs.
- Les MNT sur les exportations - y compris les taxes à l'exportation, les subventions, les quotas, les interdictions et les restrictions volontaires à l'exportation.
- Les MNT sur l'économie nationale - notamment la législation nationale sur la santé, le travail, les normes techniques ou environnementales ; les taxes ou charges internes ; et les subventions nationales.

Il existe un large éventail des MNT qui peuvent être considérées comme des obstacles (qu'elles soient explicitement conçues dans ce but ou non) et leur identification peut être complexe.<sup>29</sup> Une enquête menée par l'OCDE en 2005 sur les préoccupations des entreprises concernant les MNT a mis en évidence ce que certaines entreprises de l'UE, du Japon et des États-Unis considéraient comme les principaux obstacles à l'accès aux marchés étrangers.<sup>30</sup> Les trois principaux MNT les plus fréquemment signalées sont les mesures

<sup>23</sup> UNTC (2019), p. 3-4

<sup>24</sup> Rollan (2020), p.52

<sup>25</sup> Peter Van den Bossche et Denise Prevost, *Les fondamentaux du droit de l'OMC (2e édition)*, Cambridge University Press, 2021, p. 35.

<sup>26</sup> Note de synthèse de l'OCDE sur le commerce, Mesures non tarifaires, OCDE, février 2019.

<sup>27</sup> Ibid

<sup>28</sup> Robert W. Staiger, *Mesures non tarifaires et OMC*, Division de la recherche économique et des statistiques de l'OMC, document de travail du personnel ERSD-2012-01

<sup>29</sup> Études de l'OCDE sur le commerce, Au-delà des tarifs : le rôle des obstacles non tarifaires dans le commerce mondial, OCDE, 2005.

<sup>30</sup> Statistiques de la politique commerciale de l'OCDE (2005), n.26, p.20

techniques, les taxes ou charges internes et les règles et procédures douanières.<sup>31</sup> En ce qui concerne les règles et procédures douanières, les préoccupations et questions communes soulevées dans la région du COMESA sont les suivantes :

- Le blocage administratif aux frontières dû à la réduction des journées de travail
- La faible efficacité
- Les pannes de l'équipement
- Le manque de formes spéciales de la documentation
- Les exigences en matière de documents
- Les frais de transit
- La duplication de la documentation

Au Zimbabwe, 59% des entreprises ont déclaré que «malgré l'intention de passer à un marché commun, le niveau moyen des droits de douane dans les exportations individuelles était d'environ 20%»<sup>32</sup>. Lors de l'évaluation des BNT entre pays en développement, il a été constaté que les procédures douanières et administratives constituaient une préoccupation majeure : et certains des principaux défis comprenaient<sup>33</sup>:

- Le manque d'automatisation.
- Des évaluations douanières non basées sur les prix du marché.
- Un processus de dédouanement long et complexe.
- La faiblesse de l'administration douanière entraînant une augmentation des opportunités et des incidences de contrebande.

De toute évidence, les procédures douanières et les protocoles frontaliers qui s'y rapportent constituent un problème immédiat pour les entreprises. C'est l'occasion pour les pays africains d'évaluer les politiques actuelles, leurs limites et de développer des solutions harmonisées pour éviter toute escalade vers des BNT. En outre, les entreprises devraient être fréquemment

interrogées afin de déterminer les MNT qui affectent leur capacité à investir ou à commercialiser leurs produits sur les marchés étrangers.

L'importance des MNT «s'est considérablement accrue au cours des deux dernières décennies... avec la conclusion réussie de nombreux [ALE], les barrières douanières tombent progressivement, de sorte que les [MNT] constituent désormais le principal obstacle au commerce».<sup>34</sup> Un autre défi est le manque de transparence ou de clarté réglementaire quant à la manière dont les décisions sont prises. Il s'agit d'une question cruciale, notamment en ce qui concerne l'octroi d'incitations fiscales, toute forme de traitement fiscal spécial et même l'accessibilité des services de l'administration fiscale, tels que les accords de prix avancés (APP).

À l'OMC, on a reconnu que la nature changeante du commerce (et l'impact global de la mondialisation) a créé de nouvelles complexités pour répondre à la question des BNT.<sup>35</sup> La majorité des différends relatifs aux MNT à l'OMC se sont concentrés sur la détermination de leur légitimité ou de leur conception à des fins protectionnistes.<sup>36</sup> Ceux conçus pour des raisons protectionnistes seront considérés comme des BNT. La complexité des MNT a, au fil du temps, nécessité une coopération et une transparence entre les membres faisant partie d'un accord de libre-échange (ALE) pour les réglementer. En effet, selon l'OMC, depuis 2012, les ALE ne se concentrent plus simplement sur la libéralisation tarifaire, mais cherchent également à prendre en compte les « mesures intérieures autres qu'à la frontière,».<sup>37</sup> En 2012, 88 accords portaient sur les douanes, 65 sur les taxes à l'exportation et 2 sur la fiscalité.<sup>38</sup>

Bien que les MNT puissent être introduites pour atteindre des objectifs politiques légitimes, elles ont le potentiel d'être utilisées à des fins protectionnistes.<sup>39</sup> Les MNT deviendront un sujet de préoccupation lorsqu'elles ne sont pas claires ou sont appliquées de manière discriminatoire, qu'elles manquent de transparence ou qu'elles dépassent ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visé.<sup>40</sup> Pour contrer les MNT au fur et à mesure de leur apparition, les ALE établiront un mécanisme de notification et de suivi pour les États membres et

les négociants. Par exemple, le Comité de l'accès aux marchés de l'OMC a été créé en 1995 pour, entre autres, superviser la mise en œuvre des concessions relatives aux MNT et fournir un forum de consultation sur les questions relatives aux MNT. Lorsque des BNT apparaissent et que les pays ne les réforment pas ou ne les éliminent pas, dans le contexte de l'OMC, ils s'exposent à des concessions qui peuvent être coûteuses.

L'Organisation mondiale des douanes (OMD) a identifié le rôle que la technologie peut jouer dans la facilitation du commerce.<sup>41</sup> En particulier, lorsque les membres d'un ALE sont tenus de publier des règlements et des procédures gouvernementaux qui peuvent influencer sur le commerce international, l'OMD recommande l'utilisation des TIC à des fins d'efficacité.<sup>42</sup> Cela est particulièrement important pour le suivi des MNT et pour que les pays s'assurent que des informations suffisantes sont disponibles concernant une MNT afin de garantir la transparence et la clarté pour les opérateurs. Cela peut contribuer à prévenir le risque de traitement de la mesure comme potentiellement protectionniste.

### 2.1.2. L'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT)

Le GATT vise à éliminer les obstacles au commerce transfrontalier des marchandises. Outre l'octroi de concessions tarifaires, le GATT prévoit des règles visant à garantir que les taxes et autres réglementations internes qui affectent les produits importés et les produits nationaux ne sont pas discriminatoires à l'égard du commerce international.<sup>43</sup> L'obligation de la NPF (Article I:1) interdit la discrimination entre des marchandises similaires d'origine étrangère différente. Par exemple, le pays A ne peut pas accorder un traitement plus favorable aux télévisions du pays B qu'aux télévisions du pays C. Elle exige qu'un membre offre des possibilités égales de concurrence aux produits similaires importés de tous les membres.<sup>44</sup> L'obligation du TN (Article III:1) exige que les membres traitent les produits importés non moins favorablement que les

produits nationaux. L'objectif principal est d'empêcher l'utilisation de mesures internes de manière à protéger la production nationale.<sup>45</sup> Tout comme la clause NPF, les membres devraient assurer l'égalité des conditions de concurrence pour les produits importés.

La NPF et le TN s'appliquent aux taxes intérieures et aux règlements internes touchant la vente, la distribution et le transport des produits. Les taxes internes ont traditionnellement été interprétées comme n'ayant une incidence que sur les taxes indirectes<sup>46</sup> la raison étant que les taxes indirectes transfèrent la charge sur les consommateurs, tandis que les producteurs supportent la charge des taxes directes, même si cela ne reflète pas la réalité économique.<sup>47</sup>

Toutefois, la jurisprudence du DTB a estimé que les impôts sur le revenu peuvent être qualifiés de réglementation interne.<sup>48</sup> Par conséquent, «le principe de non-discrimination du GATT... couvre non seulement les impôts indirects mais aussi les impôts directs dans la mesure où ils sont qualifiés de lois, règlements et prescriptions affectant la vente intérieure des produits, ou leur offre à la vente, l'achat, le transport, la distribution ou l'utilisation».<sup>49</sup> Ces deux principes de non-discrimination ont un champ d'application potentiellement large qui pourrait aboutir à ce que des mesures fiscales et des dispositions de conventions sur la double imposition (CDI) soient jugées incompatibles avec le TN et la NPF.<sup>50</sup> Cela est d'autant plus important que, contrairement aux dispositions relatives au TN et à la NPF contenues dans l'Accord général sur le commerce des services (GATS) (comme nous l'expliquerons plus loin), il n'existe pas d'exclusion spécifique pour les mesures fiscales et les conventions de double imposition.

Le champ d'application potentiellement large signifie que la possibilité de contester les décisions fiscales nationales devant l'ORD reste à la disposition des pays, même s'il est généralement admis que les dispositions des conventions fiscales sont acceptables. Des exemples importants de cette situation sont déjà apparus dans la jurisprudence de l'OMC. Par exemple, l'affaire Brésil –

<sup>31</sup> Statistiques de la politique commerciale de l'OCDE (2005), n.26, p.24

<sup>32</sup> Statistiques de l'OCDE sur les politiques commerciales (2005), n.26, p.43

<sup>33</sup> Statistiques de l'OCDE sur les politiques commerciales (2005), n.26, p.

<sup>34</sup> A.I. Sanjuan Lopez, P. Gracia de Renteria, G. Philippidis et E. Ferrari, *CCR Rapport technique : Mesures non tarifaires (MNT) et Commerce intra-africain*, Commission européenne, 2021, p.3

<sup>35</sup> OMC, *Rapport sur le commerce mondial*, OMC, 2012, p.

<sup>36</sup> Ibid

<sup>37</sup> OMC, *Rapport sur le commerce mondial*, OMC, 2014, p.120

<sup>38</sup> Ibid

<sup>39</sup> OMC (2012), n.35

<sup>40</sup> Ministère des Affaires étrangères et du Commerce (DFAT), Australie, *Aborder les obstacles non tarifaires au commerce*, DFAT Australie, disponible en ligne à l'adresse suivante : <https://www.dfat.gov.au/trade/for-australian-business/addressing-non-tariff-trade-barriers>

<sup>41</sup> OMD, *Utilisation des TIC – Accord de l'OMC sur la facilitation des échanges*, OMD, juin 2018. Disponible en ligne sur : [http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/use-of-ict-in-the-implementation-of-the-wto-tfa\\_en.pdf?db=web](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/use-of-ict-in-the-implementation-of-the-wto-tfa_en.pdf?db=web)

<sup>42</sup> Ibid

<sup>43</sup> Michael Lang, Judith Herdin & Ines Hofbauer (éd.), *OMC et fiscalité directe*, série EUCOTAX sur la fiscalité européenne, vol.10, Kluwer Law International, 2005

<sup>44</sup> Communautés européennes - Mesures interdisant l'importation et la commercialisation de produits dérivés du phoque (2014), Disponible en ligne à l'adresse suivante : [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds401\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds401_e.htm)

<sup>45</sup> Van den Bossche et Prevost (2021), p. 67

<sup>46</sup> SerVaas van Thiel, *Rapport général*, dans Lang et al (2005), p. 18

<sup>47</sup> J.C. Phillips, *Ajustements fiscaux à la frontière dans le commerce international*, *Revue juridique de l'Université de Queensland*, vol. 9, n° 2.

<sup>48</sup> SerVaas van Thiel, *Rapport général*, dans Lang et al (2005), p.18, qui renvoie à la plainte de la CE contre le crédit d'impôt sur le revenu et l'amortissement spécial pour les biens d'équipement américains, L/6153, C/M/208, C/M/209 et États-Unis – Traitement fiscal des sociétés de vente étrangères, Rapport du Groupe spécial, OMC/DS/108/RW du 8 octobre 1999.

<sup>49</sup> SerVaas van Thiel, *Rapport général*, dans Lang et al (2005), 20

<sup>50</sup> SerVaas van Thiel, *Rapport général*, dans Lange et al (2005), p. 21



fiscalité (2019)<sup>51</sup> portait sur une plainte déposée par l'UE au sujet de mesures et de taxes fiscales spécifiques<sup>52</sup> introduites par le Brésil dans le secteur de l'automobile, de l'industrie électronique et technologique, des biens produits dans les zones franches (FTZ) et les avantages fiscaux pour les exportateurs. L'UE a affirmé que ces mesures étaient incompatibles avec les obligations de non-discrimination de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT) et de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (Accord SMC). Les mesures fiscales introduisaient plusieurs exonérations et réductions de taux d'impôts directs et indirects spécifiques dont bénéficiaient les membres du Marché commun du Sud (MERCOSUR) ou les locaux. Ces mesures ont été jugées incompatibles avec le TN et la NPF.

### 2.1.3. Subventions

L'article XVI du GATT et l'Accord SMC constituent le cadre des règles de l'OMC en matière de subventions. Il y a subvention lorsqu'il y a contribution financière d'un gouvernement ou d'un organisme public sur le territoire d'un membre et que, entre autres, des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, des incitations fiscales telles que des crédits d'impôt) et qu'un avantage est ainsi conféré.<sup>53</sup> Bien que les subventions soient couramment utilisées par les pays pour atteindre des objectifs légitimes, elles peuvent avoir «des effets défavorables sur les intérêts d'autres membres [de l'OMC] dont l'industrie peut souffrir de la concurrence déloyale des produits subventionnés sur ses marchés intérieurs ou d'exportation».<sup>54</sup> Par conséquent, les membres doivent notifier au Comité de l'OMC sur les SMC de toute subvention qu'ils adoptent.<sup>55</sup>

L'Accord SMC porte sur des subventions spécifiques, ce qui signifie qu'il est spécifique à une entreprise, à une industrie ou à un groupe d'entreprises ou d'industries.<sup>56</sup> Il établit une distinction entre les subventions prohibées et les subventions donnant lieu à une action - celles qui ont des effets défavorables sur les intérêts des autres membres en causant un préjudice à la branche de production nationale, en annulant ou en compromettant

les avantages qui en découlent indirectement ou directement ou en causant un préjudice grave.<sup>57</sup> Les subventions prohibées sont celles qui sont subordonnées ou dépendent des résultats à l'exportation ou de l'utilisation de produits nationaux de préférence par rapport aux produits importés.<sup>58</sup> L'annexe I de l'Accord SMC fournit une liste indicative des subventions à l'exportation et comprend «la remise totale ou partielle de l'exemption, ou le report spécifiquement lié aux exportations, des impôts directs ou des frais de protection sociale payés ou payables par les entreprises industrielles ou commerciales».<sup>59</sup> Une note de bas de page à cette disposition indique que les membres devraient appliquer le principe de pleine concurrence aux transactions entre des parties liées et lorsqu'elles ne contreviennent pas ou que des pratiques administratives ou autres ne contreviennent pas au principe qui entraîne une économie d'impôts directs, les membres devraient alors régler ces différends par le biais d'une convention sur la double imposition (CDI) ou d'un autre mécanisme international spécifique. En outre, cette disposition n'empêche pas un membre de prendre des mesures pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère.

Les subventions à l'exportation comprennent également «l'octroi de déductions spéciales directement liées aux exportations ou aux résultats à l'exportation, en sus de celles accordées au titre de la production destinée à la consommation intérieure, dans le calcul de la base sur laquelle les impôts directs sont perçus». En conséquence, les incitations basées sur le capital peuvent également être des subventions interdites.

Le traitement des mesures fiscales nationales a été et continue d'être une préoccupation majeure dans le domaine des subventions prohibées puisque, dans les cas où un groupe spécial de l'ORD conclut à l'existence d'une subvention prohibée, un membre sera tenu de la retirer sans délai et, si cela n'est pas fait, le membre plaignant pourra prendre des contre-mesures appropriées sur autorisation de l'ORD. Comme dans le cas du GATT, les incitations fiscales nationales risquent d'être contestées devant l'ORD, et des exemples

importants de ce genre se sont déjà produits. Par exemple, l'affaire des sociétés de vente à l'étranger des États-Unis (FSC américaines)<sup>60</sup> concernait une plainte déposée par la Communauté européenne selon laquelle le traitement fiscal spécial des FSC était incompatible avec la disposition sur les subventions. Le traitement fiscal spécial consistait en une exonération de l'impôt américain sur une partie des revenus du commerce extérieur de la FSC. La mesure a été considérée comme une subvention interdite et, faute de retrait, la Communauté européenne a demandé l'autorisation de prendre les contre-mesures appropriées et de suspendre les concessions sous la forme d'une taxe ad valorem de 100 % sur les importations de certains biens en provenance des États-Unis, pour un montant de 4043 millions de dollars américains par an. Cette autorisation a été accordée en 2003 et n'a pris fin qu'en 2006, lorsque les États-Unis ont adopté une loi de retrait de cette mesure.

### 2.1.4. L'Accord général sur le commerce des services (AGCS).

Tout comme le GATT, l'AGCS prévoit également les deux principes de non-discrimination, mais s'applique aux mesures affectant le commerce des services. Il s'applique généralement aux services de tout secteur, à l'exception des services fournis dans l'exercice de l'autorité gouvernementale (comme les services de police). La mesure devrait affecter des services et fournisseurs de services similaires<sup>61</sup> et ceux-ci doivent bénéficier d'un traitement non moins favorable que les services et fournisseurs de services nationaux ou ceux de tout autre pays. L'objectif principal de la NPF «est d'assurer à tous les membres de l'OMC l'égalité des chances en matière de fourniture de services, quelle que soit l'origine ou la destination des services ou la nationalité des fournisseurs de services».<sup>62</sup> Les membres de l'OMC peuvent exempter certaines mesures des obligations liées à la clause relative à la NPF (ces mesures sont énumérées dans l'annexe portant sur les exemptions prévues à l'Article II). L'obligation de la clause relative au TN dans l'AGCS est sensiblement différente de son fonctionnement dans le GATT - elle ne s'applique que dans la mesure où un membre s'est engagé à l'accorder pour un secteur de service spécifique dans la Liste d'engagements spécifiques. En outre, contrairement au GATT, l'AGCS a tenté de limiter son champ d'application aux mesures fiscales et aux CDI en recourant à des exemptions de la clause relative à la NPF et à celle sur le TN. L'article

XIV contient des exceptions générales et prévoit que tant que l'application d'une mesure ne constitue pas une discrimination arbitraire ou injustifiable ou une restriction déguisée au commerce des services, aucune disposition de l'AGCS ne sera interprétée comme empêchant son adoption ou son application :

- En ce qui concerne le TN, à condition que la différence de traitement vise à assurer l'imposition ou la perception équitable ou effective des impôts directs.
- En ce qui concerne la NPF, à condition que la différence de traitement soit le résultat d'une CDI ou de dispositions destinées à éviter la double imposition dans tout autre arrangement.

Une note de bas de page relative à l'exception sur le TN définit les types de mesures susceptibles d'assurer une imposition ou une perception équitable ou effective des impôts directs, y compris le traitement fiscal qui établit une distinction entre les résidents et les non-résidents (c'est-à-dire des taux plus élevés pour les établissements permanents) ou des règles générales de lutte contre l'évasion fiscale. Bien que ces exclusions semblent larges dans leur couverture, en pratique, elles n'ont pas empêché certaines mesures fiscales nationales d'être contestées devant l'ORD. Par exemple, l'affaire Argentine - Services financiers (2016) concernait des sanctions (y compris des mesures fiscales) introduites par l'Argentine applicables aux biens et services provenant de juridictions non coopératives (ou figurant sur une liste noire) qui ne s'engageraient pas dans la transparence fiscale, y compris le Panama. À l'époque, le Panama avait refusé de s'engager dans l'échange d'informations fiscales et les efforts globaux de coopération fiscale internationale, de même que ce refus s'était accompagné de l'utilisation de la politique commerciale pour « restreindre les tentatives d'autres pays de mettre un frein à la fuite fiscale et à la criminalité financière. »<sup>63</sup> Le Panama a soutenu que les mesures appliquées par l'Argentine étaient incompatibles avec les obligations de la NPF et du TN énoncées dans l'AGCS et le GATT.

Le Groupe spécial de l'ORD a estimé que les sanctions étaient incompatibles avec la NPF en déterminant que les services et les fournisseurs de services du Panama étaient comme ceux des autres pays membres. Toutefois, l'Organe d'appel a infirmé cette décision, estimant que

<sup>51</sup> *Brésil – certaines mesures concernant la fiscalité et les redevances*, Rapport du Groupe spécial, OMC/DS/472/R du 30 août 2017

<sup>52</sup> Traitement fiscal établi dans le cadre du programme informatique, du programme d'incitations pour le secteur des semi-conducteurs, du programme de soutien au développement technologique de l'industrie des équipements de télévision numérique, du programme d'inclusion numérique, du programme d'incitation à l'innovation technologique et à la densification de la chaîne d'approvisionnement automobile, du régime des entreprises majoritairement exportatrices et du régime spécial d'achat de biens d'équipement pour les entreprises exportatrices.

<sup>53</sup> Article 1(a)(1)(ii), Accord SMC

<sup>54</sup> Van den Bossche et Prevost (2021), p.159

<sup>55</sup> Voir les notifications en vertu de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires, disponibles en ligne à l'adresse suivante : [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/scm\\_e/notif\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/scm_e/notif_e.htm)

<sup>56</sup> Articles 1,2 et 2 de l'Accord SMC

<sup>57</sup> Article 5, Accord SMC

<sup>58</sup> Article 3, Accord SMC

<sup>59</sup> Alinéa (e), Annexe I, Accord SMC

<sup>60</sup> États-Unis – Traitement fiscal des sociétés de vente étrangères, Rapport du Groupe spécial, OMC/DS/108/RW du 8 octobre 1999

<sup>61</sup> La définition de la « similitude » n'a pas été fournie dans l'AGCS et la jurisprudence en la matière est limitée. Voir par exemple : *Argentine – Services financiers* (2016), OMC/DS453/AB/R.

<sup>62</sup> Van den Bossche & Prevost (2021), p.60

<sup>63</sup> Teppo Eskelinen & Matti Ylonen, *Panama et l'OMC : Nouveau constitutionnalisme de la politique commerciale et de la gouvernance fiscale mondiale*, Examen de l'économie politique internationale, 2017, 24 (4), 629 – 656

## Pertinence pour la ZLECAf:

La possibilité pour les membres de l'OMC de contester les politiques et mesures fiscales nationales, ainsi que l'utilisation d'incitations et de mesures fiscales défensives, doit être examinée dans le contexte de la ZLECAf. Parmi les premières questions à examiner, citons

- La question de savoir si les exclusions fiscales peuvent suffisamment garantir que les mesures fiscales ne pourront pas être contestées.
- Compte tenu du nombre croissant de différends portant sur des mesures fiscales, il est nécessaire d'établir un dialogue entre les deux disciplines.
- L'expertise du futur système de règlement des différends sur les mesures fiscales et la volonté de faire appel à des experts fiscaux.
- La possibilité que les mesures fiscales nationales soient limitées par les obligations de la ZLECAf et la nécessité de coopérer pour prévenir ou limiter cette possibilité.
- La possibilité que les politiques et l'administration douanières et fiscales soient considérées comme des barrières non tarifaires, ce qui oblige à les supprimer, à les réformer ou à faire des concessions.
- La nécessité d'une approche harmonisée du traitement des incitations fiscales pour éviter qu'elles ne soient potentiellement considérées comme des barrières non tarifaires.
- Évaluer le traitement des subventions dans le cadre de la ZLECAf afin de déterminer si elles devront être réglementées.
- Analyser le risque que des mesures fiscales défensives soient considérées comme discriminatoires.

la distinction entre les juridictions coopératives et non coopératives n'était pas fondée exclusivement sur l'origine et qu'il n'y avait aucune preuve que l'Argentine ne conférerait pas un traitement non moins favorable. La similitude des services et des fournisseurs de services était en cause et l'organe d'appel a estimé qu'une analyse du traitement non moins favorable devrait tenir compte des aspects réglementaires qui, dans ce cas, concernaient l'accès de l'Argentine aux informations fiscales sur les fournisseurs étrangers. Le traitement des mesures fiscales défensives peut donc également faire l'objet d'une contestation devant l'OMC et, compte tenu notamment des évolutions actuelles de la fiscalité internationale, y compris l'introduction de l'impôt minimum mondial, les pays devraient prêter une attention particulière aux implications commerciales. En outre, les nouvelles technologies rendront de plus en plus difficile la distinction entre le commerce de biens et de services (par exemple, l'impression 3D ou l'achat d'articles dans le métavers), ce qui aura un impact sur la capacité à imposer des droits de douane et d'autres taxes.

## 2.2. Le traitement de la fiscalité dans l'Union européenne<sup>64</sup>

Étant donné que l'objectif ultime de la ZLECAf est d'établir une union douanière et de passer progressivement à un marché unique, des leçons essentielles peuvent être tirées de l'Union européenne (UE). Le processus d'intégration économique européenne a débuté en 1957 avec le traité de Rome et la création de la Communauté économique européenne qui, à partir de 1993 et l'entrée en vigueur du traité de Maastricht, est devenue l'Union européenne. L'UE compte actuellement 27 États membres, dont six États membres fondateurs<sup>65</sup> et plusieurs vagues d'adhésion par la suite, ainsi qu'un État membre - le Royaume-Uni - qui a quitté l'UE en 2020.

Non seulement sur le plan géographique, mais aussi sur le fond, l'UE a été un projet d'intégration progressive et toujours plus poussée. Même si, dès le début, son économie politique a été établie sur le principe que la libéralisation des échanges, la libre mobilité des facteurs de production et la garantie d'une concurrence libre et équitable augmenteraient le niveau général de bien-être et de prospérité. La libéralisation s'est faite par étapes. Les barrières telles que les droits de douane, les restrictions quantitatives, les exigences en matière de produits, la garantie de la mobilité des capitaux, etc. n'ont été levées que progressivement. L'achèvement du marché intérieur a pris des décennies, les mesures de fiscalité directe étant ciblées au début des années 1990. Tout d'abord, en termes de portée territoriale : pour devenir un État membre de l'UE, il faut non seulement être géographiquement situé en Europe<sup>66</sup>, mais aussi satisfaire à certaines normes de fond établies en vertu des dénommés critères de Copenhague de 1993. Selon ces critères, devenir un État membre de l'UE suppose qu'un pays ait continuellement mis en place des institutions stables garantissant la démocratie, qu'il adhère à l'État de droit, qu'il protège effectivement les droits de l'homme, y compris les droits des minorités, et qu'il dispose d'une économie de marché suffisamment stable et viable pour pouvoir résister à la pression concurrentielle et aux forces du marché au sein de l'UE. Il ne s'agit pas d'expressions vagues, mais de conditions objectivement quantifiables qui sont rigoureusement vérifiées pendant le processus d'adhésion (et dans certains cas également après l'adhésion). Le principe est que l'UE ne peut être aussi forte que les institutions et les économies de ses États membres.

Deuxièmement, en ce qui concerne le champ d'application matériel de l'intégration de l'UE : l'intégration ne serait pas réalisée par l'obtention d'un consensus politique pur et simple, mais plutôt par la suppression complète des premiers obstacles au commerce, ce qui nécessiterait en pratique une action commune - les États membres se mettraient d'accord sur la coordination simplement parce qu'ils y sont obligés. L'exemple le plus simple est la libre circulation des marchandises - l'union douanière et l'interdiction des restrictions quantitatives garantissent qu'il n'existe aucune entrave à la libre circulation des marchandises entre les États membres. Cela a été renforcé par la jurisprudence de la Cour européenne de justice (CEJ) qui a interprété toute exigence relative aux produits intérieurs comme une mesure ayant un effet équivalent à une restriction quantitative.<sup>67</sup>

L'engagement d'établir des institutions fortes et

d'entreprendre une action commune pour éliminer tout obstacle au commerce sont des éléments clés du cadre de la ZLECAf. Le concept de la portée territoriale de l'UE devrait souligner aux pays africains la nécessité de s'engager dans une évaluation de l'état de préparation des institutions et des cadres qui peuvent avoir un impact sur le libre-échange. D'un point de vue contextuel, l'état de préparation des administrations fiscales et douanières africaines et les cadres réglementaires qui favorisent leurs mesures administratives doivent être revus et, le cas échéant, renforcés, notamment pour faire appliquer le principe de compatibilité des processus, des capacités, des outils et des systèmes.

### 2.2.1. Libertés fondamentales

Les libertés fondamentales de l'UE constituent l'un des deux piliers (parallèlement aux règles relatives aux aides d'État) du traité de l'UE, ayant le plus d'impact sur les mesures fiscales nationales. Les libertés fondamentales contiennent essentiellement une interdiction adressée aux États membres de pratiquer des discriminations entre des situations transfrontalières et nationales comparables, et entre des situations transfrontalières comparables. En ce sens, elles ressemblent à un traitement national particulièrement complet et aux règles de la nation la plus favorisée. Il existe quatre libertés fondamentales : la libre circulation des biens, des services, des personnes et des capitaux.

La libre circulation des marchandises repose sur plusieurs règles principales. Tout d'abord, l'union douanière supprime tous les droits de douane entre les États membres et impose un barème tarifaire commun aux pays tiers qui importent des marchandises dans l'UE. Comme expliqué précédemment, les droits de douane constituent une ressource propre de l'UE. En outre, en raison de l'absence de droits de douane entre les États membres, les recettes douanières sont non seulement redirigées (des États membres vers le budget de l'UE), mais elles sont également entièrement perdues pour le commerce intra-UE. En termes de pourcentage de recettes qui ont dû être compensés, plusieurs États membres ayant adhéré relativement récemment à l'UE peuvent donner un aperçu : lorsque la Bulgarie a rejoint l'UE en 2007, ses recettes provenant des droits de douane et des droits d'importation sont passées de 2,8 % des recettes totales en 2006 à 0,6 % en 2007<sup>68</sup> - première année d'adhésion à l'UE ; pour la Hongrie, les chiffres sont de 1,9 % à 0,7 % au cours de la première année d'adhésion à l'UE ; la Slovaquie de 1,4 % à 0,6 %, etc. Il convient toutefois de noter que l'adhésion à l'UE est précédée d'une diminution rapide des droits de douane

<sup>64</sup> Pour en savoir plus sur les enseignements tirés de l'Union européenne, voir : Ivan Lazarov et Joy Waruguru Ndubai, *Identifier les implications fiscales potentielles de certaines dispositions de la ZLECAf : Expériences de l'UE et quelques idées de l'OMC*, à venir, GTPC de la WU.

<sup>65</sup> Belgique, France, Allemagne, Italie, Luxembourg et Pays-Bas.

<sup>66</sup> Le critère géographique a été déterminant dans le rejet de la demande d'adhésion du Maroc à l'UE en 1987.

<sup>67</sup> Par exemple, l'exigence d'un certificat d'origine pour un produit : CJEU, 11 juillet 1974, affaire C-8/74, *Dassonville*, EU :C:1974:82.

<sup>68</sup> Les États membres sont autorisés à conserver une fraction des droits de douane en tant que coûts administratifs considérés

et d'un alignement sur le calendrier tarifaire de l'UE. Ainsi, l'examen de la seule année précédant immédiatement l'adhésion n'est pas particulièrement révélateur. Dix ans avant l'adhésion à l'UE, les droits de douane de la Bulgarie représentaient 6,4% de ses recettes totales, les chiffres étant de 7,4% pour la Hongrie et de 7,6% pour la Slovaquie. Ces chiffres ne sont pas marginaux. Bien qu'il soit difficile de mesurer les mécanismes exacts de compensation de ces pertes de recettes, on peut noter que, par exemple, les recettes de TVA en pourcentage des recettes totales ont augmenté de 19,4 % à 32,2 % pour la Bulgarie, de 17,3 % à 23,5 % pour la Hongrie et de 0 % à 21,7 % au cours de la même période de 10 ans (au cours de laquelle ces pays ont dû mettre en œuvre le cadre commun de TVA de l'UE).<sup>69</sup>

La libre circulation des marchandises va également de pair avec l'harmonisation de la TVA et des droits d'accises transfrontaliers entre les États membres. Une note de prudence pourrait être de mise lorsqu'il s'agit de l'harmonisation du traitement de la TVA, car le système commun repose sur le principe d'une taxation basée sur la destination : l'exportateur prélève un taux zéro (tout en conservant le droit de déduction), tandis que l'importateur doit appliquer sa TVA nationale, ce qui crée potentiellement des opportunités de fraude à la TVA (par exemple, la fraude carrousel) qui a un impact significatif sur les recettes des États membres.

Outre la libre circulation des marchandises, les libertés fondamentales de l'UE garantissent la libre circulation des travailleurs, le droit d'établissement, la libre prestation de services et la libre circulation des capitaux. Ces libertés créent une myriade d'effets directs et indirects sur la politique fiscale. D'une part, elles ont un impact direct sur les règles relatives au traitement identique des travailleurs résidents et non résidents (en ce qui concerne la déductibilité des dépenses), à la limitation de la possibilité d'imposer des taxes de sortie, au traitement des groupes de sociétés, à la restriction des règles en matière d'évasion fiscale, à l'imposition des revenus passifs, à l'imposition des dividendes et des biens immobiliers par les non-résidents, à la déductibilité des dépenses pour les services fournis à partir d'un autre État membre de l'UE, à certaines limitations du principe de pleine concurrence, etc. S'il n'est ni nécessaire ni possible d'énumérer de manière exhaustive tous les exemples d'impact direct des libertés fondamentales aux fins du présent document, l'idée principale est claire : les États membres ne peuvent

pas entraver les échanges en traitant les situations transfrontalières de manière désavantageuse d'un point de vue fiscal (à moins qu'ils ne puissent justifier un tel traitement).

Cela conduit à un certain nombre d'effets indirects qui sont probablement encore plus importants car ils transcendent les détails de tout cadre particulier d'intégration supranationale comme l'UE. La libéralisation de la mobilité des facteurs de production entre un certain nombre de juridictions relativement similaires conduit à des facteurs de production mobiles pour des raisons réglementaires (y compris fiscales). Cela augmente les conditions de concurrence (fiscale) entre les juridictions. Dans le même temps, les États membres qui connaissent des sorties de capitaux se trouvent limités dans la lutte contre ces sorties, car toute mesure restreignant les mouvements de capitaux peut être considérée comme une restriction du marché intérieur. Ces évolutions ont été observées dans l'UE, ce qui a conduit à un changement de politique relativement récent de la part de la Commission européenne, qui a commencé à examiner de plus près les mesures visant à lutter contre la concurrence fiscale tout en donnant aux États membres davantage de possibilités de combattre les pratiques abusives. Outre les effets sur les capitaux, le marché intérieur a également eu un impact sur la mobilité de la main-d'œuvre avec des flux migratoires internes clairs : de l'Est et du Sud moins développés vers l'Ouest et le Nord plus développés. Cela a un impact potentiel sur la capacité des impôts sur le revenu des personnes physiques à générer des recettes et sur la compétitivité globale des marchés causée par les «fuites/gains de cerveaux».

Sur la base de ce qui précède, les pays membres de la ZLECAf doivent garder à l'esprit ces enseignements de l'histoire déjà observés afin que, lorsqu'ils s'engagent sur la voie de l'intégration économique supranationale, ils puissent mieux déterminer leur position relative et agir à la fois au niveau national et au sein des organes de décision supranationaux pour atténuer autant que possible les effets négatifs attendus. Il convient de noter que, bien que les membres de l'UE aient eu un temps considérable et de circonstances économiques, sociales et politiques beaucoup plus favorables, les pays africains sont confrontés à un paysage très différent. L'état actuel de ce paysage signifie qu'il serait plus utile d'anticiper et d'agir sur les défis potentiels de la fiscalité et d'établir la coopération nécessaire pour faciliter cela.

### 2.2.2. Aides d'État

D'une manière générale, la suppression des obstacles aux échanges et à la mobilité des facteurs de production entre des pays suffisamment similaires - car si les pays ne sont pas similaires, les raisons réglementaires jouent peu dans les choix de mobilité - exacerbe la concurrence fiscale en tant que forme de concurrence réglementaire. Même si la concurrence fiscale n'est pas nécessairement a priori «mauvaise», puisqu'elle peut conduire à une allocation économiquement plus efficace des ressources et des cadres juridiques, certaines formes de concurrence fiscale ne sont pas souhaitables. La concurrence fiscale est traitée de plusieurs façons en vertu du droit communautaire. D'une part, il existe un code de conduite non contraignant, qui est une forme d'accord tacite entre les États membres visant à supprimer les pratiques existantes de concurrence fiscale dommageable et à ne pas en introduire de nouvelles. Ces pratiques coïncident largement avec l'interprétation de l'OCDE des pratiques fiscales dommageables. D'autre part, le droit communautaire contient également une puissante barrière de droit contraignant à la concurrence fiscale, à savoir les règles relatives aux aides d'État, sur lesquelles la Commission européenne s'est largement appuyée pour lutter contre les aides d'État fiscales.

En vertu des règles relatives aux aides d'État, il est interdit aux États membres de favoriser certaines entreprises, notamment en leur offrant un régime fiscal plus avantageux. Bien qu'il existe certaines exceptions, l'application des mesures fiscales en matière d'aides d'État a eu un impact profond sur la politique fiscale des États membres. En principe, toute forme d'allégement fiscal peut constituer une aide d'État dès lors qu'elle procure un avantage sélectif à certaines entreprises. Il peut s'agir de zones économiques spéciales, de vacances fiscales, de réductions d'impôts ad hoc en faveur de certains investisseurs, y compris au moyen d'accords de prix avancés, d'autres décisions fiscales ou de pratiques administratives simplement favorables, de toute forme de régime favorisant les investisseurs étrangers, etc. Il semble tout à fait naturel que plus l'intégration économique établie sur la base des principes de l'économie de marché est profonde, plus il faut s'assurer qu'aucune interférence gouvernementale ne vienne fausser la concurrence loyale. Ces mesures protègent en outre les petites nations moins développées contre leurs homologues plus grands et plus capables économiquement.

Ce qui précède ne signifie pas qu'il n'y a pas de subventions dans l'UE. Au contraire, la plus grande

partie du budget de l'UE est consacrée aux subventions au secteur agricole. Cela signifie que l'UE a une politique commune en matière de subventions et retire de ses États membres la plupart de leurs possibilités de mettre en place des politiques propres et distinctes en la matière. Naturellement, ce changement fait de l'UE un acteur beaucoup plus puissant sur la scène internationale, mais il nécessite également des ressources propres substantielles qui lui donnent la capacité d'agir et de distribuer des ressources financières.

Bien que le traitement des subventions soit abordé dans une prochaine note d'orientation, il existe des considérations clés à prendre en compte afin d'équilibrer la nécessité de soutenir les industries/secteurs naissants et de favoriser des entreprises spécifiques en violation des obligations commerciales. La disponibilité des subventions à travers le continent est une question un peu plus sensible et nuancée et le développement d'une approche commune, sujette à révision sur la base des progrès réalisés par les pays sera essentiel. Ceci est particulièrement important dans le contexte du traitement des incitations fiscales, des zones économiques spéciales et des autres régimes fiscaux préférentiels.

Compte tenu de l'expérience de l'UE, il existe un certain nombre de questions que les États parties à la ZLECAf et les institutions qui sont essentielles à la mise en œuvre devront examiner :

- L'évaluation des domaines de la politique fiscale qui nécessiteront une harmonisation ou, au minimum, une coopération, sera essentielle pour préparer les capacités et les infrastructures nécessaires à des fins de compatibilité. Cela sera particulièrement important pour la coopération douanière et la surveillance de la fraude, de la mauvaise facturation commerciale, du blanchiment d'argent et d'autres crimes financiers.
- Pour éviter les litiges potentiels, qui peuvent être un processus coûteux, les pays africains devraient envisager l'introduction d'un mécanisme de soutien pour évaluer les types de mesures fiscales directes et indirectes qui peuvent violer les clauses de la NPF et du TN et être considérées comme des MNT susceptibles d'être transformées en BNT. Un groupe de médiation permanent pourrait également constituer un mécanisme approprié.
- Un manque de clarté quant à l'application des règles de la ZLECAf à tous les types de taxes créera une charge d'interprétation pour le futur

<sup>69</sup> Tous ces chiffres sont tirés de la base de données de l'OCDE sur les statistiques des recettes mondiales, disponible à l'adresse <https://stats.oecd.org/>

organe de règlement des différends. Cela signifie que la compétence pour évaluer les différends ou les consultations en matière fiscale doit être strictement évaluée et que la

coopération avec les experts fiscaux sera essentielle pour garantir que, lorsque des problèmes fiscaux sont identifiés, des mécanismes alternatifs de résolution sont disponibles.

Dans l'ensemble, la nécessité de traiter les questions soulevées dans cette section doit être considérée comme urgente et les pays doivent adopter une approche de prévention plutôt que de lutte contre l'incendie. Pour superviser le succès de la ZLECAf, nous devons reconnaître que l'examen des questions fiscales occupe une position plus sensible et politique

#### Pertinence pour la ZLECAf:

- Examiner les étapes de l'achèvement du marché intérieur africain, comment chaque étape affecterait les mesures fiscales nationales, comment se préparer au mieux et quand commencer la préparation.
- Déterminer quels pays seraient en concurrence les uns avec les autres, compte tenu de leurs similitudes relatives en dehors des régimes réglementaires et fiscaux.
- Évaluer et identifier de nouveaux mécanismes pour minimiser et résoudre les litiges fiscaux transfrontaliers, notamment en matière de TVA.
- Évaluer et répondre à la nécessité d'établir des limites efficaces à la concurrence fiscale dommageable.
- Quelles parties de la ZLECAf entraîneraient la nécessité de coordonner les régimes fiscaux ? Envisager des taxes telles que la TVA et les droits d'accises, mais aussi l'intégration des entreprises transfrontalières - par exemple, les taxes sur les dividendes, les intérêts, les redevances, les gains en capital ; et les retenues à la source.
- Y a-t-il un rôle à jouer dans l'établissement de ressources propres significatives de l'UA et dans quelle mesure cela serait conforme à ses objectifs et aspirations ?
- Quels sont les défis institutionnels dans la mise en œuvre effective de la ZLECAf, en particulier au niveau national, et quelles sont les conditions préalables nécessaires à cette mise en œuvre ?
- Quel serait l'impact de la ZLECAf sur les recettes des droits de douane et comment cet impact pourrait-il être compensé par d'autres sources de revenus telles que la TVA ?
- L'intégration transfrontalière devrait prendre en compte la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale transfrontalières ;
- Analyser les effets directs que la ZLECAf pourrait avoir sur les mesures fiscales nationales.
- Analyser les effets indirects que la ZLECAf pourrait avoir sur les flux de revenus nationaux en raison de la mobilité des facteurs de production et quels sont les moyens possibles de contrer ces effets ou d'accroître sa propre compétitivité.
- Réfléchir à la politique la plus judicieuse en matière de subventions fiscales dans le cadre de la ZLECAf et à la manière dont cette politique devrait être appliquée.

et qu'il nécessitera, par conséquent, une coopération technique et administrative accrue, en particulier dans les circonstances économiques actuelles.

### 3. L'INTERACTION ENTRE LES MESURES FISCALES ET LES ACCORDS INTERNATIONAUX D'INVESTISSEMENT

Les AII comprennent les traités bilatéraux d'investissement (TBI), les accords multilatéraux d'investissement et les dispositions relatives aux investissements contenues dans les ALE. Les TBI représentent le type d'AII le plus courant, bien qu'ils contiennent tous, dans l'ensemble,

des dispositions similaires qui visent à réglementer les relations entre les investisseurs et les pays d'accueil.<sup>70</sup> En particulier, et c'est ce qui fait l'intérêt de son analyse, les AII offrent aux investisseurs une multitude de protections qui peuvent être mises en œuvre soit par le biais du règlement des différends entre investisseurs et États (ISDS), soit par le biais du règlement des différends entre États. L'ISDS s'effectue par le biais d'un arbitrage international contraignant, un mécanisme qui a particulièrement préoccupé les pays en développement dans le contexte de la fiscalité internationale. En effet, «les AII imposent aux États des obligations qui peuvent créer des frictions avec les mesures fiscales prises au niveau national... les actions des autorités fiscales... et plus généralement l'élaboration de la politique fiscale peuvent potentiellement engager la responsabilité internationale d'un État en vertu d'un AII lorsqu'elles ont un effet négatif sur les investisseurs et les investissements étrangers».<sup>71</sup>

Au cours des 20 dernières années, on a assisté à une tendance croissante de cas d'ISDS liés à la fiscalité - 165 à la fin de l'année 2021.<sup>72</sup> La majorité des différends sont fondés sur l'ancienne génération d'accords internationaux d'investissement, qui comportent des dispositions générales et n'excluent pas la fiscalité de leur champ d'application.<sup>73</sup> Selon la CNUCED<sup>74</sup>, certaines des dispositions les plus importantes comprennent<sup>75</sup>:

- Les définitions de l'investissement et de l'investisseur - ce point est important car il établit les types d'actifs et de personnes couverts par l'AII. Les AII d'ancienne génération contiennent des définitions larges qui couvrent une liste non limitative d'actifs détenus par des investisseurs étrangers. Plus important encore, ils ne tiennent pas compte des difficultés rencontrées par les CDI dans le domaine du chalandage fiscal et du droit général aux avantages d'une convention fiscale. Sans un traitement similaire dans le cadre d'un AII, il sera très difficile pour les autorités fiscales de déterminer si un investisseur

étranger doit être couvert par un AII, ce qui est particulièrement important compte tenu de la complexité et de la transparence croissantes des chaînes de propriété.

- Le TN - Tout comme la disposition contenue dans l'AGCS et le GATT, cette obligation ne préserve pas nécessairement la distinction des contribuables en fonction de leur résidence et le traitement préférentiel des investisseurs résidents pourrait être contesté dans le cadre d'un AII.
- Un traitement juste et équitable (TJE) - L'une des protections les plus fréquemment invoquées par les investisseurs, elle vise à garantir que la norme de traitement d'un investisseur ou d'un investissement étranger est conforme au droit international coutumier et a été interprétée comme incluant la stabilité réglementaire et la conformité aux attentes légitimes d'un investisseur. Étant donné que la politique fiscale doit souvent répondre à un contexte économique changeant, le TJE peut exposer les règles fiscales en évolution à des réclamations liées à l'ISDS s'il est rédigé en termes généraux.

<sup>70</sup> Peter Muchlinski, *Le cadre de protection des investissements : Le contenu des TBI*, dans Karl P. Sauvant et Lisa E. Sachs, *Les effets des traités sur l'investissement direct étranger : Les conventions sur les investissements bilatéraux, les conventions sur la double imposition et les flux d'investissement*, Oxford Scholarship Online, 2009.

<sup>71</sup> CNUCED, *Rapport sur l'investissement dans le monde - réformes fiscales internationales et investissement durable*, CNUCED, 2022, p. 87. Disponible en ligne sur : <https://unctad.org/webflyer/world-investment-report-2022>

<sup>72</sup> CNUCED, *Les accords internationaux sur l'investissement et leurs incidences sur les mesures fiscales : Ce que les responsables de la politique fiscale doivent savoir - Un guide de la CNUCED basé sur le Cadre de politique d'investissement pour le développement durable*, CNUCED, 2021. Disponible en ligne sur : <https://unctad.org/webflyer/international-investment-agreements-and-their-implications-tax-measures-what-tax> et CNUCED (2022), n.

<sup>73</sup> Ibid

<sup>74</sup> CNUCED (2021), n. 114 - Ce travail a été entrepris conjointement avec le GTPC de WU

<sup>75</sup> CNUCED (2021), n. 114

- La protection et la sécurité intégrales (PSI) - Cette disposition, dont l'application est tout aussi vaste que celle du TJE, exige que le pays d'accueil ne porte pas préjudice aux investisseurs ou à leurs investissements par des actes imputables à l'État et qu'il protège les investisseurs et les investissements contre les actions de parties privées. Les anciens All ne précisent pas les limites de cette disposition qui, dans le cadre des All de nouvelle génération, devrait exclusivement concerner la protection physique ou policière. Par conséquent, certaines préoccupations relatives aux mesures fiscales ou tout comportement lié à la fiscalité de la part des administrations fiscales, comme la saisie d'actifs ou l'exercice de pouvoirs d'accès à l'information, peuvent se poser ici.
- L'expropriation – cette disposition protège les investisseurs contre la dépossession de leurs investissements par le pays d'accueil. La plupart des All d'ancienne génération prévoient également une protection contre l'expropriation indirecte. Dans certains cas, il en résulte que les mesures fiscales qui ont pour effet de priver (substantiellement) l'investisseur de la valeur de son investissement sont vulnérables aux réclamations des investisseurs.
- Le transfert de fonds - cette disposition accorde aux investisseurs le droit à la libre circulation des flux liés à l'investissement à destination et en provenance du pays d'accueil. Dans les All d'ancienne génération, cela a été sans exception et pourrait rendre l'application standard des retenues à la source ou des taxes de sortie vulnérable aux réclamations des investisseurs.

Comme nous l'avons mentionné, le risque de cas d'ISDS liés à la fiscalité a été une préoccupation particulière pour les pays.

L'impact financier et politique de ces différends a conduit à une rédaction plus prudente des dispositions des All. Par exemple, suite aux cas Vodafone et Cairn, l'Inde a résilié trente traités bilatéraux d'investissement en mars 2018 pour pousser à la renégociation sur la base d'un accord modèle conçu en 2015. Le changement le plus important contenu dans le modèle était l'augmentation des limitations pour les investisseurs d'initier l'ISDS.

Il est important de noter que les résultats de l'ISDS peuvent également avoir un impact sur les obligations commerciales. L'affaire Micula reste une question litigieuse depuis 2013. Elle concernait le retrait d'un régime d'incitation (qui comprenait des avantages fiscaux) qui avait été entrepris pour se conformer aux exigences en matière d'aides d'État dans le cadre de l'entrée de la Roumanie dans l'UE. Bien que l'investisseur se soit vu attribuer le montant indiqué ci-dessus, l'UE a déclaré que le paiement de la sentence constituerait une aide d'État.

Des limites financières et politiques importantes sont en jeu lorsqu'il s'agit de l'exercice de la protection des investisseurs. Dans la conception de tout futur protocole d'investissement, les pays membres de la ZLECAf doivent faire preuve d'une extrême prudence pour s'assurer que les mesures fiscales ne peuvent pas être contestées dans ces forums et même si elles le sont, il est nécessaire de consulter des experts fiscaux.

Vous trouverez ci-dessous un résumé de certains cas d'ISDS liés à la fiscalité qui ont fait couler beaucoup d'encre, ainsi que les plaintes déposées et les sentences rendues :

| Cas                              | All                                                                     | Demande de protection de l'investisseur | Sentence                                                           |
|----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Yukos Universal c. Russie (2005) | Traité sur la Charte de l'énergie                                       | Expropriation indirecte                 | 50 milliards de dollars américains plus intérêts (sentence finale) |
| Vodafone c. Inde (I) et (II)     | TBI entre l'Inde et le Royaume-Uni/<br>TBI entre l'Inde et les Pays-Bas | TJE                                     | 5,47 millions de dollars américains                                |
| Cairn c. Inde                    | TBI Inde – Royaume-Uni                                                  | TJE                                     | 1,2 milliards de dollars américains                                |
| Micula c. Roumanie               | TBI Roumanie – Suède                                                    | Expropriation indirecte et TJE          | 116 millions de dollars américains                                 |

**Pertinence pour la ZLECAf:**

- Identifier les dispositions relatives à l'investissement qui ont une incidence sur la politique fiscale intérieure des États membres.
- Évaluer si le futur protocole d'investissement de la ZLECAf offre aux investisseurs un accès direct aux litiges par le biais de l'ISDS.
- Évaluer si les protections des investisseurs contiennent suffisamment d'indications sur le traitement des questions fiscales et/ou des exclusions substantielles pour informer les arbitres que la fiscalité ne doit pas être réglementée dans leurs forums.
- Déterminer le type d'engagement requis entre la communauté fiscale et la communauté des investisseurs pour établir un dialogue sur l'impact potentiel des mesures fiscales.
- Examiner le processus d'élimination des All entre les nations africaines après l'entrée en vigueur du protocole d'investissement.
- Déterminer comment les pays empêcheront les investisseurs d'utiliser des All de vieille génération avec des pays non africains pour contester les mesures fiscales. Évaluer le processus de leur mise à jour.
- Quel serait le système optimal de règlement des différends au sein de la ZLECAf en ce qui concerne le règlement des différends fiscaux et quel devrait être le rôle des tribunaux nationaux dans ce domaine, le cas échéant ?
- Les mesures existantes dans le cadre des CDI sont-elles suffisantes pour offrir une certitude fiscale aux investisseurs, sinon quelles sont les options à explorer ? (Par exemple, la médiation)

## RECOMMANDATIONS ET PROCHAINES ÉTAPES

Étant donné l'impact que les obligations commerciales et les protections en matière d'investissement contenues dans les ALE peuvent avoir sur la politique et les mesures fiscales, et compte tenu de la mise en œuvre en cours de la ZLECAf, les pays membres devraient être proactifs, s'atteler à identifier les défis actuels et futurs et préparer le cadre pour y répondre. Ce dialogue ne pourrait pas tomber à un moment plus opportun, compte tenu de l'état actuel de la réforme de la fiscalité internationale et des ALE, ainsi que du débat de l'OMC sur son avenir. En outre, de nombreux détails restent encore ouverts dans la conception de la ZLECAf et c'est l'occasion d'établir une base de coopération entre les acteurs clés pour la réussite de la future union douanière et du marché unique.

Les pays membres doivent maintenant envisager les actions suivantes :

- Fournir des recherches sur l'impact potentiel de la ZLECAf sur les politiques fiscales, les recettes et l'administration afin d'identifier les principales questions à traiter à court et à long terme. Il s'agira également de fournir aux pays des recommandations sur la façon de prendre des mesures. Cela pourrait, de manière plus immédiate, résoudre les questions clés suivantes :
  - » L'identification des dispositions des Accords de la ZLECAf qui ont des implications potentielles en matière de politique fiscale.
  - » Les incidences sur les recettes tarifaires à court et à long terme ainsi que les solutions proposées pour combler les écarts de recettes pour les pays tributaires des tarifs douaniers.
  - » La coopération douanière et la préparation à la facilitation des échanges, y compris les principaux enseignements tirés des communautés économiques régionales (CER).
  - » Le rôle de la technologie dans la facilitation du commerce.

» L'évaluation de la compatibilité des politiques communes d'incitation fiscale avec les exigences de la ZLECAf en matière de BNT et le potentiel d'une approche harmonisée.

- Engager un dialogue permanent entre les responsables de la fiscalité, du commerce et de l'investissement, ce qui nécessite une compréhension commune des concepts clés et des chevauchements.
- Mettre en place une initiative au sein des administrations fiscales pour comprendre le rôle que leurs actions et activités pourraient jouer en tant qu'obstacles potentiels au commerce. Cela pourrait mieux alimenter les notifications et le suivi des MNT liées à la fiscalité.
- Lancer une plateforme de coopération, de suivi et de réforme conjointe hébergée en collaboration par l'ATAF, l'UA et le Secrétariat de la ZLECAf.
- Mettre en place un programme permanent pour aider les pays, les négociants et les futurs mécanismes de règlement des différends à comprendre le rôle et l'impact de la fiscalité.
- Établir un cadre pour le soutien technique aux pays afin de les préparer à la coopération douanière, à la facilitation du commerce au sens large et à l'examen de la compatibilité de la politique et des mesures fiscales avec les obligations de la ZLECAf.
- Évaluer le recours à la médiation pour régler les différends fiscaux.
- Établir les bases et la séquence de la coordination fiscale dans la ZLECAf.

Cela permettra de jeter les bases d'une coopération en matière de facilitation des échanges afin d'éliminer tout retard dans les procédures douanières et de garantir la simplicité, la certitude et la clarté pour les opérateurs intra-africains. Ceci facilitera une large identification des MNT liées à la fiscalité qui pourraient être considérées comme des BNT et l'action rapide qui sera nécessaire pour y remédier.

Cette note de synthèse montre qu'il reste du travail à faire pour comprendre les impacts attendus de la ZLECAf sur les recettes, les politiques et l'administration. Comme nous l'avons précédemment souligné, cette note d'orientation est la première d'une série portant sur la ZLECAf qui guidera et complètera un dialogue et un engagement plus larges avec le Secrétariat de la ZLECAf, l'Union africaine et les pays membres de l'ATAF. L'objectif principal est de définir un programme pour le rôle que les administrations fiscales joueront dans la mise en œuvre de la zone de libre-échange. L'ATAF fournira à ses membres une analyse plus approfondie des questions actuelles et futures que la fiscalité est susceptible de susciter à la ZLECAf ainsi que des obstacles que la ZLECAf peut présenter pour la mise en œuvre de mesures ou de réformes fiscales à l'avenir. Plus important encore, ce travail ouvre la voie à l'opérationnalisation du département des douanes et du commerce, y compris la volonté de fournir une assistance technique dans le cadre de la nouvelle stratégie.

### Contexte de la note d'orientation

Cette note d'orientation est l'une des publications du projet de recherche conjoint du Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF) et du Centre de politique fiscale mondiale (GTPC) de l'Université de Vienne (WU), de l'Institut de droit fiscal autrichien et international, (Université d'économie de Vienne). Le projet vise à identifier et à évaluer les implications fiscales de l'Accord constituant la Zone de libre-échange continentale africaine (ZLECAf). La note d'orientation s'appuie sur les principales idées et recommandations issues de la recherche, des dialogues sur les politiques, des présentations et des discussions du [7e Congrès du Réseau africain de recherche fiscale \(ATRN\)](#), qui a été abrité par l'administration fiscale du Ghana (GRA) du 5 au 7 septembre 2022 sur le thème : Les incidences de la ZLECAf sur la politique fiscale et les recettes.

Elle s'appuie également sur les délibérations du webinaire technique et consultatif qui s'est tenu le 23 juin 2022 sur le thème « [Evaluation des incidences de la ZLECAf sur les recettes et la politique fiscale au sens large](#) ». Les produits finaux attendus du projet sont : un document de cadrage sur les recettes et les incidences fiscales au sens large de la ZLECAf, ainsi que des notes d'orientation destinées aux experts fiscaux et portant sur les principes commerciaux, des notes d'orientation à l'intention des professionnels du négoce et portant sur les principes fiscaux.

### Références

La présente note d'orientation a été élaborée conjointement par le Forum des administrations fiscales africaines (ATAF) et le Centre de politique fiscale mondiale (GTPC) de l'Université de Vienne (WU), de l'Institut de droit fiscal autrichien et international, Université d'économie et de commerce de Vienne. La publication a été préparée par Mme Joy Waruguru Ndubai, Dr. Ivan Lazarov et Mme Ruth Wamuyu Maina (tous du GTPC). Des contributions y ont été fournies par le Dr Ezera Madzivanyika, Mme Nthabiseng Debeila et M. Frank Kalizinje (tous de l'ATAF). Les équipes ont été supervisées par le professeur Dr Jeffrey Owens (GTPC), le Dr Ezera Madzivanyika et Mme Mary Baine (secrétariat de l'ATAF) qui ont également revu la publication et fourni de précieux commentaires. Tout le mérite revient également à M. Logan Wort, secrétaire exécutif de l'ATAF, pour son examen de haut niveau et ses conseils stratégiques.

### À propos de l'ATAF

Le Forum des administrations fiscales africaines est une organisation qui a été créée par les administrations fiscales africaines en 2009, dans le but d'améliorer leurs performances. Les administrations fiscales de 41 pays d'Afrique sont membres de l'ATAF, soit 74 des administrations fiscales du continent, ce qui en fait le premier organisme en matière de fiscalité sur le continent. Deux pays, le Mali et la Somalie, ont été les derniers à rejoindre l'organisation en 2020. L'ATAF estime qu'une meilleure administration fiscale renforcera la croissance économique et la responsabilité de l'État envers ses citoyens et mobilisera plus efficacement les ressources intérieures. L'institution, qui en est à sa douzième année d'existence, s'est positionnée comme la solution africaine pour améliorer la collecte des recettes,

promouvoir le rôle de la fiscalité dans la gouvernance et la construction de l'État et faire entendre la voix du continent sur les questions fiscales internationales.

Le Secrétariat de l'ATAF exprime sa gratitude à tous les États membres pour leur soutien continu, les données et les ressources fournies qui sous-tendent ses publications. Le soutien des membres de l'ATAF, des partenaires de développement et des donateurs joue également un rôle clé dans le succès du développement de l'ATAF en tant que plateforme importante pour l'Afrique sur les questions fiscales, avec un soutien technique et financier continu depuis sa création en 2009.

## **À propos du Centre international de politique fiscale de l'Université de Vienne (WU GTPC)**

Le [Centre international de politique fiscale de l'Université de Vienne \(WU GTPC\)](#) est hébergé à l'Institut de droit fiscal autrichien et international de la WU (Université d'économie de Vienne), l'une des principales institutions internationales de recherche et d'enseignement dans le domaine du droit fiscal, qui coopère depuis longtemps avec d'autres organisations actives dans le domaine de la fiscalité. Le Centre s'inscrit dans cette tradition, en s'appuyant sur les contacts établis par l'Institut depuis de nombreuses années en tant que groupe de réflexion de premier plan axé sur l'interface entre la politique fiscale, l'administration fiscale et le droit fiscal. Il réunit des responsables de la politique fiscale, des administrateurs fiscaux, des praticiens de la fiscalité et des chercheurs du monde entier et offre un forum de discussion sur la formulation et la mise en œuvre de la politique fiscale, en s'appuyant sur les expériences des pays développés ainsi que des pays en développement et des économies en transition.

Les opinions exprimées dans le présent document et les documents de recherche connexes ne reflètent pas nécessairement celles des partenaires de développement et des bailleurs de fonds de l'ATAF et du WU GTPC.

