

La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC

Antoine NGAKOSSO*

Résumé : *Le présent article a pour objectif de montrer que si globalement la fiscalité exerce une influence sur l'intégration, la fiscalité indirecte en l'absence d'une harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée entre les Etats membres d'une communauté économique est susceptible d'entraver la marche vers le marché unique. Même si pour certains Etats cette harmonisation de TVA engendre une perte de recettes budgétaires, elle favorise au moins l'intensification des échanges communautaires, assure la neutralité de la TVA et limite les distorsions qui résulteraient d'une concurrence fiscale dommageable. Comme l'harmonisation nécessite l'institution d'un régime de TVA communautaire, pour que ce régime n'entrave pas l'institution d'un véritable marché unique, il faudrait que ce régime à instituer obéisse aux trois principes d'une TVA communautaire suivants : neutralité, localisable, non sécable. Pour ce faire, le principe du pays d'origine semble le mieux indiqué. Au niveau de la sous région CEMAC, la TVA telle qu'elle est appliquée n'obéit pas à ces trois principes, c'est ce qui constitue une entrave majeure à la marche vers le marché unique dans cet espace communautaire. Aussi faut-il adopter le principe du pays d'origine au détriment de celui de destination.*

Taxation and the Dynamics of Integration: Case of the Constitution of the Single European Market in the CEMAC

Abstract: *This article aims to show that if globally taxation exerts an influence on integration, indirect taxation, in the absence of value-added tax harmonization between Member States of an economic community, is likely to obstruct the stride towards a single market. Even if for certain States this harmonization of VAT generates a loss of budget revenue, it supports at least the intensification of community exchanges, ensures the neutrality of the VAT and limits the distortions which would result in a detrimental tax competition. Since harmonization requires the establishment of common VAT system, in order not to distort the establishment of a single market, it would be necessary that this system obeys the following three principles of a Community VAT: neutrality, traceability, non-divisibility. With this intention, the principle of 'country of origin' seems best suited. At the CEMAC level, VAT, as it is currently applied, does not obey*

* Dr Antoine N'GAKOSSO, Maître Assistant à la Faculté des Sciences Economiques de l'Université Marien NGOUABI, Brazzaville, Congo. Adresse électronique : ngakosso_antoine@yahoo.fr

these three principles, which constitutes a major obstacle in the walk towards a single market in this community area. Also, it is necessary to adopt the principle of country of origin instead of that of destination

Introduction

La mondialisation, dans sa dimension économique, est un phénomène aux multiples facettes. Elle se caractérise par la réduction des tarifs douaniers avec la création du GATT (Général Agreement on Tariffs and Trade) en 1947, par la mise en place des politiques convergentes, et, de façon générale, par une volonté de faciliter les échanges internationaux (Derray Alain, Lusseau Alain, 1999). Pour répondre à la mondialisation des économies, un certain nombre de pays se sont constitués en des regroupements économiques plus ou moins évolués, appelés unions régionales : c'est le cas de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), créée en 1994, rassemblant le Cameroun, le Centrafrique, le Congo, le Gabon, la Guinée Bissau et le Tchad, de l'Union européenne, de l'Union Economique et Monétaire de l'Afrique de l'Ouest (UEMOA).

Une union régionale rassemble plusieurs pays qui souhaitent constituer un espace économique autonome dans lequel les obstacles et les disparités se réduisent, voire disparaissent (B.Guillochon, A. Kaweckki, 2003). B. Balassa (1965) distingue cinq degrés d'intégration économique dans l'ordre croissant suivant: zone de libre échange, union douanière, marché commun, union économique (ou marché unique), union économique et monétaire. A travers cette typologie, deux types d'intégration économique peuvent être distingués à savoir l'intégration commerciale (zone de libre échange et union douanière) et l'intégration par les marchés (le marché commun, le marché unique, l'union économique et monétaire).

Dans une vision globale, l'intégration économique vise l'augmentation et une modification des flux d'échanges internationaux dont bénéficient les consommateurs en termes d'amélioration de leur bien être, l'élargissement du marché ainsi que la compétitivité. Dans la réalité des faits, l'intégration n'est pas une fin en soi, c'est plutôt un moyen d'atteindre le développement socio économique communautaire à travers le développement harmonieux des Etats intégrés. Comme l'intégration contribue à la montée des

2 *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

interdépendances économiques des pays membres, tant pour les débouchés que pour les approvisionnements, une variation de l'activité économique d'un partenaire a des répercussions directes sur l'ensemble des pays de l'union. Selon la théorie de l'union douanière, l'intégration exerce des effets complexes sur les économies des pays membres et des pays tiers. Ces effets peuvent être analysés en statique ou en dynamique.

L'analyse des effets de l'intégration en statique comparative s'appuie sur la théorie de l'union douanière dont l'analyse de référence est due à J.Viner. Dans le cadre d'une analyse statique, cette théorie stipule que l'intégration se traduit par deux effets sur les mouvements internationaux de marchandises :

- Un effet création de trafic : l'abolition des barrières douanières permet aux pays membres de s'approvisionner à un coût moins élevé chez les partenaires de l'union en stimulant ainsi la fluidité des échanges commerciaux entre les membres de l'union (apparition d'un courant commercial) ;
- Un effet détournement de trafic : les pays de l'union vont substituer des importations en provenance des pays tiers à des importations en provenance de pays de l'union. Ce détournement a des conséquences néfastes, au moins en termes d'utilisation optimale des facteurs, au niveau mondial.

L'analyse des effets dynamiques de l'intégration consiste à se demander si la formation de blocs régionaux de libre échange constitue une étape vers le multilatéralisme ou au contraire un frein au libre échange global. Selon l'approche dynamique, l'intégration permet de tirer parti des économies d'échelle (baisse des coûts et de prix). Des effets bénéfiques du même type sont liés aux économies de gamme (marché plus vaste et augmentation du nombre de variétés produites). De plus, l'intégration engendre l'effet pro-concurrentiel (suppression des entreprises inefficaces, stimulation de la concurrence entre les entreprises des pays membres), attire les investissements directs étrangers du fait de l'élargissement du marché. Cet élargissement est à l'origine d'un effet dynamo (certains pays entrant dans la zone, cela convainc d'autres pays de demander leur adhésion). Enfin, l'analyse dynamique soutient que l'intégration renforce la dépendance des pays périphériques vis-à-vis du centre : c'est l'effet moyen- rayon (hub and spoks).

Les vertus de l'intégration mises en évidence dans le cadre des analyses statiques et dynamiques incitent à la formation d'unions même si les partisans de l'économie de marché s'y opposent pour deux raisons au moins :

- Les économies d'échelle et l'incitation à la création de produits nouveaux sont encore plus élevées en cas de libre échange intégral ;
- L'instauration ou le maintien de barrières à l'égard des produits venant du reste du monde permet à certaines entreprises de la zone de bénéficier des positions monopolistiques et d'extraire, par ce biais, des rentes au détriment des consommateurs de l'union.

Malgré son caractère discriminatoire souligné par J.Viner¹, l'intégration économique engendre des effets positifs mais aussi des effets néfastes sur l'économie des Etats membres. Elle est bénéfique si les effets positifs l'emportent sur les effets négatifs (Meade, 1951)². Toutefois en cas d'existence d'inégalités des conditions dominantes, les processus de compensation doivent être mis en oeuvre afin de profiter de tout le potentiel économique pour le bénéfice mutuel des Etats membres et d'assurer l'égalité des chances. Nonobstant les effets négatifs qu'une intégration économique peut introduire, si elle apparaît nécessaire, les entraves à sa dynamique méritent au moins d'être levées. L'expérience de l'Union européenne a montré que la constitution du marché unique européen a été conditionnée par l'établissement des quatre libertés de mouvement (biens, personnes, services et capitaux) et à l'élimination des barrières non tarifaires à savoir les barrières physiques, techniques et fiscales (J.L.Mucchielli, T.Mayer, 2005). Face à l'interdépendance des économies occasionnées par l'intégration, les autorités européennes ont jugé utile d'harmoniser leurs politiques fiscales et leur protection sociale ainsi que leur législation du travail qui, faute d'être rapprochées, créent d'importantes distorsions de concurrence. L'harmonisation fiscale consiste à coordonner les politiques fiscales de manière à éviter des réductions non concertées et concurrentielles de taux et d'assiette.

1 Selon J.Viner, la création d'un accord régional de commerce est une forme de libéralisation commerciale particulière, car discriminatoire.

2 Meade (1951) cité par Barel Etienne et alii, 2004, in *Economie politique contemporaine*, Armand Colin, Paris.

4 *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

La question de l'harmonisation des législations notamment la législation fiscale dans l'Union européenne a suscité un débat contradictoire entre les partisans de l'harmonisation fiscale et ceux de la concurrence fiscale¹. Pour les tenants de l'harmonisation fiscale, la nécessité de l'harmonisation se justifie en vue de la lutte contre la délocalisation qui résulterait de fortes différences nationales de taux d'imposition des revenus de capital dans les Etats européens et d'un traitement privilégié des non résidents dans chaque Etat. En revanche, pour le deuxième courant, la concurrence fiscale conduirait tendanciellement à alléger la charge fiscale sur les bases mobiles sur le plan international (bénéfices des sociétés, revenus des capitaux mobiles, revenus du travail très qualifié), et au contraire à alourdir sur les bases les moins mobiles (consommation, travail peu qualifié). Pour ces derniers, la fiscalité relevant de la souveraineté des Etats nations, l'harmonisation fiscale est susceptible d'engendrer la perte de recettes budgétaires pour certains Etats et ce, notamment en matière de TVA qui est l'une des sources la plus importante de financement des dépenses publiques des Etats. A notre sens, l'harmonisation n'étant pas l'égalisation des taux et non plus l'uniformisation d'assiette, elle est au contraire une solution négociée dont le but est d'encadrer les taux et les assiettes, pour éviter les distorsions fiscales et le basculement de la charge de l'impôt sur les assiettes les moins mobiles. L'expérience des Etats-Unis montre que des écarts modérés d'imposition peuvent subsister dans un marché unifié (M. Lemoine et alii, 2007). En l'absence d'une harmonisation fiscale, la coordination fiscale paraît nécessaire, car elle vise le contrôle des effets indirects de la fiscalité quand les dispositions adoptées par les Etats de l'espace communautaire contredisent les principes et les libertés fondamentaux du marché unique. Dès lors, la coordination apparaît comme un moyen de garantir la concurrence fiscale. En opposant la fiscalité directe à la fiscalité indirecte, l'Union européenne semble faire jouer la concurrence fiscale en matière de la fiscalité directe et l'harmonisation fiscale en matière des impôts indirects notamment la TVA et les droits d'accises. Si au niveau de la TVA, les assiettes sont uniformisées et les taux harmonisés, le suspens reste sur la modalité d'application de la TVA communautaire : le principe du pays d'origine ou le principe du pays de destination.

¹ La concurrence fiscale est la liberté de laisser à chaque Etat membre de la communauté de fixer indépendamment les taux et les assiettes.

En tournant notre regard vers la CEMAC, si sur le plan de l'intégration monétaire, le bilan de la CEMAC est globalement satisfaisant, sur le plan de l'intégration économique, aucune avancée majeure et durable n'a été constatée en dépit de quelques réalisations (J.F.Mamalepot, 2004)¹. Le constat fait par Mamalepot étant pertinent ne peut donc passer sous silence aux yeux des chercheurs. En effet, si le bilan au plan de l'intégration économique s'est révélé négatif, il est donc supposé l'existence de certains facteurs qui entravent la dynamique de l'intégration au sein de cet espace communautaire.

En ne se limitant qu'aux barrières non tarifaires notamment les barrières fiscales dans le contexte particulier des Etats membres de la CEMAC, la fiscalité, si elle constitue une entrave à l'intégration, soulève deux questions au moins :

1 / quel type de fiscalité (directe ou indirecte) est susceptible d'entraver la dynamique de l'intégration économique notamment dans sa marche vers le marché unique ?

2 / quels seraient la base taxable et le régime d'application de l'impôt susceptible de favoriser la promotion d'une intégration profonde, en l'occurrence du marché unique CEMAC ?

Si dans l'ensemble la fiscalité est un facteur déterminant de l'intégration économique, la fiscalité indirecte en l'absence d'une harmonisation de TVA entre les Etats membres peut constituer un obstacle à la marche vers le marché unique. Par ailleurs, le prélèvement de la TVA dans le pays de destination sur le prix facturé hors taxe, même s'il interrompt le mécanisme de la chaîne de déductibilité de la TVA, a au moins l'avantage de renforcer les échanges commerciaux entre les pays membres de la CEMAC en vue de la constitution d'un véritable marché unique dans cet espace communautaire.

En définitive, l'objectif poursuivi dans ce travail est de montrer que si dans son ensemble la fiscalité est un déterminant de l'intégration, de quelle façon la fiscalité indirecte notamment la TVA peut faire obstacle à la constitution d'un marché unique tel que la CEMAC.

Sur le plan méthodologique, l'analyse de la TVA comme l'un des déterminants économiques de l'harmonisation fiscale dans le cadre de

1Cf. Mamalepot, (2004), Communication du Gouverneur de la BEAC lors du séminaire « BEAC et l'intégration sous régionale », tenu à Libreville du 2 au 6 novembre 2004.

6 *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

la constitution d'un marché unique est fondée sur l'analyse des déterminants fiscaux de l'intégration et ce, en fonction des différents degrés d'intégration. L'analyse des déterminants fiscaux de l'intégration est elle-même fondée sur la confrontation théorique entre les tenants de la concurrence fiscale et ceux de l'harmonisation fiscale mais aussi en tenant compte des effets de la politique fiscale relatifs aux trois fonctions de la politique économique définies par R. Musgrave : allocation, répartition et stabilisation. Ensuite, l'analyse de la base taxable et du régime ou de la modalité d'application de la TVA au sein de la CEMAC se fera en fonction des critères d'une TVA communautaire qui seront mis en exergue dans ces travaux.

Pour ce faire, le présent article s'appuie sur les nombreux ouvrages, articles et rapports disponibles sur l'intégration en général, l'intégration des pays de la CEMAC, l'intégration européenne et sur la fiscalité des Etats membres de la CEMAC en particulier.

Ce texte est structuré en deux parties : la première montre le lien entre l'intégration et la fiscalité, tandis que la seconde porte sur la TVA et l'intégration dans les Etats membres de la CEMAC.

I. Liens entre l'intégration et la fiscalité

L'analyse du lien entre la fiscalité et l'intégration permet de vérifier à l'aide des analyses théorique et empirique si la fiscalité dans son ensemble peut faire obstacle à la réalisation d'une intégration économique. Pour ce faire, dans cette première partie il sera analysé successivement les déterminants fiscaux de l'intégration (1.1.) et le lien entre la TVA et le marché unique (1.2.).

1.1. Les déterminants fiscaux de l'intégration

Dans cette première section, il sera montré comment la fiscalité peut influencer la promotion d'une intégration économique. Ce sont les différentes modalités selon lesquelles la fiscalité peut influencer l'intégration que nous sommes convenus d'appeler par les déterminants fiscaux de l'intégration.

De façon générale l'intégration économique est considérée comme un facteur efficace ou même une condition indispensable du développement. Dans ce processus, les législations fiscales et douanières peuvent être soit un frein, soit un moteur. Pour bien saisir le mécanisme par lequel la fiscalité peut influencer une économie

nationale et par là même les économies des Etats membres d'une union, il est a priori pertinent de rappeler les objectifs de la politique fiscale afin d'établir les effets de la fiscalité sur l'économie. Selon la doctrine de la politique économique, la politique fiscale vise trois objectifs à savoir lever les ressources nécessaires à la production des services publics ; inciter à l'efficacité économique, ou du moins ne pas la décourager ; corriger la répartition de revenu par la redistribution. Au regard de ces trois objectifs, la politique fiscale se situe au confluent des trois fonctions de la politique économique identifiées par R. Musgrave, à savoir l'allocation, la répartition et la stabilisation.

En ce qui concerne la fonction d'allocation, la fiscalité modifie les prix relatifs entre les biens et les services, entre le travail et le capital : elle n'est pas neutre et crée donc des distorsions. Toujours dans cette première fonction, traditionnellement, la fiscalité, sous ses diverses formes, constitue le meilleur, sinon l'unique moyen pour les Etats d'obtenir les recettes en vue de financer les biens publics qui ne seraient pas spontanément produits par les marchés. Cette fonction financière assignée à la fiscalité par les classiques demeure de nos jours fondamentale pour le budget et la survie des Etats. La fonction de répartition quant à elle, consiste en la modification de la répartition des revenus entre les familles et les célibataires, ou entre les générations. De même, elle affecte la répartition des revenus de la production entre le facteur capital et le facteur travail. Enfin, selon la doctrine keynésienne, la fiscalité peut également jouer un rôle économique : c'est la fonction de stabilisation. Utilisée à cette fin telle que la manipulation des bases taxables, des taux d'imposition et des délais de recouvrement en vue de protéger l'industrie nationale ou d'encourager un secteur d'activité, la fiscalité peut être appréhendée comme étant une entrave, parmi d'autres, au commerce intérieur et même à l'intégration. Au-delà de la fonction de la régulation, les conceptions modernes des finances publiques accordent une place de plus en plus importante à la fiscalité, non seulement comme moyen de régulariser les fluctuations économiques mais aussi comme instrument de transformation des structures.

Dans le cadre d'une intégration, les économies devenant interdépendantes, il s'en suit finalement que les effets de la fiscalité d'un pays membre résultant des trois fonctions supra, peuvent affecter les économies des autres pays membres de l'Union. A titre d'illustration, si un pays décide unilatéralement de baisser, par exemple, sa fiscalité sur les entreprises, le principe de libre circulation

8 *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

va favoriser la délocalisation de facteurs de production ou de bénéfices aux dépens des autres Etats. Dès lors, si la fiscalité ne constitue qu'un des éléments de l'activité économique, elle affecte tous les autres et concourt à établir un certain équilibre au niveau de chacun des Etats et entre ceux-ci. Pour J.Le Cacheux¹(1996) les prélèvements obligatoires modifient les prix relatifs des biens, des services et des facteurs ; ils affectent ainsi les incitations qui s'exercent sur les agents économiques dans les différents contextes de choix économiques auxquels ils sont confrontés. Dans le cas d'une économie ouverte, ces distorsions de prix relatifs ont, notamment une dimension spatiale susceptible d'engendrer des comportements d'arbitrage. Les écarts de fiscalité entre les Etats membres d'une union économique et monétaire peuvent ainsi influencer directement des décisions de localisation des différentes activités économiques, dans l'hypothèse où celles-ci sont mobiles ; ils peuvent également, en cas d'immobilité, affecter les conditions de concurrence entre activités soumises à des fiscalités différentes, dans la mesure où celles-ci ont une incidence sur les coûts de production. En raison de l'interdépendance des économies, l'instauration ou la modification des modalités d'un prélèvement sur une activité peut altérer les conditions de la concurrence, soit par la délocalisation ou par le détournement de trafic.

Au regard des interrelations entre la fiscalité et les économies, on ne saurait se désintéresser des législations fiscales des Etats membres d'une communauté économique.

Le lien entre l'intégration et la fiscalité (directe et indirecte) peut être établi à partir de la typologie de l'intégration de BALASSA. Au niveau de l'intégration commerciale, les droits de douane sont déterminants pour la fluidité des échanges commerciaux entre les pays d'un espace communautaire. Par contre, au niveau de l'intégration par les marchés, la fiscalité (directe et indirecte) est déterminante pour favoriser la libre circulation des biens, des capitaux, des travailleurs et des services et ce, pour stimuler l'activité industrielle, permettre une meilleure allocation des ressources et améliorer les termes de l'échange. Dans le contexte d'un marché unique, le problème des droits de douane étant déjà réglé à l'étape de l'union douanière, il ne se poserait plus que celui de la fiscalité intérieure qui est composée de deux volets à savoir la fiscalité directe et la fiscalité indirecte.

1Cf. le Cacheux Jacques, 1996 : L'intégration européenne et la fiscalité, cahiers français n°274, pp. 65-66

Si l'on s'en tient à la définition économique de l'impôt direct et à celle de l'impôt indirect, il ressort que l'impôt direct est adapté à l'exercice d'une fonction de redistribution et l'impôt indirect, par contre, est censé remplir la fonction d'allocation. L'analyse empirique des unions révèle que dans la pratique le fondement économique de la fiscalité n'est pas respecté (A. Bénassy et Alii, 2005). Ce non respect conduit chaque Etat communautaire à utiliser la fiscalité directe dans un but allocatif tel que les réductions d'impôts favorisant tel ou tel type de consommation ou d'épargne, exemptions d'impôt sur les sociétés (IS) pour certains types d'investissements ou certaines catégories d'entreprises, allègements de cotisations sociales pour favoriser l'emploi. En revanche, ces mêmes Etats ont souvent utilisé la fiscalité indirecte dans un but redistributif par exemple la pratique de TVA à taux réduit sur les produits de première nécessité. C'est la raison pour laquelle le débat théorique sur la fiscalité communautaire a souvent essentiellement porté sur le choix entre l'harmonisation fiscale et la concurrence fiscale. Dans le cadre d'un marché unique la concurrence fiscale peut engendrer des effets positifs tout comme des effets négatifs. Comme effets positifs, la concurrence fiscale en contraignant les recettes publiques, donc les dépenses publiques, peut conduire à améliorer l'efficacité de la production des services et des biens publics ; en baissant la pression fiscale, elle peut stimuler la production privée. En outre, en réduisant le taux et / ou l'assiette de l'impôt, ou en adoptant des régimes dérogatoires favorisant les entreprises étrangères, elle peut attirer les capitaux dans les pays de l'union souffrant de l'éloignement, des conditions naturelles ou du niveau de développement par rapport aux autres. Et, comme effets pervers, la concurrence fiscale comme toute politique non coopérative, engendre une diminution de recettes fiscales, ce qui suppose de nouvelles contraintes sur la politique économique. Elle peut entraîner une injustice fiscale en reportant le poids de la fiscalité sur les assiettes moins mobiles qui n'ont pas la même capacité à faire jouer la concurrence. La concurrence fiscale peut également entraîner le retrait de certains pays membres inefficaces de l'union. En effet, la mobilité des personnes entre les Etats autonomes fait que chaque Etat taxe les revenus des individus en échange de la fourniture des biens publics. Il s'en suit que les individus étant mobiles, choisissent de s'installer là où la combinaison d'impôts et de biens publics est la plus proche de leurs préférences. Enfin, la concurrence fiscale est susceptible de nuire aux

10 *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

voisins de l'union par le fait de la fuite des assiettes fiscales mobiles (capital, épargne, bénéfice, etc).

L'harmonisation suppose l'identité des bases et l'application des mêmes taux. La fiscalité relevant de la souveraineté des Etats Nations, l'harmonisation paraît impossible au regard de la perte des recettes budgétaires qu'elle peut entraîner pour d'autres Etats. C'est ainsi que dans le cadre des développements théoriques de la fiscalité de l'intégration économique, certains auteurs ont plaidé en faveur de la coordination fiscale. En effet, les systèmes fiscaux nationaux étant différents, la nécessité d'une coordination vise à empêcher les pratiques déloyales pouvant faire obstacle au bon fonctionnement du marché, à baisser les recettes fiscales suite à la disparition de certaines bases fiscales, à la surimposition du travail par rapport au capital et à éviter la double imposition.

D'autres auteurs ont cependant plaidé en faveur de la nécessité de l'harmonisation en vue de lutter contre la délocalisation qui résulterait de fortes différences nationales de taux d'imposition des revenus du capital dans les Etats et d'un traitement fiscal privilégié des non résidents. Théoriquement, l'harmonisation fiscale consiste à impulser une fiscalité dite neutre. Un système fiscal est dit neutre s'il permet de traiter les échanges ou les transactions qui s'effectuent entre les Etats membres de la même façon que les transactions qui s'effectuent à l'intérieur d'un même Etat. Les résidents et les non résidents sont également traités de la même façon pour des transactions effectuées sur un même territoire (Réjane Hugounenq ,2004). Toutefois, si l'application du système neutre vise la suppression des entraves aux échanges, elle est susceptible d'affecter les recettes fiscales de certains Etats et ce, notamment la fiscalité indirecte ou celle des entreprises.

A travers leurs analyses, les partisans de l'harmonisation semblent confondre la notion de délocalisation avec celle de la fraude fiscale. En effet, selon la technique fiscale, les personnes sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leur revenu sur la base du critère du domicile fiscal¹ et non de l'origine des revenus². Dans la pratique, ce principe consiste à imposer les résidents fiscaux au taux national interne sur tous leurs revenus, délocalisés ou non, la délocalisation ne permet de minorer l'impôt régulièrement dû que si elle s'accompagne d'une fraude qui consiste à dissimuler tout ou une

1 C'est à dire la taxation selon le principe de la résidence.

2 C'est à dire la taxation selon le principe de la source.

partie des revenus de placements à l'étranger. C'est ainsi qu'à l'exception de l'IS, le débat sur l'harmonisation de la fiscalité directe dans le contexte d'une intégration paraît comme non pertinent¹ dans le sens qu'en l'absence de la fraude, la délocalisation de certaines bases taxables n'a pas d'effets sur les recettes de la fiscalité directe. Seule la délocalisation des résidences fiscales occasionne les pertes de recettes. Pour éviter la délocalisation des résidences fiscales, la stabilité politique et la paix semblent décisives. D'autres facteurs fiscaux peuvent intervenir dans les décisions de localisation, mais pas nécessairement dans le sens de la recherche de taux d'imposition les plus faibles. Les entreprises sont avant tout à la recherche d'un service donné au moindre coût, et la fiscalité peut représenter pour elles le prix à payer pour les infrastructures et une main d'œuvre de qualité par exemple. Dans le cadre de l'Union européenne, les avancées vers l'harmonisation de la fiscalité directe demeurent assez limitées par le fait que les Etats et les acteurs économiques sont encouragés à utiliser la concurrence fiscale, car la fiscalité directe des Etats obéit au principe de subsidiarité.

S'agissant de la fiscalité indirecte, l'harmonisation semble mieux adaptée en vue de garantir la neutralité de la TVA et l'équité horizontale des populations de l'espace communautaire. En effet, des écarts de TVA trop importants altèrent les gains du libre échange, à travers, par exemple, les détournements de trafic et peuvent également fragmenter l'espace économique communautaire, d'où l'entrave à la constitution d'un marché unique.

Au regard des effets pervers que peut engendrer la concurrence fiscale dommageable dans un espace communautaire, la nécessité d'une coordination supranationale de la politique fiscale des Etats membres par la définition de règles fiscales communes minimales s'impose.

1.2. La TVA et le marché unique

Dans la définition des différents degrés d'intégration, les travaux de Balassa ainsi que ceux de Mucchielli semblent les plus élaborés. B.BALASSA (1965)² apporte la distinction entre les cinq degrés d'intégration de la manière suivante : la zone de libre-échange se

1 Selon A.Bénassy et Alii, 2005, lorsque le capital est taxé selon le principe de la résidence, alors le détenteur du capital ne peut plus faire jouer la concurrence fiscale sauf en transférant lui-même son domicile fiscal à l'étranger.

2 Balassa Bela, 1965, « Trade Liberalization and revealed comparative », Manchester School of Economics and Social Studies: 90 - 123.

12 *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

caractérise par l'élimination des restrictions au commerce international dans la zone (élimination des droits de douane, mais chaque pays conserve ses protections particulières avec le reste du monde). L'union douanière voit l'adoption d'une politique commerciale commune à travers l'instauration d'un tarif douanier commun envers les pays tiers. Le marché commun élimine toutes les restrictions sur les mouvements internationaux des facteurs de production (capitaux et personnes) entre les pays membres. L'union économique ajoute aux principes du marché commun l'harmonisation des politiques économiques des divers membres. L'union économique et monétaire, phase ultime de l'intégration, garantit la mise en place de politiques communes et la création des taux de change stables à l'intérieur de l'union, avec éventuellement la création d'une monnaie unique.

Si B.Balassa distingue cinq degrés d'intégration, Mucchielli et Mayer¹[11] distinguent de manière usuelle six degrés d'intégration dans l'ordre croissant suivant : l'accord préférentiel de commerce, la zone de libre échange, l'union douanière, le marché commun, le marché unique et l'union économique. L'accord préférentiel de commerce consiste en un ensemble de préférences partielles accordées à un certain nombre de partenaires commerciaux tels les préférences de l'Union européenne au travers de la convention de Lomé ou des Etats-Unis au travers de la Caribbean Basin Initiative. Il apparaît que, pour Balassa, le premier degré de l'intégration est la zone de libre échange alors que pour Mucchielli et Mayer, le premier degré d'intégration est l'accord préférentiel de commerce. Même si les auteurs ont défini de la même manière la zone de libre échange, l'union douanière et le marché commun, Mucchielli et Mayer ont convenu d'appeler marché unique ce que Balassa a défini comme l'union économique, et par union économique ce qu'il a appelé union économique et monétaire. La seule divergence qui existe entre ces auteurs est que Balassa ne retient pas l'accord préférentiel de commerce comme étant une étape de l'intégration.

Au-delà de ce point de divergence, ils ont tous soutenu que l'élaboration des textes législatifs dans divers domaines conçus en fonction du degré d'intégration est une condition nécessaire à la promotion de l'intégration. Parmi les législations à élaborer, la législation fiscale, notamment celle relative à la taxe sur la valeur

¹ Mucchielli Jean-Louis et Mayer Thierry (2005), *Economie Internationale*, Paris, Dalloz, p.403.

ajoutée du fait de l'élimination des barrières physiques et des frontières fiscales est déterminante dans la constitution d'un marché unique au sens de Mucchielli et Mayer ou d'une union économique au sens de Balassa. Si l'on se réfère à ce dernier, l'union économique ajoute aux principes du marché commun celui de l'harmonisation des politiques économiques dont la politique fiscale est l'un des instruments. Il ressort des définitions des différents degrés d'intégration proposées par ces auteurs que la fiscalité directe est déterminante dans le cadre d'un marché commun, car elle peut entraver le marché commun en faussant le jeu de la concurrence par les ententes entre les entreprises, les abus de position dominante, les pratiques du dumping ainsi que les aides accordées par les Etats aux entreprises.

De l'union douanière au marché intérieur intégré, la disparition des frontières physiques ou réglementaires est associée à une tentative d'harmonisation fiscale. La fiscalité indirecte est potentiellement la plus préjudiciable. Frappant les produits, elle peut limiter leur libre circulation. Cette limitation peut être le fait d'une taxation discriminatoire à l'encontre des importations. Elle peut également distordre la concurrence à travers la subvention fiscale aux exportations. Ces deux facteurs peuvent largement empêcher la constitution d'un marché unique. Par ailleurs, comme le marché unique suppose la suppression des frontières fiscales entre les Etats membres, la TVA sur les échanges intracommunautaires ne devra donc plus se payer en douane, c'est-à-dire, lors du franchissement de la frontière physique : besoin est de reconsidérer la taxation des opérations des biens et services entre les pays membres. La littérature sur cette question est quasiment focalisée autour de trois éléments : la définition du principe de la perception (pays d'origine ou pays de destination), la mise en place d'un système de compensation et l'harmonisation du taux de TVA. Pour déterminer ces trois éléments, G. Gilbert (1990) avait défini les critères du choix d'un bon système de TVA harmonisée :

- Contribuer à la réalisation du marché unique ;
- Minimiser les risques de fraude ;
- Minimiser les risques de détournement de trafic et de distorsion de concurrence ;
- Permettre le reversement des recettes entre les pays ;

- S'appuyer sur les données statistiques existantes et de qualité (statistiques de commerce extérieur) ;
- Entraîner des coûts budgétaires raisonnables pour les finances publiques nationales.

Ces critères visent pour l'essentiel la réalisation d'un marché unique sans entraîner trop de distorsions et en modifiant aussi peu que possible l'équilibre des finances publiques nationales.

Concernant la définition du principe de taxation de la TVA, selon l'auteur, trois systèmes de TVA sont envisageables, à savoir le système du taux zéro, le système du pays d'origine et le système du pays de destination. Le système du taux zéro maintient l'exonération des exportations et le paiement de la TVA sur les importations, mais reporte les contrôles à l'intérieur de chaque Etat. Pour le système du pays d'origine, les importations d'origine communautaire sont exactement traitées comme les achats effectués à l'intérieur des frontières des Etats membres : la TVA est perçue chez le vendeur, selon les modalités du pays auquel il appartient, la TVA payée par l'acheteur est déductible selon les conditions définies par la législation de son propre pays. Enfin, pour le système du pays de destination, la taxation des exportations se fait dans le pays d'origine (pays du vendeur) au taux du pays de destination (pays de l'acheteur). Dans la pratique, aucun de ces trois systèmes ne fait l'unanimité dans la mesure où chacun d'eux est susceptible d'engendrer de distorsions. En faisant une analyse comparative des trois systèmes, le système du taux zéro et le système du pays de destination sont moins favorables à la dynamique d'un marché unique mais plus performant au regard des distorsions de concurrence. Par contre, le système du pays d'origine a de fortes chances d'entraîner le détournement de trafic dans certains secteurs comme la vente par correspondance. Toutefois, l'application de ce dernier système suppose le fonctionnement correct de la chambre de compensation.

Les travaux consacrés à la TVA communautaire n'ont nullement conditionné l'institution du régime de la TVA communautaire par la définition préalable des critères de la TVA communautaire. C'est ainsi que nous proposons de mettre en évidence dans ces travaux les critères d'une TVA communautaire en vue de la conception d'un régime de TVA communautaire adapté au contexte d'un marché unique.

Par son mécanisme fondé sur le principe de neutralité, la TVA étant un impôt particulier, le choix d'un bon système de TVA communautaire devra entre autres passer par la définition des critères de la TVA en fonction du degré d'intégration. Il sied tout de même de rappeler qu'en l'absence d'une intégration, seuls les assujettis déclarent la TVA, alors que les consommateurs finals, qui sont les destinataires de l'impôt, ne déclarent pas. Dans le cadre d'une intégration, comment ce problème peut être résolu ? A cette préoccupation, l'on est tenté de dire qu'en l'absence de déclarations de la part des assujettis, la TVA ne fonctionnerait correctement que si un contrôle est exercé aux frontières, alors c'est ce qui remettrait en cause le principe de la libre circulation. Si l'on s'en tient aux critères selon lesquels la TVA nationale est un impôt neutre, non localisable et non sécable (Maurice Lauré, 1993), l'on peut toutefois se demander si la TVA communautaire devra également satisfaire à ces principes comme dans le cas d'une TVA nationale. En procédant à une analyse par système de TVA, le système du taux zéro interrompt la chaîne de déductibilité de la TVA qui est le fondement même du mécanisme de neutralité de la TVA. Dans ces conditions, il ne peut donc être retenu parmi les systèmes de TVA communautaire. S'agissant des deux autres systèmes, du fait de la souveraineté des Etats et de l'affectation de la recette de TVA au pays de consommation, la TVA pour les entreprises devient donc un impôt localisable. Pour les particuliers, comme ils ne souscrivent pas de déclarations, il serait alors difficile d'affecter le produit de la TVA au pays de l'acheteur qui est censé être le pays de consommation potentielle. Il paraît évident que l'affectation de la TVA au pays de consommation rend la TVA localisable et identifie également l'acheteur qui n'a pourtant pas la qualité d'assujetti. Le critère de localisation ne biaisant pas le mécanisme de la TVA, la TVA communautaire, contrairement à la TVA nationale, peut donc être localisable mais non sécable. Pour une meilleure affectation des recettes de TVA, il paraît nécessaire d'attribuer les numéros d'identification fiscale aussi bien aux assujettis qu'aux non assujettis.

Du point de vue théorique, il paraît pertinent d'analyser comparativement les effets de la taxation de la TVA selon le principe du pays d'origine et selon celui du pays de destination. La littérature en la matière distingue deux courants antagonistes : les tenants du principe d'origine et ceux du principe de la destination. Pour les tenants du principe d'origine, le principe de la destination alourdit les formalités administratives, amoindrit les avantages du Marché unique

et risque d'accroître la fraude. Selon la logique des tenants de ce régime, le principe d'origine paraît plus simple et devra permettre de limiter les possibilités de fraudes et les entraves à la mobilité des biens et services. A l'opposé, les partisans du principe de la destination pensent que l'application du principe d'origine dénature la TVA et en fait un élément du prix de vente, modifie un peu les conditions de la concurrence, ce qui est contraire au principe de neutralité de la TVA. Aussi, ont-ils ajouté que les pays exportateurs nets gagneraient des recettes additionnelles, tandis que les pays importateurs nets y perdraient.

Malgré le débat opposant les partisans de l'application de la TVA dans le pays d'origine et les tenants de l'application de la TVA dans le pays de destination, seule la modalité de prélèvement de la TVA dans le pays d'origine paraît à nos yeux comme le seul cadre de référence de la TVA dans une union économique du fait qu'elle n'entrave pas le mécanisme de neutralité de la TVA ainsi que la dynamique de l'intégration. Biaisant le principe de la neutralité de la TVA, la taxation dans le pays de destination ne peut être retenue comme l'une des modalités d'application de la TVA dans le cadre d'un marché unique. En effet, les frontières fiscales n'existant plus entre les Etats membres, le territoire à considérer en matière de TVA est normalement celui délimité par les frontières géographiques de l'union. Chaque Etat membre est devenu par définition une région, un département, une province. Dans ce contexte, on ne peut plus parler des exportations, non plus des importations, mais plutôt des acquisitions et des livraisons intra communautaires.

S'agissant du taux de TVA applicable, la TVA n'est pas personnalisée comme en matière d'impôts directs, c'est donc le taux du pays du vendeur qui s'applique : c'est le critère du pays d'achat qui l'emporte sur le principe du pays de consommation. Pour éviter les distorsions que les différences de taux peuvent engendrer, une harmonisation des taux est souhaitée. Toutefois, dans la marche vers le marché unique, les grandes différences de taux de TVA aident les firmes à segmenter le marché communautaire en fonction des critères nationaux. C'est ainsi que la problématique de l'harmonisation fiscale est essentiellement liée à la constitution d'un marché unique.

Quant à l'assiette, c'est-à-dire la base imposable, la généralisation de la TVA dans tous les secteurs et l'uniformisation des bases de taxation paraissent nécessaires au regard des effets d'une concurrence non

coordonnée. La littérature théorique montre généralement que la concurrence fiscale modélisée sous la forme d'un jeu non coopératif où les variables stratégiques sont des taux d'imposition, conduit à des taux d'imposition et une offre de biens publics plus faibles que le niveau optimal (ou coopératif).

Enfin, pour l'affectation de la recette, comme la TVA est supportée par le consommateur final, la taxe correspondant à la valeur ajoutée doit être versée au territoire de consommation du bien, c'est-à-dire le territoire de l'acheteur.

Si dans la pratique ces questions ne trouvent pas de solutions c'est parce que chaque Etat cherche à maintenir son niveau de recettes qu'il peut tirer de la TVA en fonction de sa législation nationale. Les Etats qui se comportent de la sorte oublient que si l'union offre certains avantages, présente aussi des inconvénients.

Au regard des développements qui précèdent, la TVA est bien un déterminant fiscal de l'intégration. A cet effet, une TVA mal appliquée dans un espace communautaire entrave inévitablement la promotion d'un marché unique.

II. La TVA et l'intégration dans les Etats membres de la CEMAC

L'histoire des anciennes colonies françaises d'Afrique révèle que même à l'époque coloniale, par la façon dont la métropole administrait ses colonies, il existait déjà une forme d'intégration notamment monétaire¹. Au lendemain des indépendances, cette intégration monétaire s'est poursuivie à travers la création de la Banque des Etats de l'Afrique Centrale (BEAC) en 1972 et de la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO). Au niveau des Etats de la BEAC, déjà en 1964, les premières bases d'une intégration économique furent lancées par la création de l'Union Douanière et Economique des Etats de l'Afrique Centrale (UDEAC) : le problème d'intégration n'est donc pas nouveau dans les pays de l'Afrique francophone.

Dans cette seconde partie, notre analyse porte sur l'état des lieux, c'est-à-dire l'analyse empirique de la TVA dans les Etats membres de la

¹Création de la zone Franc et le Franc des Colonies Françaises d'Afrique (FCFA) en 1945.

¹⁸ *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

CEMAC (2-1) et sur les perspectives d'une TVA favorable à la promotion du marché unique CEMAC (2-2).

2.1. Etat des lieux de la TVA CEMAC

La formule de l'intégration expérimentée au lendemain des indépendances a été basée sur la production et le marché, l'objectif étant d'additionner les ressources permettant de créer des grands ensembles industriels et de favoriser les échanges intracommunautaires par l'abolition des barrières douanières et l'institution d'un tarif extérieur commun.

En effet, une série d'initiatives avaient été prises à partir du 8 décembre 1964, date de la signature du Traité instituant l'UDEAC pour la constitution d'un Marché Commun impliquant :

- L'adoption d'un Tarif Extérieur Commun (TEC) ;
- L'élimination des barrières tarifaires et non tarifaires aux échanges communautaires ;
- L'instauration du libre jeu de concurrence entre les entreprises des Etats membres ;
- Et la libre circulation des facteurs de production.

Les principales actions engagées dans le cadre de l'UDEAC ont été :

- L'adoption, en 1972, d'une Convention sur la libre circulation des personnes et le droit d'établissement, les investissements ainsi que d'une taxe unique appliquée aux produits d'origine communautaire et payable seulement dans le pays de consommation finale ;
- L'initiation, en 1988, en complément des programmes d'ajustement structurel nationaux, d'une réforme fiscalodouanière visant à améliorer les recettes des Etats, à simplifier les instruments fiscaux et douaniers et en assurer l'équité par la suppression de la discrimination fiscale entre les entreprises. Ainsi furent institués un Tarif Extérieur Commun (TEC), un Tarif Préférentiel pour les produits d'origine communautaire avec un taux tombé à 0% en 1998 et une TVA de 18% ;
- L'adoption, dans le domaine de transports, des réglementations communes (code de la route, code de la marine, etc) et la facilitation des procédures de transit.

- En vue d'acheminer vers un marché unique, la monnaie unique étant déjà un acquis, le passage de l'UDEAC à la CEMAC¹[13] vise l'unicité des taxes à l'importation, l'harmonisation des législations fiscales, des régimes d'investissements, des politiques industrielles, des plans de développement et de transport ainsi que la solidarité entre les Etats. C'est ainsi que les Etats se sont engagés à travers un dispositif de surveillance multilatérale en vue d'assurer :
- La coordination des politiques économiques et la promotion d'une croissance soutenue ;
- La cohérence des politiques budgétaires nationales avec la politique monétaire commune.

Les critères de surveillance multilatérale sus visés portent sur :

- Un solde budgétaire de base (hors base) rapporté au PIB nominal positif ou nul ;
- Un taux d'inflation annuel moyen inférieur à 3% du PIB ;
- La non accumulation d'arriérés intérieurs et extérieurs sur la gestion de la période courante.

Si le passage au stade du marché commun nécessite l'obligation d'éliminer toutes les restrictions sur les mouvements internationaux relatifs aux facteurs de production entre les pays de l'ancienne UDEAC, le passage au stade de l'union économique ou du marché unique exige de plus, l'harmonisation des législations fiscales notamment celle de la taxe sur la valeur ajoutée.

C'est dans ce contexte que les pays de la CEMAC avaient décidé d'abandonner la taxe sur le chiffre d'affaires au profit de la TVA et des droits d'accises. Si en 1998, sur les six pays membres, seuls le Gabon et le Congo appliquaient déjà la TVA dont les taux étaient compris entre 0 et 18%, les autres pays étaient encore dans le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires (TCA) aux taux multiples :

- Cameroun : 0%, 8% et 17%
- RCA : 18%
- Guinée Equatoriale : 0%, 5% et 12%

¹[13] C'est depuis le 25 juin 1999 que l'UDEAC a été remplacé par la CEMAC

²⁰ La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC

- Tchad : 18%.

Cependant, les droits d'accises étaient déjà mis en application dans tous les pays, mais à des taux disparates qui se présentent ainsi qu'il suit :

- Cameroun : 25%
- RCA : 20%
- Congo : 24%
- Gabon : 5%
- Guinée Equatoriale : 5% à 40%
- Tchad : 0%, 20%, 25% et 30%.

Dans le cadre de la consolidation de l'intégration, le passage à la TVA et l'harmonisation des taux y relatifs constituaient une impérieuse nécessité en vue d'avancer véritablement sur la voie d'un marché unique. C'est dans cette perspective qu'avait prévalu l'évaluation du bilan des réformes fiscal-douanières au niveau de la sous région CEMAC.

La mission d'évaluation du bilan de la réforme fiscal-douanière mise en oeuvre dans les Etats de l'ex UDEAC en 1994, prescrite au Secrétariat Général de l'UDEAC/CEMAC en juillet 1997 avait conclu que les instruments fiscaux et douaniers antérieurs de l'Union étaient à l'origine de graves dysfonctionnements. Parmi ces instruments, figurait la taxe sur le chiffre d'affaires cumulative ou en cascade, génératrice d'importantes distorsions et d'irrégularités dans la répartition du fardeau fiscal. C'est ainsi que les pays de la CEMAC ont délaissé la taxe sur le chiffre d'affaires en cascade au profit de la taxe sur la valeur ajoutée. Si certains de ces Etats sont passés au régime de la TVA depuis 1997 (cas du Congo), d'autres par contre, n'ont adopté la TVA qu'à partir de 1999.

Actuellement, le cadre juridique de la TVA est constitué de la loi n°1/99/CEMC-028-CM-03 du 17 décembre 1999. La TVA est censée s'appliquer à toutes les livraisons de biens et prestations de services.

De façon générale, la TVA s'applique sur les importations, les livraisons de biens faites à des tiers ou les livraisons à soi-même. Sont assujettis à la TVA, les personnes physiques et morales, y compris les collectivités publiques et les organismes de droit public, qui réalisent à

titre habituel ou occasionnel, et d'une manière indépendante, des opérations imposables entrant dans le champ d'application de la taxe et accomplies dans le cadre d'une activité économique réalisée à titre onéreux. En ce qui concerne la territorialité, sont soumis à la TVA, toutes les affaires réalisées dans un Etat, quand bien même le domicile de la personne physique ou le siège social de la société débitrice serait situé en dehors des limites territoriales de cet Etat¹ (article 9). Il s'en suit que les exportations sont exonérées. Au sein de la CEMAC, on distingue la TVA applicable sur les transactions intérieures de chaque Etat et la TVA sur les importations.

En ne se limitant qu'à la TVA à l'import, l'administration chargée de percevoir la TVA due sur les importations est l'administration des douanes. Le fait générateur et l'exigibilité sont réalisés au moment des formalités de dédouanement. Une distinction est faite sur l'origine du produit importé en vue de l'évaluation de la base d'imposition. A cet effet, la base de taxation de la TVA à l'import diffère selon que le produit est d'origine CEMAC ou d'origine hors CEMAC.

Pour les produits d'origine extra CEMAC, la base de taxation est constituée par la valeur en douane, majorée du tarif extérieur commun (TEC) et de tous les autres droits et taxes perçus à l'occasion d'une opération d'importation².

Par contre, pour les produits d'origine CEMAC, la base de taxation est réduite à la seule valeur en douane. C'est la base de taxation qui fait la différence dans la TVA communautaire (CEMAC). Autrement, il n'y aurait pas de différence avec la TVA des produits d'origine extra CEMAC. Malgré cette différence, la TVA intra communautaire s'applique comme la TVA extra communautaire européenne.

Le bilan de la TVA CEMAC révèle que les pays de la CEMAC ont tous adopté la TVA, harmonisé, puis égalisé les taux de TVA (18%), ce qui n'a pu se faire au sein de la communauté européenne. Cependant, les frontières y demeurent toujours du fait du contrôle transfrontalier des marchandises : c'est ce qui semble remettre en cause le principe de la libre circulation des biens. Comme la TVA au sein de la CEMAC est appliquée dans le pays de destination, le contrôle transfrontalier semble se justifier. Dans le cadre de la constitution du marché unique CEMAC, la TVA telle qu'appliquée

1 Article 9 du texte de la TVA communautaire des Etats de la CEMAC

2 Article 16 de la directive CEMAC portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de la TVA et de droit d'accises.

22 *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

pose deux problèmes : celui de la détermination du pays de taxation et celui relatif à la détermination de la base taxable.

Comme dans un marché unique les Etats membres forment un seul espace économique et monétaire, les frontières étant supprimées, le principe de taxation de la TVA dans le pays d'origine paraît approprié alors que dans la CEMAC, la TVA est prélevée dans le pays de destination sans interdépendance entre les administrations des impôts et des douanes du pays d'origine et du pays de destination. L'application du principe de la taxation dans le pays d'origine au sein de la CEMAC présente un atout majeur du fait de l'égalisation des taux de TVA à 18% depuis l'année 2000. L'adoption du principe de taxation dans le pays d'origine nécessite à nos yeux la mise en place d'un mécanisme permettant au pays d'origine de verser le montant de la TVA correspondant à la valeur ajoutée au pays de destination qui est le lieu potentiel de consommation.

Concernant la base taxable de TVA au sein des Etats membres de la CEMAC, la base taxable est la valeur en douane alors que les frontières douanières entre les Etats communautaires n'ont plus véritablement une existence. En se référant au modèle de gravité, l'inclusion des frais d'assurance et des coûts de transport dans la base d'imposition de la TVA communautaire, fait de celle-ci un droit d'entrée, c'est-à-dire un droit douanier, alors qu'elle est une taxe intérieure. La base taxable de la TVA telle que pratiquée dans les échanges intra CEMAC met en cause l'existence d'un espace communautaire unique.

Explicitement, l'assiette de la TVA sur les échanges intra CEMAC étant la valeur en douane et non le prix facturé, constitue une entrave au commerce intracommunautaire. En effet, comme il y a pénuries de transport entre les Etats de la CEMAC, les coûts de transport des marchandises d'un pays de la communauté à un autre sont élevés, comme si les pays étaient vraiment éloignés. Dans ces conditions, selon la relation de gravité, ces pays ne seraient plus considérés comme des points situés dans un espace sans distance, mais comme les entités géographiques dont la localisation géographique compte. L'explication évidente de l'impact de pénuries de transport sur les flux communautaires tient aux coûts de transport excessifs. L'indicateur généralement utilisé pour mesurer cet impact est le rapport

CAF/FAB1 des valeurs des acquisitions d'un pays, c'est-à-dire, le pourcentage imputable aux frais d'assurance et aux coûts de transport dans les flux. Cet indicateur entre les pays de la CEMAC étant compris entre 10 et 15%², c'est-à-dire élevé, les pays membres de la CEMAC ont certainement tendance à s'échanger des biens facilement transportables non périssables afin de baisser cet indicateur qui a un impact négatif dans le pays de destination, et qui entrave la constitution du marché unique au sein de l'espace communautaire. Les coûts de transport élevés jouent en faveur du détournement du trafic intracommunautaire. A titre d'exemple, le volume des échanges entre le Congo et les autres pays de la CEMAC au cours de l'année 2004 n'a représenté que près de 4% du total de ses importations. Et, les échanges officiels intra-CEMAC n'avoisinent que 1,22% des échanges officiels totaux³.

Par ailleurs, le numéro d'identification du vendeur et celui de l'acheteur ne figurent pas sur la facture ; les échanges de biens entre les Etats membres de la CEMAC ne font pas l'objet d'une déclaration mensuelle à des fins statistiques ; les concepts de livraisons et d'acquisitions ne sont pas mis en application. On note également l'absence de la coopération administrative entre les administrations fiscales et douanières des différents Etats membres de la CEMAC en vue de rendre fiable le recoupement des informations des échanges intracommunautaires afin de lutter contre la fraude. Bien que la TVA soit appliquée dans le pays de destination, cette application ne relève pas favorable à la constitution d'une union économique, car elle se fait comme s'il s'agissait des échanges extracommunautaires. Il s'en suit finalement que le problème relatif à la modalité d'application de la TVA communautaire dans la CEMAC reste encore entier et doit donc figurer parmi les obstacles à lever en vue de la constitution du marché unique CEMAC.

Telle qu'appliquée, la TVA CEMAC permet de mobiliser les recettes au profit des Etats et procure à travers la protection qu'elle crée un supplément de valeur au profit des producteurs protégés. Par contre, l'importateur est pénalisé par une charge fiscale accrue, par l'inclusion

1 Cf. Montagnat-Rentier Gilles, Lesprit Eric, Boilil Ahmed, 2004. Rapport de mission portant sur la modernisation des administrations fiscale et douanière du Congo, Fonds Monétaire International, Département des Finances Publiques.

2 (Coût, assurance et fret) / Franco à bord

3 Avom Désiré (2005), Les déterminants des échanges dans la CEMAC : une évaluation empirique ; économie appliquée, tome LVIII, 2005, n° 2, P.127- 153.

24 *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

du fret, des frais d'assurance et autres frais accessoires dans la base taxable. Si le produit importé est destiné à la vente, il en découlera une augmentation des prix au niveau du pays importateur avec comme effet la perte du bien être du consommateur du pays importateur. Au plan global, la collectivité nationale du pays importateur subit une perte du bien être collectif.

2.2. Les perspectives d'une TVA en vue de la promotion du marché unique CEMAC

En vue de dynamiser le marché unique CEMAC, la disparition des frontières physiques ou réglementaires devra être associée à une tentative d'harmonisation de TVA du fait que le mécanisme de prélèvement de la TVA repose sur le critère de la territorialité contrairement à celui de la fiscalité directe qui repose sur le principe de la résidence. En effet, l'absence d'harmonisation des dispositions relatives à la TVA peut altérer les gains du libre échange par l'effet de détournement du trafic et aider les entreprises à segmenter le marché communautaire en fonction des critères nationaux alors que les objectifs recherchés à travers l'intégration visent la création de trafic, à favoriser des économies d'échelle, les économies de gamme et l'effet pro-concurrentiel, à attirer les investisseurs étrangers, à créer l'effet dynamo. Par ailleurs, si dans les pays développés l'intégration vise aussi à renforcer la dépendance des pays périphériques vis-à-vis du centre, dans le contexte particulier de la CEMAC, l'intégration devra au contraire viser la réduction de la dépendance vis-à-vis du centre.

Comme il a été relevé que la TVA CEMAC telle qu'appliquée constitue une entrave à la promotion du marché unique à travers la modalité d'application et la détermination de la base taxable, dans ce dernier paragraphe, il est proposé la modalité d'application de la TVA CEMAC et la base taxable de la TVA à l'import en vue d'éliminer les distorsions relatives à la constitution du marché unique CEMAC.

Concernant la modalité d'application de la TVA, l'adoption du régime de taxation dans le pays d'origine serait conforme au principe de neutralité de la TVA et favoriserait également la promotion du marché unique CEMAC d'autant plus que les frontières ne devraient plus avoir une existence physique entre les Etats membres et que chaque Etat membre serait par définition une région, un département, une province. L'adoption du régime du pays d'origine devra s'accompagner de la mise en place d'un mécanisme de versement, par le pays d'origine, du montant de la TVA équivalent à la valeur ajoutée, au

pays de destination. A cet effet, la coopération entre les administrations fiscales et douanières des Etats membres devra être renforcée.

S'agissant de la base taxable, l'on procède d'abord à la présentation de la base taxable actuellement en vigueur et par la suite, à la formulation de la base taxable susceptible de promouvoir le marché unique CEMAC. La base taxable de la TVA à l'import entre les pays de la CEMAC étant fonction de la valeur en douane, il semble a priori nécessaire de définir ce dernier concept. La valeur en douane est le coût total de la marchandise en monnaie nationale jusqu'au dédouanement. En effet, elle est égale à la somme du prix de vente majoré du fret, de l'assurance, des frais d'approche, de commission, de courtage et tous autres frais nécessaires pour l'acheminement de la marchandise au bureau de dédouanement.

L'équation de la valeur en douane (VD) en vigueur dans les pays membres de la CEMAC se présente ainsi qu'il suit :

$$VD = [(Prix\ d'achat + Fret + Assurance + Autres\ frais)]$$

Si l'on désigne par : PA = Prix d'achat ; F = Fret ; A = Assurance ;

AF = Autres frais, on a :

$$VD = PA + F + A + AF \quad (1)$$

Comme le taux de TVA en vigueur dans les Etats membres de la CEMAC est de 18%, soit $t = 18\%$, le montant de la TVA à l'import entre les pays de la CEMAC s'obtient de la manière suivante :

$$TVA = 18\% VD \quad (2)$$

En remplaçant VD par son expression de l'équation (1) :

$$TVA = 18\% (PA + F + A + AF) \quad (3)$$

Soit :

$$TVA = 18\% (PA) + 18\% (F + A + AF) \quad (4)$$

En effet, l'expression $18\% (F + A + AF)$ représente la différence du montant de la TVA entre l'acheteur de l'Etat vendeur et l'acheteur de l'Etat importateur.

Si l'on considère que les coûts imputables aux frais d'assurance et aux coûts de transport s'élèvent à hauteur de 10% du prix d'achat, on a :

$$TVA = 18\% (PA) + 18\% (10\% PA) \quad (5)$$

Soit :

$$\text{TVA} = 18\% \text{ PA} + 1,8\% \text{ PA} \quad (6)$$

Il paraît clair que 1,8%PA est un excès de charge pour l'importateur résident dans un autre Etat de la CEMAC du fait de l'inclusion des frais d'assurance, des coûts de transport et autres frais dans la base taxable de la TVA.

Du point de vue de l'équité horizontale, c'est-à-dire, de la justice commutative, la TVA à payer sur un bien acheté dans un Etat de la CEMAC par un citoyen de l'Etat vendeur (pays d'origine) ou de l'Etat acheteur (pays de destination) serait la même d'autant plus que les taux sont uniformisés. Dans l'état actuel des choses, la TVA à payer sur un bien acheté par un citoyen de l'Etat vendeur ou de l'Etat acheteur n'est pas la même, constituant ainsi une distorsion : c'est ce qui fausse la concurrence et freine la fluidité des échanges entre les Etats membres de la CEMAC.

Comme les échanges commerciaux intracommunautaires dans la sous région CEMAC ne sont pas significatifs (1,22%), les Etats membres de la CEMAC importent plus des pays tiers tels que les pays de l'Asie du Sud-est, les pays de l'Union européenne. Cette tendance s'explique par l'absence d'une industrialisation au sein des Etats membres. Cette absence est le fait des coûts très élevés de production qui ont un impact sur le prix. A cela, il faut ajouter les coûts de transport très élevés qui résultent des pénuries en la matière. Il s'en suit finalement l'effet détournement du trafic qui entrave la marche vers le marché unique CEMAC.

Malgré les pénuries de transport, tel qu'appliqué dans les Etats de la CEMAC, le mécanisme de la TVA constitue un obstacle à la dynamisation du marché unique communautaire. Même si les pays de la CEMAC appliquent la TVA dans le pays de destination, la base de taxation de celle ci devrait exclure les frais d'assurance, les coûts de transport et les autres frais pour qu'elle soit la même que dans le pays d'origine, c'est-à-dire égale au prix FAB. Si l'on se réfère aux critères de degré d'intégration définis par Balassa, la TVA telle qu'appliquée dans le CEMAC ne favorise pas la dynamique du processus d'intégration d'une union économique. Cependant, en vue de réduire les distorsions de la concurrence et les restrictions au commerce intracommunautaire, en dépit d'autres entraves fiscales et non fiscales, la modification de la base taxable de la TVA intra CEMAC dans le

sens de l'uniformisation de la base taxable et la taxation de la TVA dans le pays d'origine et la mise en place d'un mécanisme de versement de la TVA à l'Etat de l'acheteur paraissent pertinentes dans le cadre de la constitution du marché unique CEMAC.

Outre les facteurs analysés dans le contexte de la délocalisation des résidences fiscales, la qualité des infrastructures et des services publics, la stabilité politique et la paix sont aussi censées garantir l'immobilité des résidences fiscales et de certaines bases taxables au sein de chaque Etat membre de l'union. Au regard de ce qui précède, la détaxation des acquisitions intracommunautaires met en cause la disparition des frontières physiques entre les Etats membres de l'union à travers la rupture de la chaîne de déductibilité de TVA, et obérant ainsi le principe de neutralité de la TVA.

Conclusion

Compte tenu de l'influence que la fiscalité peut exercer sur l'économie, la création d'une union économique nécessite la mise en oeuvre des politiques fiscales communes en vue de limiter les effets pervers d'une concurrence fiscale dommageable résultant de l'interdépendance des économies. Pour éviter le risque d'une concurrence fiscale dommageable, l'harmonisation fiscale a été souvent préconisée comme solution. En dépit des limites que peuvent présenter l'harmonisation fiscale, il est posé la question de savoir quel type de fiscalité exige l'harmonisation fiscale. L'harmonisation est souvent plaidée en vue de garantir les recettes budgétaires des Etats. A l'exception de l'impôt sur les sociétés, la fiscalité directe en cas d'une concurrence fiscale n'entraîne véritablement pas une perte de recettes fiscales d'autant plus que l'imposition des revenus se fait sur la base du domicile fiscal ou pays de résidence. C'est pourquoi l'harmonisation fiscale en matière d'impôts directs ne semble pas être aussi préoccupante que celle des impôts indirects. La fiscalité indirecte reposant sur la base de la territorialité, la délocalisation des bases fiscales mobiles par le fait de la concurrence engendre une perte de recettes fiscales à certains des Etats : c'est ce qui justifie que l'harmonisation en matière de la fiscalité indirecte a souvent été une priorité. La question de l'harmonisation fiscale pose à son tour le problème du choix du régime de TVA communautaire. Pour résoudre cette question, la définition des critères d'une TVA communautaire devra être un prélude. Une TVA communautaire est censée être neutre, localisable et non sécable,

contrairement à une TVA nationale qui doit être neutre, non localisable et non sécable. Sur la base de ces critères, le système du pays d'origine peut servir de cadre de référence à une TVA communautaire dans le contexte d'un marché unique. L'analyse empirique dans les pays de la CEMAC a montré que ces derniers, sans avoir modernisé leurs administrations fiscales et douanières, se sont vus dans l'obligation d'appliquer la TVA communautaire dans le pays de destination comme dans le cadre des échanges avec les pays tiers. La seule différence réside sur la base taxable. Telle qu'appliquée, la TVA ne favorise pas la constitution d'un véritable marché unique dans cet espace communautaire. Cette modalité d'application de la TVA communautaire engendre la délocalisation et le détournement du trafic et les distorsions des prix. En vue d'éviter de mettre en péril la constitution du marché unique CEMAC, les Etats membres sont censés prélever la TVA dans le pays d'origine et la calculer sur le prix facturé par le fournisseur (prix hors taxe) et non sur la valeur en douane comme actuellement calculée alors que les frontières douanières entre les Etats communautaires n'ont plus véritablement d'existence. *En effet, la base taxable de la TVA devra être la même aussi bien dans le pays d'origine que dans le pays de destination. L'uniformisation de la base taxable n'étant pas suffisante, il conviendrait de renforcer le système de la TVA communautaire par la taxation de la TVA dans le pays d'origine et la mise en place d'un mécanisme de versement, par le pays d'origine, du montant de la TVA correspondant à la taxe réellement recouvrée sur la valeur ajoutée, à l'Etat de consommation. Ces derniers facteurs ont pour vertu d'assurer la neutralité de la TVA à travers l'ininterruption de sa chaîne de déductibilité, et de favoriser également la promotion du marché unique.*

Références

- Adam François, Ferrand Olivier, Rioux Rémy (2007), *Finances Publiques*, Dalloz, Paris.
- Avom Désiré (2005), *Les déterminants des échanges dans la CEMAC : une évaluation empirique*, in *Economie appliquée*, tome LVIII, 2005, n° 2, P.127-153.
- Badré M. Denis (1997), *Rapport d'information n°264 système commun de TVA en Europe*.
- Balassa Bela (1965), *Trade Liberalization and Revealed Comparative*, Manchester School of Economics and Social Studies, pp. 90-

- Bénassy- Quéré Agnès, Coeuré Benoît, Jacquet Pierre, Pisani- Ferry Jean (2004), *Politique économique*, De boeck, Bruxelles .
- Bouvier Michel (2003), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J., Paris.
- CEMAC (1999), Directive n° 1/99/CEMAC-08-CM-03 du 17 décembre
- Combe Emmanuel (2007), *Précis d'Economie*, PUF, Paris.
- Conseil des impôts (2001), *9eme rapport sur la TVA*, 31 mai.
- Cour des comptes (2000), *Rapport TVA Principaux débats sur la TVA*.
- Cozian Maurice (2001), *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, Paris.
- Derray Alain, Lusseau Alain (1999), *Economie : synthèses et applications*, Vuibert, Paris.
- Diata Hervé et Ngakosso Antoine (2007), « *L'intégration et la nécessité d'une transition fiscale : cas de la TVA dans les pays de l'Union africaine* », *Revue africaine de l'Intégration*, Vol 1, janvier, pp.76-95.
- Direction Générale des Impôts (2005), *Code Général des Impôts du Congo*, Brazzaville.
- Disle Emmanuel, Seraf Jacques (1998), *Fiscalité pratique*, Dunod, Paris.
- Emonnot Claude (2007), « *L'harmonisation de la fiscalité des revenus du capital en Europe : pragmatisme ou dogmatisme ?* », *Revue d'économie politique* 111(5) sept-oct.
- Grefte Xavier, Mairesse Jacques, Reiffers Jean-Louis (1990), *Encyclopédie Economique*, Economica, Paris.
- Guillochon Bernard, Kawecky Annie (2003), *Economie Internationale : commerce et macroéconomie*, Dunod, Paris.
- Hugounenq Réjane (2004), *Euro et construction européenne : quel avenir pour la fiscalité en Europe*, Cahiers français n° 319, pp.82-88.
- Hutin Hervé (2005), *Toute la finance*, Editions d'Organisation, Paris.
- Lauré Maurice (1993), *Science fiscale*, PUF, Paris.
- Le Cacheux Jacques (1996), *L'intégration européenne et la fiscalité*, Les cahiers français n° 274, pp. 65-75.

30 *La fiscalité et la dynamique de l'intégration : cas de la constitution du marché unique dans la CEMAC*

- Lemoine Mathilde, Madiès Philippe, Madiès Thierry (2007), *Les grandes questions d'économie et finances internationales*, de boeck, Bruxelles.
- Mamalepot Jean-Felix (2006), *BEAC et l'intégration régionale*, support du séminaire de sensibilisation au droit communautaire et à l'intégration sous-régionale dans la CEMAC, Libreville, du 2 au 6 novembre.
- Marceau Nicolas, Pestieau Pierre, Vaillancourt (2000), *Economie publique*, Economica, Paris.
- Mucchielli Jean-Louis et Mayer Thierry (2005), *Economie Internationale*, Dalloz, Paris.
- Néel Brigitte et Plagnet Bernard (1992), *La fiscalité du commerce extérieur*, Economica, Paris.
- Prager Jean Claude, de Galhau Villeroy François (2002), *18 leçons sur la politique économique*, Seuil, Paris.
- Sari Chérifa (1998), *L'Euro : Conséquences juridiques et fiscales*, Dalloz, Paris.
- Site Internet : «[http // www. Fontanneau. com/cfe 748 htm.](http://www.Fontanneau.com/cfe748.htm)»
- Tréhan Jean-Charles (2007), « *Quelle politique fiscale pour dynamiser le marché unique ?* », Workingpaper, <http://209.85.135.104/search?q=cache:370vXWbf21j:www.fondapol.org/v2/pdf/etu...09/08/2007>.
- UDEAC (1998), *Bilan de la mise en place de la réforme fiscal - douanière*, Bangui.
- Vernholes Alain (1996), *L'Europe sans frontières fiscales*, les cahiers français n°274, pp.72-75.