



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))¹

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.² 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.³ 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.⁴

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.⁵ 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».⁶ 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. 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.⁷

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.⁸ 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

¹ Banque mondiale, *Le libre-échange continental africain : Effets économiques et distributeurs*, Washington, DC, Banque mondiale, doi:10.1596/978-1-4648-1559-1. Licence: Creative Commons attribution CC BY 4.0 IGO, p. 1. Consulté le 25 février 2022 à l'adresse suivante : <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/34139/9781464815591.pdf>

² 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 21 % 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 1er mars 2022 à l'adresse suivante : <https://asean.org/asep-agreement-enters-into-force/>

³ 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.

⁴ Article 3, Accord de la ZLECAF.

⁵ 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 augmentent 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.*

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

⁷ ONUCEI, (2021), n.6, p. 19

⁸ Voir ATAF, *Les Perspectives fiscales africaines 2021*, ATAF, 2021, p. 29

⁹ ONUCEI (2021), n.6, p. 21

¹ Préparé par Joy Waruguru Ndubai, Ivan Lazarov, Ruth Wamuyu Maina, et Jeffrey Owens et révisé par Ezra Madzivanyika, Frank Kaliczanje et Nthabiseng Debeila



différences dans l'infrastructure douanière qui peuvent affecter le transit des marchandises par les frontières.¹¹ En outre, certaines études estiment que la ZLECAF pourrait entraîner une diminution des recettes tarifaires à court terme.¹² 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.¹³ 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.¹⁴ 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.¹⁵ 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.¹⁶ 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.¹⁷ 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.¹⁸ 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».¹⁹ 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».²⁰ 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.²¹ 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 (UNCTC) :

- 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 fiscales²² 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

¹¹ Pour plus d'informations sur cette discussion, veuillez consulter : Le webinaire de la Brookings Institution, *État des accords de libre-échange en Afrique et les stratégies pour une plus grande intégration* - sr. Wamkele Meme, Aloysius Uche Ordu et Landry Signe, Brookings Institution, 29 novembre 2021

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Pedro Guilherme Lindenberg Schouert, *Conflits de cadres juridiques internationaux dans le domaine de la concurrence fiscale préjudiciable*, IFRD, Institut de droit fiscal international autrichien de la WU, Série Politique fiscale européenne et internationale, vol. 14, ch.1.1

¹⁶ 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.

¹⁷ Ibid, p. 3

¹⁸ Sonia E. Rolland, *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 (1), p.51.

¹⁹ Ibid

²⁰ Ibid

²¹ CTNU (2019), p. 3

²² UNCTC (2019), p.3

²³ 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 dans²¹ 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."²²

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 Memorandum 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».²³

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».²⁴ 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».²⁵ Elles sont généralement divisées en trois catégories²⁶:

- 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.²⁷ 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.²⁸ Les trois principaux MNT les plus fréquemment signalés sont les mesures

²¹ Peter Van den Bossche et Denise Prevost, *Les fondamentaux du droit de l'OMC* (2^e édition), Cambridge University Press, 2021, p. 35.

²² Note de synthèse de l'OCDE sur le commerce, Mesures non tarifaires, OCDE, février 2019.

²³ *Ibid*.

²⁴ 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

²⁵ Études de l'OCDE sur le commerce, Au-delà des tarifs : le rôle des obstacles non tarifaires dans le commerce mondial, OCDE, 2005.

²⁶ Statistiques de la politique commerciale de l'OCDE (2005), n.26, p.20

²⁷ UNTC (2019), p. 3-4
²⁸ Rollan (2020), p.52