

La TVA en Afrique centrale

Thomas IREH ASSIM

**LA TVA
EN AFRIQUE CENTRALE**

Préface de Bernard CASTAGNEDE

Professeur à l'Université Paris-1 Panthéon-Sorbonne

L'Harmattan

© L'Harmattan, 2012
5-7, rue de l'École-Polytechnique ; 75005 Paris
<http://www.librairieharmattan.com>
diffusion.harmattan@wanadoo.fr
harmattan1@wanadoo.fr
ISBN : 978-2-296-99149-1
EAN : 9782296991491

À mes défunts parents Dominique et Marthe ASSIM,

À Moni-que IREH ASSIM,

À Fred Roseline, Roméo, Guy Raymond et Gaëlle Pascaline,

À mes frères et sœurs pour le chemin parcouru, sans oublier mon ami
Jerry RIM et mon neveu Adams.

AVERTISSEMENT

Le présent ouvrage est tiré d'une thèse de doctorat en droit soutenue publiquement le 17 décembre 2010 à l'Université Paris-1 Panthéon-Sorbonne devant un jury composé de Messieurs :

- Pierre COLLIN, Maître des requêtes au Conseil d'État, Professeur associé à l'Université Paris-1 : président ;
- Jean-Luc ALBERT, Professeur à l'Université Jean Moulin Lyon 3 : rapporteur ;
- Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, Professeur à l'Université Paris-Est Créteil : rapporteur ;
- Bernard CASTAGNEDE, Professeur à l'Université Paris-1 et directeur de recherche.

Au seuil de cette œuvre, l'auteur tient à renouveler sa gratitude au Professeur Bernard CASTAGNEDE pour avoir bien voulu l'accompagner depuis la période de ses recherches jusqu'à la rédaction de sa préface.

Par sa rigueur et sa bienveillance, son directeur de recherche reste un modèle pour son travail d'enseignant.

L'auteur tient également à témoigner sa reconnaissance à son enseignant et inspirateur, malheureusement disparu avant la soutenance de sa thèse, Dr Jean-Marie MEKONGO, qui se serait réjoui que le stress de la recherche scientifique n'ait pas interdit la réalisation de cet ouvrage.

Le 15 mai 2012

PREFACE

Associées à la bonne productivité financière qui caractérise les impôts de consommation, les vertus de neutralité économique de la taxe sur la valeur ajoutée en ont assuré le succès. Introduite en France en 1954, la TVA est devenue, au prix de quelques transformations, un mode de taxation du chiffre d'affaires partagé par l'ensemble des États membres de l'Union Européenne, sur la base de règles largement harmonisées. Retenue en tant que modèle par les institutions financières internationales, la taxe sur la valeur ajoutée s'est plus largement répandue sur la planète, notamment auprès des pays en développement. Invités à s'ouvrir plus largement à la mondialisation, c'est-à-dire à baisser leurs barrières douanières, ces pays ont été conviés à substituer la TVA à leurs droits de douane ou d'entrée.

La plupart des États de l'Afrique francophone ont ainsi adopté la TVA, suivant des modalités inspirées de celles mises en œuvre au sein de l'UE, une telle parenté pouvant trouver justification dans l'appartenance commune de ces États à des unions économiques régionales.

Bon connaisseur à la fois de la TVA et des fiscalités de l'Afrique centrale, Thomas IREH ASSIM a consacré sa thèse de doctorat, soutenue en décembre 2010 à l'Université Paris-1 Panthéon-Sorbonne, aux problèmes liés à l'application et l'harmonisation de la TVA au sein de la « CEMAC » (Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale).

Sans négliger les particularités du contexte historique, culturel, économique et institutionnel propre à la zone, non plus que la tentation des États membres à s'écarter des règles communes pour conformer leur fiscalité à leurs intérêts économiques propres ou aux exigences d'une conjoncture particulière, Thomas IREH ASSIM est à la vérité convaincu des avantages du « modèle TVA », comme de ceux de l'harmonisation fiscale dans les ensembles sous-régionaux, et s'applique à mettre en lumière leurs effets positifs.

Il montre en particulier comment la TVA peut être un instrument d'amélioration, à la fois des systèmes fiscaux d'Afrique centrale et des administrations en charge de les appliquer, et de la gestion des entreprises de la zone, où le secteur dit « informel » occupe encore une très large place. Sans doute faut-il aménager les transitions utiles, et par conséquent consentir à des adaptations provisoires du « modèle TVA », mais celui-ci serait en soi un agent efficace de la modernisation économique et sociale.

Optimisme et lucidité se conjuguent ainsi, dans le beau travail présenté par Thomas IREH ASSIM, salué par la délivrance du grade de docteur en droit, avec mention très honorable et félicitations du jury, pour en faire un ouvrage de référence sur un important segment de la fiscalité appliquée dans les pays membres de la CEMAC.

La lecture de « La TVA en Afrique centrale » sera certainement utile aux chercheurs comme aux praticiens, aux entrepreneurs et à leurs conseils comme aux agents des administrations fiscales.

Bernard CASTAGNEDE
Professeur à l'Université Paris-1 Panthéon-Sorbonne

TABLE DES PRINCIPALES ABREVIATIONS

ABS	: Autres Biens et Services
AEF	: Afrique équatoriale française
AJDA	: Actualité juridique de droit administratif
AMR	: Avis de mise en recouvrement
APE	: Accords de Partenariat Économique
BIT	: Bureau international du travail
BAD	: Banque Africaine de Développement
BEAC	: Banque des États de l'Afrique Centrale
BIRD	: Banque internationale pour la reconstruction et le développement
BM	: Banque mondiale
CA	: Chiffre d'Affaires
CAF	: Coût, Assurance et Fret
CD	: Code des douanes
CE	: Conseil d'État
CEDEAO	: Communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest
CEEAC	: Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale
CEMAC	: Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale
CER	: Communautés Économiques Régionales
CGI	: Code général des impôts
CJCE	: Cour de Justice des Communautés Européennes
CJCC	: Cour de Justice des Communautaire de la CEMAC
D.	: Dalloz
DGE	: Division des grandes entreprises
DGI	: Direction générale des impôts
DPO	: Direction Par Objectifs
DSRP	: Document de Stratégie de Réduction de la Pauvreté
ENAM	: École nationale d'administration et de magistrature
FCFA	: Franc de la Coopération Financière Africaine pour l'Afrique Centrale
FCFA	: Franc de la Communauté Financière Africaine pour l'Afrique de l'Ouest
FMI	: Fonds Monétaire International
FODEC	: Fonds de développement de la Communauté
GAJF	: Grands arrêts de la jurisprudence fiscale
GATT	: Accord général sur les tarifs et le commerce
HT	: Hors Taxe
ICAI	: Impôt sur le chiffre d'affaires intérieur

IRPP : Impôt sur le revenu des personnes physiques
IS : Impôt sur les Sociétés
LASM : Livraison à Soi-même
LBMC : Livraison de Bien Meuble Corporel
LGDJ : Librairie générale de droit et de jurisprudence
OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
OMC : Organisation Mondiale du Commerce
ONG : Organisation Non Gouvernementale
OIT : Organisation internationale du travail
PAS : Plan d'ajustement structurel
PIB : Produit Intérieur Brut
PME : Petites et Moyennes Entreprises
PNB : Produit national brut
PPBS : Planning Programming Budgeting System
PRR : Programme Régional de Réforme fiscal-douanière
PUF : Presse universitaire de France
PV : Procès-verbal
RFFP : Revue française de finances publiques
RJF : Revue de jurisprudence fiscale
RCA : République Centrafricaine
RCB : Rationalisation des Choix Budgétaire
RSI : Régime Simplifié d'Imposition
SA : Société anonyme
TCA : Taxe sur le chiffre d'affaires
TCAI : Taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation
TCI : Taxe Communautaire d'Intégration
TEC : Tarif Extérieur Commun
TPG : Tarif préférentiel généralisé
TPS : Taxe sur les Prestations de Services
TTC : Toutes Taxes Comprises
TU : Taxe Unique
TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée
UDE : Union Douanière Équatoriale
UDEAC : Union Douanière et Économique de l'Afrique centrale
UE : Union européenne
UEMOA : Union Économique et Monétaire Ouest Africaine
UMAC : Union Monétaire de l'Afrique Centrale

INTRODUCTION GÉNÉRALE

L'amélioration des mécanismes de mobilisation des recettes publiques¹ requise par les institutions financières internationales² dans le cadre des programmes d'ajustement structurel (PAS)³, exigeait une réforme en profondeur du système fiscal⁴ entendu comme l'ensemble des fondements, des règles, des instruments, des pratiques et des prélèvements obligatoires qui font partie de l'univers socio-économique et même psychologique de toutes les sociétés organisées⁵. À la suite d'une réflexion engagée sur la fiscalité⁶ pendant la crise économique⁷, la recherche d'un système de

¹ Les recettes de l'État sont constituées par les prélèvements obligatoires, les emprunts, les revenus de l'exploitation du domaine public, les bénéfices des entreprises publiques, l'épargne à travers les excédents des recettes publiques par rapport aux dépenses courantes.

² Au lendemain de la seconde guerre mondiale, au cours de la Conférence financière et monétaire tenue du 1^{er} au 22 juillet 1944 à Bretton Woods aux États-Unis, sont créées deux institutions financières internationales, le Fonds monétaire international (FMI) et la Banque mondiale (BM) pour mettre en place un nouveau système monétaire destiné à stabiliser l'économie mondiale. Les accords qui en dérivent ont pour principal objectif d'éviter la répétition des crises monétaires comme celle des années 30 et la chute des échanges mondiaux qui en a découlé (c'est le rôle dévolu au FMI) et de reconstruire l'Europe (rôle de la Banque mondiale). Sur ce sujet, lire Lenain (P), *Le FMI*, 4^{ème} éd., Paris, La Découverte, 2004. Consulter également, La documentation française, « Banque mondiale, FMI et développement », Article disponible sur <http://www.ladocumentationfrancaise.fr>

³ De l'anglais *structural adjustment*, le programme d'ajustement structurel (PAS) comprend un ensemble de mesures économiques impulsées par les institutions financières internationales (FMI et Banque mondiale) tendant à assainir les finances publiques, à réduire les dettes extérieure et intérieure d'un pays et les déséquilibres structurels d'une économie. Lire à toutes fins utiles, Banque mondiale-PNUD, *L'ajustement et la croissance en Afrique pendant les années 80*, Washington DC, Banque mondiale, 1989, Pp. 15-28. Lire également, Durufle (G), *L'ajustement structurel en Afrique (Sénégal, Côte d'Ivoire, Madagascar)*, Paris, Karthala, 1988, 207 p. Consulter Sérageddin (I), *Pauvreté, ajustement et croissance en Afrique*, Washington, Banque mondiale, 1989, 87 p.

⁴ Duverger (M), *Finances publiques*, Paris, PUF, 1960, nous donne cette image poétique : « *les systèmes fiscaux sont des constellations dont les impôts sont des étoiles* ». Lire également dans ce sens : Mehl (L) et Beltrame (P), *Le système fiscal français*, Paris, PUF, 1980. Consulter, en ce qui concerne les composantes du système fiscal, Beltrame (P), *La fiscalité en France*, 9^{ème} éd., Paris, Hachette-Supérieur, 2003, Pp. 161-167.

⁵ Monnier (J-M), *Les prélèvements obligatoires*, Paris, Economica, 1998, 112 p. Lire également Vallée (A), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Seuil, 2000, p. 7.

⁶ Pour Trotabas (L) et Cotteret (J.-M.), *Droit fiscal*, 8^{ème} éd., Paris, Dalloz, 1997, p. 9, le mot fiscalité qui vient de « fisc » dont l'étymologie latine est « *fiscus* » et désigne une « petite corbeille d'osier destinée à recueillir de l'argent ».

mobilisation des ressources intérieures attrayant et efficace est devenue la principale préoccupation des pouvoirs publics en Afrique centrale.

L'incertitude des rentrées douanières sur les échanges commerciaux internationaux, l'instabilité des investissements étrangers et de l'aide au développement⁸ ont amené l'expertise financière internationale⁹ à jeter son dévolu sur une réforme fiscal-douanière¹⁰ fondée sur la modernisation de l'imposition de la dépense¹¹. Le principal enjeu était de sortir les États de l'état du marasme économique dans lequel ils s'étaient enfoncés depuis le

⁷ Une crise économique est une rupture de l'équilibre (entre l'offre et la demande des biens et services) qui génère une dégradation brutale de la situation et des perspectives économiques qui passent d'une expansion à une dépression. Lire Bernard (Y) et Colli (J-C), *Dictionnaire économique et financier*, Paris, Seuil, 1996, p. 493.

⁸ Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) et Banque africaine de développement (BAD), *Perspectives économiques 2010*, Éditions OCDE, 2010, p. 15, Disponible sur www.oecd.org/editions. Pour les experts de cette organisation, « *La crise économique mondiale a révélé le risque que fait peser sur les économies africaines une dépendance excessive envers les sources de revenu externes. Premièrement, nombre d'entre elles, qui s'appuient sur l'exportation de matières premières, demeurent vulnérables aux perturbations dans le reste du monde, comme la fluctuation des cours mondiaux...* »

⁹ Pour éviter que des erreurs d'approche des problèmes fiscaux qui sont à l'origine de la crise économique ne se reproduisent plus et permettre une rénovation en profondeur de l'architecture du système fiscal, les institutions financières internationales exigent des réformes fiscales profondes dans les pays en développement débiteurs et en crise économique. Cette nouvelle vocation du FMI et de la Banque mondiale à jouer un rôle d'expert dans un domaine où d'importantes réformes sont nécessaires, justifie probablement l'emploi du terme de nouveau « *Bretton Woods* » pour reprendre l'expression de Davanne (O), « *Instabilité du système financier international* », *Rapport, Conseil d'analyse économique, La Documentation française*, 1998, p. 14.

¹⁰ Hugon (P), « *La réforme fiscal-douanière dans le contexte de l'ajustement de change au Cameroun et au sein de la CEMAC* », in Gastellu (J-M), Moisseron (J-Y) et Pourcet (G) (Sous la direction), *Fiscalité, développement et mondialisation*, Paris, Maisonneuve et Larosse, 1999, p. 183. L'adoption de la TVA a été préconisée dans le cadre de cette réforme qui avait pour principaux objectifs, l'amélioration des mécanismes de mobilisation des recettes fiscales à travers l'instauration d'un système d'imposition moderne (la TVA), la simplification du système fiscal et la libéralisation des échanges. Cf. *Revue des douanes camerounaises*, n° spécial consacré à la réforme fiscal-douanière, Premier trimestre 1995.

¹¹ L'imposition de la dépense ou de la consommation frappe l'utilisation ou la circulation des biens et services. On distingue la consommation finale des ménages ou de l'administration qui est l'issue du processus de production, qu'elle cible, de la consommation intermédiaire des entreprises qui correspond à l'utilisation de biens, machines et outils pour les besoins de la production, qu'elle détaxe. Voir Trotabas (L) et Cotteret (J-M), *Droit fiscal*, 8^{ème} éd., Paris, Dalloz, 1997, Pp. 149-150.

milieu des années quatre-vingt¹². Cette mutation s'est traduite par la libéralisation du commerce extérieur¹³ et la compensation des pertes dues à la réduction des tarifs douaniers sur les échanges internationaux, par l'augmentation des recettes intérieures générées par la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)¹⁴.

L'instauration de la TVA dans cette région procède de la recherche de l'optimalité fiscale¹⁵. Son principal enjeu est de sortir ces États de leur ornière en leur donnant des moyens autonomes internes à leur gestion, dans un environnement international incertain. Pourtant, la transposition¹⁶ d'un impôt de conception occidentale en Afrique pose de véritables problèmes « *d'extranéité* »¹⁷ susceptibles de perturber les pouvoirs publics. Le législateur en Afrique centrale n'a jamais été autant embarrassé que lorsqu'il lui est revenu d'imposer la dépense. Il s'est « *largement déchargé de sa compétence fiscale au profit de l'exécutif* »¹⁸. Pour s'en convaincre, il suffit de voir ses multiples hésitations, la diversité de sources et de techniques auxquelles tous les pouvoirs publics ont eu à recourir pour codifier et mettre en œuvre la TVA

¹² Biya (P), Discours à la nation du 31 décembre 1986 « (...) 1987 ne sera pas une année facile (...) Retroussons nos manches, parce que les temps sont durs (...) »

¹³ Cette libéralisation qui se traduit par la réduction des tarifs douaniers a été le principal objectif du GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) dès sa création en 1947. Cette institution préconisait la mise en place des politiques économiques convergentes afin de faciliter les échanges internationaux. Lire dans ce sens : Derray (A), Lusseau (A), *Économie : synthèses et applications*, Paris, Vuibert, 1999.

¹⁴ Imaginée par Lauré (M), la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt indirect qui frappe la consommation des biens et des services. Elle est collectée par les entreprises pour le compte du trésor public. Cf. Galavielle (J-P), *La TVA, impôt moderne*, Paris, PUF, 1972, 96 p. ; Voir également, Plagnet (B), *La taxe sur la valeur ajoutée*, Paris, LGDJ, 1990, 172 p.

¹⁵ Monnier (J-M), *Les prélèvements obligatoires*, *Op.cit.*, p. 51.

¹⁶ Koubi (G), « Transposition et/ou transcription des directives communautaires en droit national », *Revue de la recherche juridique*, n° 2, 1995, p. 617, pense que la problématique de la transposition est celle de l'intégration des normes et des principes du droit communautaire dans l'ordre juridique interne. Ondo (M), « Le droit administratif français en Afrique francophone : contribution à l'étude de la réception des droits étrangers en droit interne », *RJPIC*, Pp. 287-331, voit dans la transposition, l'intégration dans le droit interne des normes juridiques d'origine exogène.

¹⁷ Mekongo (J-M), *Les retenues à la source dans le système fiscal du Cameroun*, Thèse de doctorat en Droit, Université de Paris I Panthéon Sorbonne, 2005, p.

¹⁸ Mardière (C), « L'interprétation de la doctrine administrative », *Revue française de finances publiques*, consacré à « *la doctrine administrative fiscale* », Paris, LGDJ, n° 75, septembre 2001, p. Cette situation a été constatée au niveau de l'instauration de la TVA en Afrique centrale, souvent faite par voie d'ordonnance.

dans les États de la Communauté économique des États de l'Afrique Centrale (CEMAC)¹⁹, alors même que le « *choix cornélien* » était déjà porté sur cette taxe unique à paiements fractionnés moderne, présentée comme l'un des modèles les plus achevés des impôts sur la consommation²⁰.

Fondement de la réforme fiscalo-douanière²¹, l'instauration de la TVA a néanmoins causé beaucoup de soucis au législateur. En effet, conscient du fait que le consentement est un préalable à l'adoption de tout prélèvement obligatoire dans les États modernes et, convaincu qu'aucun pays ne peut exercer son pouvoir d'imposer sans asseoir un minimum de consensus social, le législateur a « *fait feu de tout bois* » pour s'approprier cette réforme introduite dans la région par « *voie de perfusion* »²². Pourtant, ce socle de la légitimité fiscale²³, une fois confronté aux exigences économiques, est parfois relégué au second rang en Afrique centrale, à cause des impératifs de développement²⁴ qui inspirent souvent une « *fiscalité autoritaire où de nouveaux*

¹⁹ Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale, la CEMAC est l'une des quatorze Communautés économiques régionales (CER) instituées en Afrique pour conduire le processus d'intégration. Créée par le traité du 16 mars 1994 et complétée par un additif le 5 juillet 1996, elle est composée des pays de l'ex Union douanière et économique de l'Afrique centrale (UDEAC) : le Cameroun, la Centrafrique, le Congo (Brazzaville), le Gabon, la Guinée Équatoriale et le Tchad. Elle s'articule autour de quatre institutions : l'Union Économique de l'Afrique Centrale (UEAC), l'Union Monétaire de l'Afrique Centrale (UMAC), le Parlement communautaire et la Cour de Justice communautaire. Cf. Ben Hammouda (H), Bekolo-Ebe (B) et Mama Touna (Sous la direction), *L'intégration régionale en Afrique centrale : bilan et perspectives*, Paris, Karthala, 2003, Consulter également Siroën (J-M), *La régionalisation de l'économie mondiale*, Paris, La découverte, 2004, 311 p.

²⁰ Pour Cozian (M), *Les dessous de la TVA*, Paris, Armand Colin, 1971, p. 9 : « *La TVA est une mécanique ingénieuse* ».

²¹ Kamgnia Dia (B), « La réforme fiscale et douanière en zone CEMAC est-elle optimale ? », in Bekolo-Ebe (B), Touna Mama, Fouda (S M), (Sous la direction), *Mondialisation, exclusion et développement africain : stratégie des acteurs publics et privés*, Paris, Afrédit, Tome 1, 2006, Pp. 95-118. Pour cet auteur, l'optimalité est un objectif de la mise en œuvre de la TVA adoptée en Afrique centrale sous l'impulsion des institutions financières et des bailleurs de fonds internationaux qui en ont fait la conditionnalité majeure de la réforme fiscalo-douanière.

²² Notre mémoire sur *L'incidence socio-économique de la TVA en Afrique centrale*, Mémoire de DESS, Université de Douala, 2002, p.

²³ L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789 fait du consentement à l'impôt, le fondement de son prélèvement : « *Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique (...)* ».

²⁴ Hugon (P), « Renouveau et évolution de l'économie de développement dans un contexte de mondialisation », in Bekolo-Ebe (B), Touna Mama, Fouda (S M) (Sous la direction), *Dynamiques de développement, Débats théoriques et enjeux politiques à l'aube du 21^{ème} siècle, Mélanges en l'honneur de Georges Walter Ngango*, Paris, Montchrestien, 2003, Pp. 107-133.

impôts sont introduits sans préavis»²⁵. Les ajustements structurels inscrits au premier rang des agendas des programmes économiques et politiques²⁶ des experts internationaux, « *pour inverser le recul économique (...) et stimuler la croissance* »²⁷, faisaient de l'adoption de la réforme fiscal-douanière une conditionnalité substantielle²⁸ pour les États de la région. Cette position de l'expertise financière internationale est constante puisque, pour le FMI et la BM, la principale cause du déséquilibre des finances publiques est la faiblesse des recettes fiscales²⁹.

La fiscalité de cette région dérive du système français implanté depuis la colonisation par la violence³⁰. Le professeur Bernard Castagnède constate que, « *les systèmes fiscaux et douaniers aujourd'hui en vigueur dans les pays de l'Afrique francophone au Sud du Sahara sont la résultante du jeu combiné de plusieurs facteurs : le facteur historique revêt en l'espèce une portée particulière ; les systèmes fiscaux et douaniers africains sont largement déterminés de l'extérieur, par la transposition des dispositifs de prélèvement pratiqués par les anciennes métropoles coloniales* »³¹. À l'évidence, la dévolution des prélèvements obligatoires s'est opérée dans un contexte historique original³².

²⁵ Alaka Alaka (P), *Les difficultés du recouvrement de l'impôt au Cameroun : contribution à l'étude des dysfonctionnements administratifs*, Thèse de doctorat en droit public, Université de Paris II Panthéon-Assas, mars 1996, p. VII.

²⁶ Plowden (W), "New direction in administrative reform", *International review of administrative sciences*, n° 49, 1983, p. 96.

²⁷ Banque mondiale, *Rapport sur les politiques de développement*, « *L'ajustement en Afrique, réformes, résultats et chemins à parcourir* », Washington, BM, 1993, p. xiii.

²⁸ Les conditionnalités aujourd'hui imposées aux États sont apparues en 1968 et se sont multipliées au cours des années 1990 pour réguler les nouvelles facilités de prêt et permettre d'obtenir de bons résultats en temps réel. Lire dans ce sens, Kamto (M), « *Problématique de la conditionnalité en droit international et dans les relations internationales* », Propos introductif au *Colloque de Yaoundé sur la conditionnalité dans la coopération internationale*, Co-organisé par le Centre d'études et de recherche en droit international et communautaire (CEDIC) de l'Université de Bergame, les 20, 21, 22 juillet 2004.

²⁹ Atanga Fongue (R), *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel - Le cas du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2008, p. 44.

³⁰ Fotsing (J-B), *Le pouvoir fiscal en Afrique - Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone*, Paris, LGDJ, 1995, p. 19.

³¹ Castagnède (B), « *Les bases des systèmes fiscaux et douaniers* », in Lalumière (P) et Castagnède (B) (Sous la direction), *Encyclopédie juridique de l'Afrique*, Abidjan, Dakar, Lomé, Les nouvelles éditions africaines, Tome 3, 1982, p. 233.

³² Joss (L. C D), *Brève histoire contemporaine de l'Afrique noire*, Paris, Saint-Paul, 1964, 350 p.

Face à la crise économique, les mécanismes traditionnels d'imposition de la dépense qui n'ont pas été réajustés au fil du temps, dévoilent leurs limites ; ce qui exige, pour les adapter aux nouveaux besoins des États en crise, une profonde réforme (Section I). En réalité, les institutions financières internationales appelées à la rescousse, ont suggéré la mise en œuvre de la réforme fiscal-douanière dont l'enjeu était la modernisation de l'imposition de la consommation pour promouvoir une fiscalité de développement³³. L'on redoutait pourtant – vu sous le prisme de ce gage – que soient ignorées les précautions élémentaires mais fondamentales, qui entourent le plus souvent la transposition des systèmes d'origine exogène dans un environnement économique différent (Section II).

SECTION 1 : LA NÉCESSITÉ D'UNE RÉFORME FISCALE FONDÉE SUR LA TVA

Les réformes initiées au cours de la dernière décennie du 20^{ème} siècle font suite à une profonde crise économique et financière caractérisée par des déficits budgétaires et un endettement sans cesse croissant³⁴. La principale raison du recours à la réforme économique est avant tout financière étant donné que « *le moteur de la réforme fiscale en Afrique subsaharienne semble avoir été tout autant la nécessité de trouver rapidement de l'argent que d'autres considérations, comme la volonté d'assurer un niveau donné de recettes tout en minimisant les pertes d'efficacité*³⁵ ». L'ajustement structurel des économies implique le désengagement de l'État du secteur productif au profit de l'entrepreneuriat privé afin de susciter une saine concurrence entre les entreprises et d'assurer leur compétitivité³⁶. L'État se confine ainsi à organiser la plate-forme des activités économiques³⁷.

³³ Chambas (G), *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne*, Paris, Economica, 1994, Pp. 50-52. Cet auteur relève tout de même à ce niveau, un véritable paradoxe dans la mesure où la TVA est plutôt un impôt libéral.

³⁴ Guislain (P), *Les privatisations : un défi stratégique juridictionnel et institutionnel*, Paris, Nouveaux Horizons, 1995, p. 37.

³⁵ Banque mondiale, *Rapport sur les politiques de développement*, « *L'ajustement en Afrique, Réformes, résultats et chemins à parcourir* », *Op.cit.*, p. 145.

³⁶ Il s'agit de rétablir les comportements concurrentiels et les équilibres du marché pour mettre en œuvre une politique de libéralisation économique. L'objectif est de réduire l'importance du secteur public pour parvenir à une gestion économique efficace. En rétablissant les mécanismes du marché, l'on finit par rétablir les grands équilibres macroéconomiques rompus, pour résoudre les problèmes de la crise des finances publiques.

Après l'échec des solutions tendant à réduire le train de vie de l'État³⁸ afin d'améliorer la gestion des finances publiques³⁹ et échapper à l'asphyxie à laquelle ils étaient désormais exposés, les États en crise étaient contraints de recourir aux solutions préconisées par les bailleurs de fonds multilatéraux et les institutions de Bretton Woods pour accéder à leurs financements⁴⁰. Les réformes préconisées par l'expertise financière internationale ont été engagées dans l'urgence, notamment au niveau du système fiscal, qui pourtant occupe une place de choix au sein des construits sociaux⁴¹.

L'on sait que le système fiscal actuel a été institué en Afrique centrale pendant la colonisation. Un tel système, quoiqu'il soit présenté au lendemain des indépendances comme un instrument de développement, sera difficilement ingéré par les populations qui l'appréhenderont toujours comme un instrument de prolongement de l'impérialisme, une source de violence, de corruption, de gabegie et de domination⁴². C'est la raison pour laquelle, se sentant incapables d'internaliser ce système d'imposition interne, les États de cette région avaient jeté leur dévolu sur la fiscalité de porte⁴³. Mais, pour rétablir les équilibres macro-économiques rompus dans les pays en crise de l'ex Union Douanière et Économique de l'Afrique Centrale

Voir Serageldin (I), *Pauvreté, ajustement et croissance en Afrique*, Washington, Banque mondiale, 1989, Pp. 12 et 13.

³⁷ Plowden (W), *Op.cit.*, pp.

³⁸ Chambas (G), *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne*, *Op.cit.*, p. XIV.

³⁹ Cf. L'Heriteau (M-F), *Le Fonds monétaire international et les pays du Tiers-Monde*, Paris, PUF – IEDES, Coll. Tiers-Monde, 1986, Pp. 156-160. Pour tenter de juguler la crise économique au milieu des années quatre-vingts, les pouvoirs publics ont pris un ensemble de mesures économiques tendant à réduire le train de vie de l'État. Au Cameroun par exemple, dès 1987, les véhicules de l'État ont été vendus, les fonctionnaires ont libéré les logements qu'ils occupaient, l'État ayant rompu la plupart des contrats de logements et les salaires des agents publics ont été réduits de moitié.

⁴⁰ Alaka Alaka (P), *Les difficultés du recouvrement de l'impôt au Cameroun : contribution à l'étude des dysfonctionnements administratifs*, *Op.cit.*, p.

⁴¹ Colloque des 11 et 12 février 1999 sur « L'aventure des réformes dans le secteur public », *Hommage au Pr Raimund Germann*, Lausanne, Presses polytechniques et universitaires romandes, 2000.

⁴² Fotsing (J-B), *Le pouvoir fiscal en Afrique – Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone*, *Op.cit.*, p. 19.

⁴³ Berr (C J) et Trémeau (H), *Le droit douanier communautaire et national*, 6^{ème} éd., Paris, Economica, 2004. Il s'agit des prélèvements effectués lors du franchissement du cordon douanier, c'est-à-dire à une porte d'entrée de la frontière d'un pays par l'administration des douanes.

(UDEAC)⁴⁴ vers la fin des années quatre-vingt, il était urgent de réexaminer les instruments économiques et fiscaux pour les adapter au nouvel environnement international⁴⁵. Dans cet espace, le changement des stratégies de développement à travers la mise en œuvre des PAS s'appuyant sur la réforme fiscal-douanière était devenu le levier de l'assainissement de la gestion des secteurs clés de la vie nationale.

Or, ces réformes ont des effets économiques, sociaux et même psychologiques parfois pervers⁴⁶. C'est sans doute pour cette raison que l'introduction de la TVA devait se faire dans un cadre communautaire afin d'éviter les éventuels revers sociaux internes inhérents aux réformes qui s'attachent à la consommation.

L'adoption de la TVA comme la charnière du système fiscal est l'un des principaux leviers de la réforme fiscal-douanière (Paragraphe 1). Seulement, l'introduction d'un tel impôt implique la mise place des aménagements nécessaires à l'entière expression de ses qualités qui s'analyse en termes des contraintes (Paragraphe 2).

PARAGRAPHE 1 : LES LEVIERS DE LA RÉFORME FISCALO-DOUANIÈRE

Les fondements des réformes sociales s'analysent comme un ensemble de moyens d'action permettant d'adapter les normes et les institutions à leur environnement pour les rendre efficaces face à de nouveaux enjeux ou à des nouvelles situations qui interviennent au cours de l'évolution de la société⁴⁷. Les changements préconisés de façon globale dans les systèmes

⁴⁴ L'UDEAC a été instituée par le traité du 8 décembre 1964 signé par le Cameroun, la Centrafrique, le Congo (Brazzaville), le Gabon et le Tchad ; la Guinée Équatoriale y a adhéré le 1^{er} janvier 1985. Par le traité du 16 mars 1994, cette institution a été remplacée par la CEMAC.

⁴⁵ Abena Nguema (C), « La mondialisation des économies ou la fin des paradigmes », in Bekolo-Ebe (B), Touna Mama, Fouda (S M), *Mondialisation, Exclusion et développement africain : stratégie des acteurs publics et privés*, *Op.cit.*, Pp. 17-37.

⁴⁶ Kamgnia Dia (B), « La réforme fiscale et douanière en zone CEMAC est-elle optimale ? », *Op.cit.*

⁴⁷ Ondoa (M), « Le droit public des États africains sous ajustement structurel : le cas du Cameroun », in *Mondialisation, exclusion et développement africain : stratégie des acteurs publics et privés*, *Op.cit.*, p. 375-424.

économiques⁴⁸ concernent simultanément la libéralisation des échanges par le décloisonnement des barrières douanières ou le démantèlement tarifaire susceptible de détériorer les recettes de porte jadis essentielles aux budgets publics (A), et le développement de la fiscalité interne vers la rationalisation de l'imposition de la consommation (B).

A. Les mutations du système douanier

Le dispositif douanier a été conçu par les pouvoirs publics des États pour leur assurer des recettes et protéger leurs économies. « *Dans l'Ancien régime, une part importante des recettes provenait des droits imposés lors du passage des marchandises à certains ponts, sur des rivières (péages), aux limites internes du royaume (octrois) et aux frontières (douanes)* »⁴⁹. Il existe entre ces systèmes et les actuels droits de douane, une véritable filiation.

À l'aube des indépendances, l'administration des douanes disposait des moyens qui faisaient son auréole mais qui se réduisent actuellement à cause du démantèlement du procédé protectionniste des économies nationales qui gêne les échanges commerciaux internationaux⁵⁰. Le désarmement douanier et les Accords de partenariat économiques (APE)⁵¹ très contestés qui remettent en cause le principe de l'inégalité compensatrice cher aux inspirateurs du droit international de développement ou de la coopération Nord-Sud⁵², seront les principales causes des transformations des structures fiscales. En effet, les APE invalident cette discrimination positive⁵³ qui était la base des accords Afrique Caraïbe et Pacifique (ACP) - Communauté Économique Européenne (CEE). Or, dans cette relation, les marchés

⁴⁸ Hugon (P), « La réforme fiscal-douanière dans le contexte de l'ajustement de change au Cameroun et au sein de la CEMAC », *Op.cit.*, p. 183.

⁴⁹ Mathieu (J-L), *La politique fiscale*, Paris, Economica, 1999, p. 12.

⁵⁰ Haquani (Z) et Saunier (P), *Droit international de l'économie*, 2^{ème} éd., Paris, Ellipses, 2007, p. 28.

⁵¹ Les Accords de partenariat économique (APE) visent à développer le libre-échange entre l'UE et les pays dits ACP (Afrique, Caraïbes, Pacifique) et dont la négociation est toujours en cours (2012). Ils préconisent, à l'horizon 2021 l'ouverture des frontières ACP par la suppression progressive des droits de douanes sur les produits originaires de l'UE lors de leur entrée dans les pays signataires desdits accords. Cf. <http://fr.wikipedia.org>.

⁵² Comelieu (C), *Les relations Nord-Sud*, Paris, La Découverte, 1991, p. 43-45.

⁵³ Abiabag (I), « Droit international de développement », *Cours inédit*, Université de Yaoundé 2, 1995.

européens étaient ouverts alors que ceux des pays ACP restaient fermés⁵⁴ pour compenser les écarts de développement entre ces pays pauvres et les États européens les plus nantis⁵⁵. Le démantèlement actuel des frontières qui participe de la volonté internationale de libéralisation des échanges (1) va changer profondément le rôle de cette administration et par voie de conséquence, ses moyens classiques d'intervention (2).

1. *Les moyens d'action de la douane*

Pour assurer ses missions, la douane prélève équitablement un ensemble de droits et taxes sans en instituer d'autres pour des motifs fiscaux. En effet, lors du franchissement du cordon douanier, cette administration prélève sur les marchandises des droits et taxes spécifiques ou *ad-valorem*⁵⁶. Dans le système classique, l'on pouvait recenser entre autres recettes de porte : les droits de douane, les droits d'entrée, les taxes complémentaires, etc. En plus de ces droits repris sur un tarif commun⁵⁷, l'administration des douanes dispose d'autres mesures de sauvegarde économique.

Les droits de douane sont souvent déterminés en fonction d'une situation économique donnée. Ils font partie des éléments du prix qui entrent dans la base d'imposition de la TVA que l'administration des douanes prélève à l'importation. En dehors de sa mission fiscale, d'autres tâches lui sont dévolues. La douane dispose d'un ensemble d'instruments susceptibles de réguler l'économie nationale. La protection du tissu industriel en formation et la mise en application d'un tarif incitatif dans certains domaines lui ont donné un rôle de promotion de l'économie⁵⁸, à côté de sa mission de

⁵⁴ Lire dans ce sens Abbas (M), « Les pays du Sud dans le système commercial multilatéral », *Informations et commentaires*, n° 109, 1999, Pp. 45-54.

⁵⁵ La Convention de Lomé est un accord commercial et d'assistance renouvelé à trois reprises entre la CEE et un ensemble des pays ACP. Ses dispositifs stabilisateurs (STABEX et SYSMIN) permettaient de fournir des compensations financières aux États ACP en cas de fluctuations défavorables des cours des produits agricoles ou des minerais. L'avènement du marché unique européen à la fin de 1992 va remettre en cause l'accès préférentiel des produits ACP à ces marchés européens.

⁵⁶ Bastid (J), *Les douanes*, 9^{ème} éd., Paris, PUF, 1965. Le droit spécifique est perçu sur une unité de grandeur mesurable comme le poids, la longueur, le volume, etc. Le droit *ad-valorem* est fixé en pourcentage de la valeur des marchandises présentées au dédouanement.

⁵⁷ Un tarif extérieur commun est souvent instauré dans les Unions douanières entre les pays membres qui suppriment les droits de douane intracommunautaires et les États tiers.

⁵⁸ Colin (P), Gervaise (G), Lamorlette (I), *Fiscalité pratique des affaires*, 4^{ème} éd., Paris, Economica, 1979.

pourvoyeuse de recettes. Les thérapeutiques usuellement proposées ont pour but de protéger les secteurs fragiles de l'économie contre les perturbations du marché en contrôlant le commerce extérieur. À ce titre, l'on recense : les surtaxes⁵⁹, les contingentements⁶⁰, les prohibitions⁶¹.

Ce sont ces mesures protectionnistes que le libre-échange recommande de proscrire par la réduction des entraves au commerce international.

2. *La démolition des mesures protectionnistes*

Le démantèlement des frontières a été conçu dans les communautés économiques régionales pour supprimer ou réduire les entraves au commerce régional afin d'adopter une politique commerciale commune vis-à-vis des pays tiers (a) et de démolir les mesures protectionnistes comme le préconise l'Organisation mondiale du commerce (OMC)⁶² depuis la fin de la guerre froide⁶³ (b).

⁵⁹ Les surtaxes servent à compenser les déséquilibres momentanés des échanges. Ainsi, outre le droit de douane prévu par le tarif, les marchandises peuvent être frappées par une taxe complémentaire destinée à mettre à l'abri l'économie contre l'effondrement conjoncturel des cours des biens et des produits (surtaxe de sauvegarde), les dévaluations des monnaies étrangères (surtaxe anti-dumping) ou, lorsque les circonstances l'exigent, les surtaxes de représailles quand un État est victime des mesures discriminatoires vis-à-vis d'un autre.

⁶⁰ Les contingentements ont pour effet d'assurer un niveau de protection assez élevé du marché interne, en limitant les échanges. Les pouvoirs publics fixent la quantité de produits susceptibles de franchir le cordon douanier, établissent des quotas et les répartissent aux importateurs. La douane veille également à ce que les marchandises qui franchissent la frontière soient accompagnées des titres exigés par les mesures de contrôle du commerce extérieur ou des changes (licences, autorisations etc.) pour des secteurs protégés.

⁶¹ Les prohibitions quant à elles, sont des interdictions d'entrée des marchandises sur un territoire douanier ; elles sont le plus souvent employées en cas de crise ou d'agression extérieure. En réalité, les prohibitions ne sont pas utilisées dans un but économique mais pour interdire les produits nuisibles ou indésirables. Pour l'ensemble des concepts ci-dessus examinés, se reporter à Bastid (J), *Les douanes, Op.cit.*

⁶² Defarges (P M), *Relations internationales*, Paris, Seuil, 1997, Pp. 182-191. L'Organisation mondiale du commerce (OMC) a été créée en 1995 pour remplacer le GATT.

⁶³ Il s'agissait de l'état des relations économiques et diplomatiques conflictuelles entre les deux superpuissances mondiales avec d'un côté, les États-Unis et leurs alliés puis, de l'autre, l'ensemble des pays sous placés sous l'égide de l'ex Union des républiques soviétiques et socialistes, au lendemain de la seconde Guerre mondiale. La guerre froide était caractérisée par un climat de suspicion et d'hostilité qui suscitait l'affrontement idéologique, la multiplication de conflits par pays alliés interposés, la course aux armements notamment nucléaires pour établir « un équilibre de la terreur ». À la fin des années quatre-vingts et à

a. Le relâchement des droits de douane

Le désarmement douanier a pour effet de réduire les entraves au commerce pour faire de la TVA le principal impôt du système fiscal. L'Afrique centrale postcoloniale étant restée un vaste espace d'économie de rente⁶⁴, les matières premières et les produits agricoles constituent l'essentiel de ses exportations souvent soumises aux droits de sortie⁶⁵. Le nouveau marché interne postcolonial reçoit de l'extérieur presque tous les produits manufacturés finis susceptibles d'assurer aux populations démunies un minimum de bien-être. En effet, jusqu'à ce début du 21^{ème} siècle, pour accéder à un certain niveau de vie, l'élite commerciale et industrielle naissante importe tous les biens d'équipement nécessaires au démarrage économique et ceux de consommation courante qui sont tous soumis aux droits de douane à l'importation⁶⁶.

Dès la naissance de l'UDEAC, les États de cette région s'étaient engagés à supprimer entre eux les barrières douanières et à adopter à l'égard des pays tiers, non-membres de l'Union, un tarif extérieur commun (TEC)⁶⁷. Ainsi, la convention douanière était devenue un levier fiscal important. Au sein de cette Union, il était préconisé un rapprochement des systèmes d'imposition dans le but d'instaurer une politique commerciale d'ensemble et de coordonner les économies avec pour ultime objectif, l'harmonisation par la suppression des entraves aux échanges entre les États membres. En fait, « *les processus d'intégration économique régionale, (...) ont favorisé l'émergence d'espaces supra-étatiques où certains segments de la fiscalité font l'objet d'une harmonisation, alors que les*

l'initiative de Gorbatchev alors président de l'Union soviétique, la guerre froide prendra fin avec l'effondrement du bloc socialiste communiste. Lire à toutes fins utiles, Duroselle (J-B), *Tout empire périra. Théorie de relations internationales*, Paris, Armand Colin, 1992.

⁶⁴ Hugon (P), *L'économie de l'Afrique*, 6^{ème} éd., Paris, La découverte, 2006, p. 23-41.

⁶⁵ Les droits de sortie représentent les frais perçus par la douane sur l'exportation des marchandises. Consulter dans ce sens, De Mordant De Massiac (B) et Soulard (C), *Code des douanes national et communautaire*, Paris, LITEC, 2006, p. 5.

⁶⁶ Bastid (J), *Op.cit.*, p. 107. L'article 4 du CD français précise que « *Les marchandises qui entrent sur le territoire douanier ou qui en sortent sont passibles, selon le cas, des droits d'importation ou des droits de sortie...* »

⁶⁷ Bernard (Y) et Colli (J-C), *Dictionnaire économique et financier*, *Op.cit.*, p. 1382. Formes de la coopération internationale ou communautaire, les Unions douanières ont pour but d'abaisser le coût des produits importés ou d'agrandir la taille des marchés ; elles ont pour effet de stimuler le commerce et l'industrie au sein de l'Union en permettant d'établir une division de la production ; chaque pays étant tenu de développer sa production dans le domaine de sa spécialisation.

*principes communs viennent limiter, en fiscalité non harmonisée, le libre exercice des souverainetés nationales.*⁶⁸ » En Afrique centrale, l'élimination progressive des droits de douane entre les États signataires du traité instituant la communauté économique⁶⁹ est requise. C'est ainsi qu'à la fin de la période transitoire du programme régional de réforme (PRR)⁷⁰ en juillet 1998, les droits de douane devaient être supprimés dans les échanges intracommunautaires⁷¹.

b. L'internationalisation des mesures de démantèlement des frontières

À la fin de la guerre froide caractérisée par les rapports tumultueux entre les blocs antagonistes Est-Ouest, il y a eu une transformation des règles du commerce international qui s'était réorganisé autour de nouveaux pôles de promotion des échanges⁷². La construction d'un marché unique planétaire, l'interconnexion des services et des finances sont devenues des éléments essentiels du mouvement de libéralisation économique générateur d'un monde unipolaire⁷³. Bien que tous les États n'y soient pas au même pied d'égalité, la doctrine dominante présente la mondialisation comme une panacée⁷⁴. Les regroupements des États en zones de libre-échange par l'interconnexion des communautés économiques créent un gigantesque marché unique présumé bénéfique pour tous⁷⁵.

⁶⁸ Castagnède (B), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, PUF, 2002, p. 1.

⁶⁹ Traité du 16 mars 1994 instituant la CEMAC.

⁷⁰ Le Programme régional de réforme (PRR) avait pour but de définir une plate-forme de mesures fiscales et douanières communes aux États membres de l'UDEAC pour parvenir à la suppression progressive des barrières tarifaires et des restrictions quantitatives aux échanges. Pour compléments d'information, lire Bamou (E), Njinkeu (D), (Sous la direction), *Impératifs africains dans le nouvel ordre du commerce mondial ; cas du Cameroun*, Yaoundé, CLÉ, 2005, 168 p. Lire aussi, *Revue des douanes camerounaises*, n° spécial consacré à la réforme fiscal-douanière, *Op.cit.*

⁷¹ Cette suppression des droits de douane à l'importation s'est limitée aux produits d'origine CEMAC.

⁷² Defarges (P M), *Relations internationales*, *Op.cit.*, p. 163.

⁷³ Allemand (S) et Ruano-Borbalan (J-C), *La mondialisation*, Paris, Le Cavalier Bleu, 2005, p. 19.

⁷⁴ La mondialisation comme l'agrégation de tous les facteurs commerciaux, financiers et économiques aux fins de réalisation d'un gigantesque marché unique a été présentée comme la solution miracle de tous les problèmes économiques dont ceux du tiers-monde et particulièrement de l'Afrique. Cf. Stiglitz (J E), *La grande désillusion*, Paris, Fayard, 2002.

⁷⁵ Passat (R), *Éloge à la mondialisation*, 2001, cité par Allemand (S) et Ruano-Borbalan (J-C), *Op.cit.*, p. 19, pense pourtant que la mondialisation néolibérale est « un vaste plan de confiscation

Pour universaliser l'ensemble des facteurs économiques et commerciaux, il fallait réduire les droits de douane à travers des techniques préconisées par le *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT)⁷⁶ puis, par l'OMC qui régleme les relations commerciales internationales. La perte des recettes dues à cette réduction des tarifs douaniers sera compensée, en ce qui concerne la réforme fiscal-douanière en Afrique centrale, par le développement d'une fiscalité interne fondée sur la TVA.

B. La TVA comme une solution à la crise économique

La réforme dont le « projet phare » est l'adoption de la TVA par les États de l'Afrique centrale a pour objectif d'ajuster structurellement leurs économies⁷⁷. Cet impôt se substituait à l'impôt sur le chiffre d'affaires intérieur (ICAI)⁷⁸ et aux taxes uniques (TU)⁷⁹ issues des codes des investissements pour devenir le pivot de la réforme. Facteur de développement et instrument de gestion fiscale de l'État et de l'entreprise, la TVA devait servir de porte de sortie à la grave crise financière dans laquelle ces pays étaient durablement installés. Son objectif était de moderniser la gestion fiscale en maximisant les recettes, en stimulant les investissements et les exportations, en luttant contre la fraude et l'informel.

La nécessité de mettre en application un système moderne d'imposition de la dépense trouve son fondement dans la promotion de l'activité économique et l'amélioration de la gestion fiscale de cet espace spécifique. Notre première tâche consistera à dérouler l'historique de l'adoption de la TVA (1) avant de faire une analyse conceptuelle de ce système (2).

du monde au profit d'individus et d'institutions voulant faire des peuples et des gouvernements les instruments de leur rapacité, un mondialisme prédateur ».

⁷⁶ Bernard (Y) et Colli (J-C), *Op.cit.*, p. 755, le GATT a été conclu à Genève en 1947 pour réduire ou éliminer les tarifs douaniers, les entraves aux échanges et les discriminations au commerce international par l'élargissement de l'application de la clause de la nation la plus favorisée.

⁷⁷ Le volet structurel du PAS vise à mettre en œuvre des réformes dont l'objectif est d'accroître l'efficacité de l'économie et le retour à la croissance.

⁷⁸ Yoka (R N), *La fiscalité indirecte au Congo et l'intégration régionale*, Mémoire DESS d'administration fiscale, Université de Paris IX – Dauphine, 1989, p. 26.

⁷⁹ Les articles 52, 60, 61 et 62 du traité et l'Acte 12/65 UDEAC déterminent la soumission à la Taxe unique (TU) ainsi que son régime d'application.

1. L'historique de l'instauration de la TVA dans l'ex-UDEAC

Les instruments fiscaux et douaniers antérieurement en vigueur dans l'UDEAC comportaient de graves insuffisances⁸⁰. L'on relevait un conflit entre la protection des secteurs clés ou fragiles des économies de la région et l'amélioration des mécanismes de prélèvement des recettes fiscales pour le financement des budgets publics. Par ailleurs, la gestion des complexes dispositifs traditionnels d'imposition était lourde aussi bien pour l'État que pour les contribuables⁸¹. Leurs composantes qu'étaient les taxes cumulatives sur le chiffre d'affaires, les taxes uniques issues des différents codes d'investissements, les exonérations exceptionnelles, etc. avaient introduit dans le système fiscal de multiples distorsions⁸² que la réforme se proposait d'éliminer afin de le moderniser.

Bien avant les indépendances, les rapprochements économiques régionaux des anciennes colonies de l'Afrique centrale étaient ressentis comme une nécessité vitale pour la coordination des politiques économiques (a) que l'on devait nécessairement adapter aux évolutions sociales au fil du temps (b).

a. Le désir de coordination des politiques économiques

Les intégrations économiques commencent pendant la colonisation puisque pour bien gérer son empire, chaque métropole mettait sur pied des modalités de gestion applicables à tous ses territoires et préconisait des rapprochements sous régionaux⁸³. Le processus commencé avec l'Union Douanière Équatoriale (UDE), poursuivi par l'UDEAC pour aboutir à la CEMAC visait la création d'un marché commun⁸⁴. La convergence des politiques macro-économiques représente une avancée pour les stratégies politiques des pays

⁸⁰ Morel (Y), « Tableaux économiques du Cameroun », Douala, Col. Libermann, 1978, Pp. 97 et s.

⁸¹ Trotabas (L) et Cotteret (J-M), *Droit fiscal*, *Op.cit.*

⁸² Bienvenu (J-J), *Droit fiscal*, Paris, PUF, 1987, p. 286, constate que les effets économiques de ces taxes étaient pernicieux puisqu'ils pénalisaient certains circuits économiques au profit de bien d'autres et encourageaient les importations au détriment des produits internes.

⁸³ Joss (L C D), *Brève histoire contemporaine de l'Afrique noire*, *Op.cit.*

⁸⁴ La CEMAC préconise de mettre en œuvre des politiques de réalisation d'un espace économique, d'un vaste marché sans frontières intérieures par la libre circulation des personnes et des biens.

de la région même si l'on y note « *un écart important entre l'ordre juridique existant, assez complet et, l'état de l'application des décisions communautaires par les États* »⁸⁵.

Après la dissolution en 1958 de l'Afrique équatoriale française (AEF)⁸⁶, les anciennes colonies devenues autonomes⁸⁷ signent le 29 juin 1959, un traité instituant l'UDE⁸⁸. Toutefois, le Cameroun qui signe le 22 juin 1961 à Bangui un accord pour être membre associé de l'UDE, conserve des droits à l'importation distincts avant l'institution d'un Tarif extérieur commun (TEC), limité aux droits de douanes⁸⁹, le 1^{er} juillet 1962. Pour traduire la volonté des cinq pays⁹⁰, parties au traité de l'UDE, de jeter des bases d'un développement intégré dans la région de l'Afrique centrale, les chefs d'États signent le 08 décembre 1964 à Brazzaville, le traité instituant l'UDEAC qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 1966⁹¹.

Les instruments mis en place pour souligner cette volonté sont :

- sur le plan politique, la libre circulation des personnes et des biens puis, la consolidation des liens de solidarité ;

⁸⁵ Délégation de la Commission européenne en Centrafrique, Région de l'Afrique centrale - communauté européenne, stratégie de coopération régionale et programme indicatif régional pour la période 2003-2007

⁸⁶ Les quatre États qui formaient l'Afrique équatoriale française (AEF) étaient : le Congo, la Centrafrique, le Gabon et le Tchad.

⁸⁷ Après la Conférence de Brazzaville sur la décolonisation tenue du 30 janvier 8 février 1944, la France crée l'Union française en 1946 et tente de favoriser l'autonomie administrative des colonies qui garantit l'accès des autochtones à tous les emplois et une représentation politique plus importante. La création de la Communauté française en 1958 instaure une autonomie interne complète ; la France se réservant toutefois, le domaine de la politique extérieure.

⁸⁸ Cette institution avait pour objectifs :

- la libre circulation des biens et des capitaux ;
- l'institution des taxes communes à l'importation ;
- la création d'un fonds de solidarité dont l'objet était d'accorder aux États n'ayant pas accès à la mer, une compensation sur les recettes que les États côtiers collectaient sur les activités de transit ;
- l'institution de la taxe unique.

⁸⁹ FMI, *Étude générale des économies africaines*, Washington, FMI, T. 1. 1968, p. 8.

⁹⁰ Cameroun, Centrafrique, Congo-Brazzaville, Gabon et Tchad.

⁹¹ En avril 1968, la Centrafrique, le Congo et le Tchad ont signé la charte de l'Union des États de l'Afrique centrale (UEAC) dont la création avait été annoncée pour le mois de février de la même année.

- sur le plan économique, la création d'un espace économique intégré par l'adoption d'une convention sur les investissements, d'un acte réglementant la circulation des biens et la conservation du TEC⁹².

À cette fin, l'UDEAC fixe le taux des droits de douanes communs, décide de la politique générale d'harmonisation des projets d'industrialisation, des plans de développement et des transports, se donne comme objectifs généraux d'unifier tous les droits à l'importation ainsi que la nomenclature douanière et d'établir des bureaux de douane pour l'ensemble de l'Union. C'est ainsi qu'au 1^{er} janvier 1966, les droits de douane et d'entrée sont unifiés (TEC, droit commun d'entrée, taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation). Le fonds de solidarité, les taxes cumulatives et uniques, créés dans le cadre de l'UDE sont conservés. Pour stimuler le rapprochement des fiscalités internes, certains principes directeurs ont été retenus :

- l'interdiction de modification unilatérale de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, sur les dividendes ou sur le chiffre d'affaires ;

- l'interdiction de modification des taux de ces impôts et ceux de l'impôt sur les traitements et salaires sans consultation préalable des autres États membres ;

- le maintien du régime de la taxe unique dont les taux sont sensiblement inférieurs à ceux des taxes payées sur les importations des produits analogues par souci de protection des industries nationales.

C'est bien dans le cadre de l'ex-UDEAC qu'ont été conçus les systèmes fiscaux de ses États membres. Pourtant, à partir du milieu des années quatre-vingt, tous les États de cette région entrent brutalement⁹³ dans un cycle infernal de crise économique qui exigeait leurs réformes en plusieurs étapes.

⁹² En effet, le TEC s'applique aux échanges entre les pays de la Communauté et les États tiers avec les deux composantes que sont le droit de douane et la surtaxe temporaire.

⁹³ Cf. Aerts (J-J) et al., *L'économie camerounaise*, Paris, Karthala, 2000. Voir également Barro Chambrier (H A), *L'économie du Gabon, Analyse politique d'ajustement et d'adaptation*, Paris, Economica, 1990. Avant la crise économique, le décollage réussi des États de l'Afrique centrale qui n'avaient pas connu de guerre, était témoigné par l'expertise internationale : on parlait alors du « *miracle camerounais* » ou du « *Gabon nouveau* ».

b. Les étapes de la transition fiscale dans l'ex-UDEAC

En 1987, le Secrétaire général de l'UDEAC sollicite de la Banque mondiale, un programme d'ajustement structurel pour relancer les économies asphyxiées de cette zone par une réforme.

Dès 1988, ces deux institutions dressent un programme et signent conjointement un aide-mémoire pour instrumenter une réforme fiscale et douanière.

En mars 1990 à Bangui et en novembre de la même année à Libreville, sont constitués deux ateliers : l'un portant sur le volet transport et transit, l'autre, sur la réforme fiscal-douanière.

En novembre 1991, ces travaux en atelier conduisent à la signature, par les ministres des finances des États membres, de deux protocoles d'entente dans le cadre d'un PRR dont les conclusions seront corrigées lors de l'atelier tenu du 20 novembre au 5 décembre 1992 à Libreville⁹⁴.

Le Comité de direction de l'UDEAC, réuni en séance extraordinaire les 28 et 29 avril 1992 à Yaoundé a pris deux actes portant :

- l'un sur l'adoption d'une Taxe sur le chiffre d'affaires (TCA) et du droit d'accise (DA)⁹⁵ ;
- l'autre sur la révision des privilèges douaniers⁹⁶.

À la session extraordinaire tenue à Bangui, le Comité de direction signe le 21 juin 1993 les documents de base de la réforme : l'Acte 3/93 qui institue le PRR. À partir de ce moment, toutes les dispositions des codes nationaux des investissements contraires au PRR sont abrogées.

L'entrée en vigueur de la réforme, le 1^{er} janvier 1994 rend exécutoire la TCA, le TEC et le droit d'accise en même temps qu'elle supprime les taxes

⁹⁴ Revue des douanes camerounaises, *Op.cit.*, p. 11.

⁹⁵ Acte 1/92 – UDEAC – du 30/04/1992 portant adoption de la TCA et du droits d'accise et concomitamment, la suppression de la taxe cumulative et des taxes uniques qui étaient en vigueur : l'Impôt sur le chiffre d'affaires intérieur (ICAI) la Taxe intérieure à la production (TIP) (Cameroun), la TU locale, la Taxe sur les transactions, la taxe complémentaire, la Taxe intérieure à la consommation (Congo), la Taxe à la consommation intérieure (Centrafrique et Gabon). Le système « TCA » ainsi adopté instaure le régime des déductions.

⁹⁶ Acte 2/92 -UDEAC- du 30/04/1992 portant modification des exonérations douanières.

cumulatives et uniques notamment, l'ICAI, la TU et la Taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation (TCAD)⁹⁷.

La réforme avait pour principal objectif d'améliorer la mobilisation des recettes des États en simplifiant les instruments fiscaux afin d'assurer un minimum d'équité par la suppression des discriminations entre les entreprises et de soutenir l'intégration des économies⁹⁸. C'est ainsi que s'agissant des objectifs techniques, elle préconise la simplification et la spécialisation du système fiscal et douanier, la suppression des discriminations entre les entreprises locales elles-mêmes puis, entre ces dernières et les entreprises étrangères. Le traité prévoit également la rénovation des codes des investissements, la coordination des projets d'industrialisation et une harmonisation des fiscalités internes. L'innovation majeure est l'adoption d'une TVA qui ne portera pas d'abord son vrai nom dans tous les États, mais qui intègre le mécanisme de déduction et d'un droit d'accise, tous réputés impôts à haut rendement, pour moderniser le système d'imposition.

2. L'acronyme de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

Pour Émile Durkheim, « la première démarche du sociologue doit être de définir les choses dont il traite afin qu'il sache bien ce qui est en question »⁹⁹. À partir du titre « *La TVA en Afrique centrale* », la notion de « TVA » est rattachée à une entité géographique par la préposition « en » qui signifie « dans ou à l'intérieur de » et exprime la situation, l'état, la position de cet impôt au sein de l'espace économique support de notre réflexion. La TVA est introduite dans un espace cohérent, doté d'un ensemble de structures sociales intégrées. Pour comprendre cette « mécanique ingénieuse d'invention française »¹⁰⁰ qu'est la TVA, il faut d'abord saisir le sens des notions qui la composent (a) avant de situer sa place au sein des prélèvements obligatoires (b) en cherchant à voir si la « Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) » est véritablement assise sur la « valeur ajoutée » (c).

⁹⁷ Nzakou (A), *Comptabilité et réforme fiscale-douanière*, Yaoundé, À compte d'auteur, 1995, Pp. 13-14.

⁹⁸ UDEAC-CEMAC, « Historique de l'intégration économique en Afrique centrale », Disponible sur : <http://www.izf.net>, février 1999.

⁹⁹ Durkheim (E), *Les règles de la méthode sociologique*, 10^{ème} éd., Paris, Quadrige/PUF, 1999, p. 34.

¹⁰⁰ Cozian (M), *Les dessous de la TVA*, *Op.cit.*, p. 9.

a. La TVA : un prélèvement obligatoire moderne

La valeur peut être définie comme le prix auquel un bien peut être vendu. C'est le poids financier d'un bien par rapport aux autres sur un marché déterminé : c'est sa valeur sur le marché¹⁰¹.

Créée dans le processus de production, la valeur ajoutée est la différence entre le coût de la production et celui des consommations intermédiaires¹⁰² à laquelle il faut augmenter la marge¹⁰³.

A priori, l'assiette¹⁰⁴ de la TVA serait constituée par la valeur ajoutée. Un tel système d'imposition s'appliquerait uniquement aux productions industrielles. À l'origine, la TVA ne s'appliquait d'ailleurs qu'aux industriels et autres grossistes qui leur étaient assimilés. Par la suite, le champ d'application de cet impôt s'est élargi afin qu'il s'applique à toute la chaîne, de la production à la distribution ; la valeur ajoutée étant désormais interprétée comme les suppléments de valeurs que l'entreprise augmente à son stade sur des biens ou sur des services marchands¹⁰⁵.

Taxe unique à paiements fractionnés moderne, cet impôt emporte un ensemble de prélèvements partiels effectués à chaque stade du circuit de fabrication et de commercialisation jusqu'au moment où le bien ou le service parvient au consommateur final. Toutefois, l'impôt que supporte ce dernier est constitué par l'ensemble des prélèvements partiels effectués sur la totalité de sa valeur ou sur son prix de vente.

Prélèvement moderne, le nom de TVA dévoile-t-il sa nature ? En d'autres termes, la TVA est-elle une taxe comme l'indique son nom ?

¹⁰¹ Greenwald (D), *Dictionnaire économique*, 3^{ème} éd., Paris, Economica, 1987, 750 p.

¹⁰² Il s'agit des éléments qui entrent dans la production d'un bien, d'un service comme les matières premières, les emballages ou les frais généraux.

¹⁰³ La différence entre le coût de production et de commercialisation des biens ou services et leur prix de vente réel sur le marché ambiant. Cf. Batsch (L), *Le diagnostic financier*, 2^{ème} éd., Paris, Economica, 1997, p. 13.

¹⁰⁴ Pour déterminer cette base, trois indicateurs de la richesse ou des capacités contributives du contribuable sont pris en compte : la possession des biens, la dépense et le gain. Lire dans ce sens, Turq (A), *Fiscalité de l'entreprise*, 4^{ème} éd. Paris, Sirey, 1980.

¹⁰⁵ Trotabas (L), *Institutions financières*, Paris, Dalloz, 1959, p. 280.

b. La TVA : un impôt à terminologie ambiguë

Le problème posé à ce niveau est celui du classement de la TVA au sein des prélèvements obligatoires¹⁰⁶. Il serait sans doute intéressant de partir du sens donné par la terminologie française aux principales ponctions fiscales pour démêler cet écheveau. Dans son cours de finances publiques, Gaston Jèze définit l'impôt comme « *une prestation pécuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques* »¹⁰⁷. Cette définition est classique en ce sens que la charge fiscale n'incombait qu'aux particuliers alors que l'État n'avait que des charges régaliennes à couvrir. « *Ces fonctions de l'impôt se sont notoirement transformées depuis le début du XX^e siècle* »¹⁰⁸ avec les techniques de progressivité, de capacité contributive des contribuables.

Par ailleurs, suite à la crise économique qui s'abat sur le monde en 1929, John Maynard Keynes propose de faire de l'impôt, un instrument de politique économique qui tendrait à influencer le comportement du contribuable¹⁰⁹. Prenant à contre-pied la pensée libérale traditionnelle, Keynes explique que l'investissement des entreprises est déterminé par d'autres facteurs, souvent indépendants du taux d'intérêt, comme les nouvelles inventions et l'ouverture de nouveaux marchés. En fait, l'investissement des entreprises est un élément fluctuant qui dépend de la « *demande effective* »¹¹⁰. Pour lui, les dépenses de l'État interventionniste compensent l'insuffisance des investissements des entreprises en temps de crise pour stabiliser l'économie (interventionnisme stabilisateur). L'instrument fiscal peut également servir à aplanir les inégalités sociales

¹⁰⁶ Vallée (A), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Seuil, 2000, p. 11.

¹⁰⁷ Jèze (G), *Cours de finances publiques*, Paris, LGDJ, 1936, cité par Bouvier (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 6^{ème} éd., Paris, LGDJ, 2004, Pp. 19-20.

¹⁰⁸ Bouvier (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *Op.cit.*, p. 21.

¹⁰⁹ Keynes (J M), in *La théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*, Petite bibliothèque Payot, Paris, 1971 (traduction de J. Lartengaye de 1948), propose, dans le contexte de la crise économique de 1929, des solutions radicalement opposées à la pensée classique et néoclassique incarnée par Adam Smith, David Ricardo et Léon Walras. Selon la pensée libérale, les crises qui sont accidentelles et caractérisées par une accumulation de l'épargne entraînant une chute des taux d'intérêt, doivent se réguler d'elles-mêmes car cette chute du taux d'intérêt amène forcément les entreprises à investir pour relancer l'économie. Mais, l'enlisement dans la crise de 1929 viendra contredire la thèse d'un retour automatique au plein-emploi.

¹¹⁰ Idem. La demande faite aux entreprises dans le marché.

(interventionnisme correcteur) et, pour réduire les coûts de certains services, l'État peut prendre des secteurs d'activités en gestion directe (interventionnisme harmonisateur).

De nouvelles missions sont dévolues à l'État puisque l'essor démographique dû au développement de la science élève le niveau des interventions sociales. Les États modernes connaissent une grande inflation de versement des prestations et des allocations sociales. C'est dire que l'intervention publique ne se limite plus aux seules dépenses régaliennes de l'État : l'impôt permet désormais de financer les dépenses des collectivités locales, des établissements publics et d'autres démembrements de l'État, comme une prestation au profit des administrations publiques¹¹¹. De nos jours, l'impôt peut être défini comme un prélèvement sur des citoyens fiscaux, c'est à dire des personnes physiques ou morales de droit privé et de droit public, selon leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie déterminée à l'avance, en vue de la couverture des charges publiques et des interventions régulatrices de l'économie et du social. L'impôt est donc une contribution pécuniaire obligatoire, définitive, non affectée, qui donne à l'État les moyens de sa survie et de sa gestion.

Les auteurs distinguent l'impôt des autres prélèvements obligatoires comme la taxe qui correspond à un service particulier dont bénéficie le payeur¹¹². À la différence de l'impôt, la taxe, quoiqu'également instituée par le législateur, a une contrepartie perçue à l'occasion de la fourniture d'un service. La contrepartie est donc le critère principal de distinction entre l'impôt et la taxe. Il faut néanmoins noter qu'il ne doit pas nécessairement exister une adéquation entre le coût du service rendu et le montant à payer. En outre, la taxe pourrait être payée même si l'utilisateur n'utilise pas effectivement le service : il suffit que la prestation soit disponible c'est-à-dire que l'utilisateur ait la possibilité d'en bénéficier¹¹³. Sur ce point, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, perçue par les communes, est l'un des exemples caractéristiques de cette forme de prélèvement.

L'on distingue de façon classique l'impôt qui est une contribution¹¹⁴, de la taxe qui procède de la rétribution. À cet égard, le conflit terminologique est

¹¹¹ Vallée (A), *Les systèmes fiscaux*, *Op.cit.*, p. 12.

¹¹² Bouvier (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *Op.cit.*, p. 23.

¹¹³ Auge (Ph), *Droit fiscal général*, Paris, Ellipses, 2002, p. 9.

¹¹⁴ Bouvier (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *Op.cit.*, p. 23. C'est la part payée par chacun dans une dépense ou une charge commune.

de plus en plus modéré car, dans son rôle de production des normes fiscales, le législateur ne démarque pas toujours l'impôt de la taxe. C'est ainsi que la Taxe sur la valeur ajoutée n'est pas une taxe, c'est-à-dire un prélèvement affecté, mais plutôt un véritable impôt.

Pour terminer, si la TVA n'est pas une taxe contrairement à ce que laisserait croire son nom, cet impôt est-il véritablement assis sur la « valeur ajoutée », sur cette variable économique qui lui donne son nom ?

c. L'illusion d'un impôt assis sur la valeur ajoutée

À titre de rappel, la valeur ajoutée est la différence entre la production augmentée de la marge, et les consommations intermédiaires. En d'autres termes, c'est la différence entre le prix de vente et le coût de production. Elle est déterminée de manière classique à chaque étape de la production, comme le surplus de valeur qu'une entreprise génère. La valeur ajoutée globale est alors la somme des valeurs d'étapes. C'est un excédent de valeur proportionnelle aux moyens de production mis en œuvre par l'entreprise. Par cette méthode, la valeur ajoutée est saisie au niveau de l'entreprise et non d'un produit. En effet, certains de ses éléments, dissimulés dans les coûts globaux, ne sont déterminés qu'en fin d'exercice et par voie comptable. L'on dit alors que la valeur ajoutée est constatée ex-post¹¹⁵.

La méthode utilisée pour taxer cette variable dans le circuit économique permet de rester au niveau du produit. La valeur ajoutée, à un stade donné, est égale à la valeur de sortie d'un produit, diminuée de sa valeur d'entrée¹¹⁶. Cette méthode est à la base du mécanisme de taxation/déduction qui s'applique aussi bien à la production qu'à la distribution. Les perceptions partielles qui résultent de l'application du mécanisme TVA sont effectuées sur les suppléments de valeurs que l'entreprise confère à des biens et services. Ainsi, en ce qui concerne les entreprises, la TVA s'applique sur ce profit brut. Malgré ces éléments, peut-on alors conclure que la TVA est un véritable impôt sur la valeur ajoutée ?

¹¹⁵ Batsch (L), *Le diagnostic financier*, *Op.cit.*, p. 15, montre que la valeur ajoutée est déterminée postérieurement à l'analyse des éléments qui rentrent dans sa formation notamment à travers l'analyse financière qui fait ressortir certaines matières dont les prix globaux ne sont pas facilement identifiables.

¹¹⁶ Galavielle (J P), *La TVA, impôt moderne*, *Op.cit.*, p. 7.

Un système d'imposition qui aurait pour assiette la valeur ajoutée ou le profit brut réalisé par l'entreprise est concevable : ce serait un impôt direct récupérable sur le prix. Telle qu'elle s'offre à l'analyse, la TVA est prélevée, au niveau de chaque entreprise, sur les suppléments de richesse qu'elle crée. Seulement, au regard du redevable réel qui paie effectivement l'impôt mais n'opère pas de déduction en tant que consommateur final, la charge fiscale qu'il supporte est plutôt assise sur le chiffre d'affaires¹¹⁷.

La TVA a profondément marqué l'imposition du chiffre d'affaires dans laquelle elle apparaît comme la forme la plus achevée susceptible de s'imposer au concert des nations par ses seules qualités.

PARAGRAPHE 2 : UNE RÉFORME IMPÉRATIVE

La réforme fiscal-douanière a été dictée par le souci de sortir les économies des États de l'Afrique centrale du marasme économique. Cette préoccupation majeure ne pouvait pas par elle-même, provoquer un bouleversement économique si la crise des finances publiques avait été enrayée par les mécanismes financiers classiques. L'enlisement dans ce déséquilibre exposait les limites des systèmes fiscaux en vigueur (B) et exigeait une profonde réforme dont l'intérêt sera relevé (A).

A. L'intérêt du « projet TVA » dans l'ex-UDEAC

L'instauration de la TVA en Afrique centrale présente des intérêts variés car elle porte sur des questions d'ordre stratégique, juridique et institutionnel qui se situent dans le domaine des réformes économiques au niveau de leurs variables fiscales. Le but de cette mutation étant d'optimiser la mobilisation des ressources publiques et de moderniser la gestion fiscale des États, il est question de fixer les fondements et les paramètres susceptibles de créer les conditions d'une transposition réussie de cet impôt, en limitant les risques de distorsions. Il suffit d'examiner les législations nationales en la matière, pour se rendre compte que non seulement elles sont différentes les unes des autres, mais également, qu'elles ont généré des « *systèmes imparfaits* » en fonction des objectifs financiers propres à chaque État. En effet, la crise des finances publiques a amené les pouvoirs publics à adopter des politiques de prélèvement obligatoires dont le but essentiel est de rechercher le rendement

¹¹⁷ Plagnet (B) et Henon (S), *Cas pratiques de fiscalité française*, 6^{ème} éd., Paris, Francis Lefebvre, 1988, p. 218.

sans prendre en compte les autres qualités de l'impôt que sont la neutralité, l'harmonisation ou l'équité¹¹⁸.

Pourtant, dans la logique qui gouvernait l'adoption communautaire de la TVA se trouvait le désir de son harmonisation dont le but était de limiter le pouvoir législatif interne au profit de celui des instances supranationales afin d'entrevoir sa gestion régionale¹¹⁹, sa gestion communautaire. Mais, en pratique¹²⁰, comme dispositif souple, la directive TVA-CEMAC énonce les règles applicables en matière de législation interne tout en laissant aux États le soin de les mettre en œuvre en fonction de leurs capacités d'administration de la TVA.

Cette manière de procéder met en lumière le peu d'intérêt porté au rapprochement des législations internes et la tendance générale à l'exercice souverain du pouvoir d'imposer par les États membres¹²¹ de telle sorte que les législations nationales ne se conforment que relativement au droit communautaire¹²². Les sous-systèmes institués au sein des États de l'Afrique centrale témoignent du non-respect d'une combinaison entre les qualités de productivité et de neutralité fiscale par un système déclaratif introduit dans un univers peu documenté.

¹¹⁸ Vallée (A), *Les systèmes fiscaux*, *Op.cit.*, p. 74.

¹¹⁹ L'exposé des motifs de la directive n° 1/99/CEMAC-028-CM-03 du 17 décembre 1999 portant harmonisation des législations des États membres en matière de TVA et de droit d'accise (DA).

¹²⁰ Vignes (D), « Le rapprochement des législations mérite-t-il encore son nom ? », in *Mélanges J. Boulouis*, 1991, p. 161 avoue : « *Nous nous étions trompés, Jean Boulouis et moi, dans notre analyse du rapprochement des législations. (...) Ainsi, pour l'un et l'autre, il existait deux blocs séparés : le bloc du droit communautaire dérivé et le bloc des législations des États membres (...). Les choses ne sont jamais aussi simples. Au contraire, certains effets de substitution se produisent* ». Consulter Nadaud (S), *Recherche sur le processus de codification européenne du droit civil*, Thèse, Université de Limoges, 2007, p. 56.

¹²¹ Communier (J M), *Droit fiscal communautaire*, *Op.cit.*, p. 3.

¹²² Il s'agit d'un ordre juridique supraétatique qui s'intègre aux systèmes juridiques des États membres de la communauté en s'appliquant immédiatement à tous et en conférant aux particulier des droits pour ester en justice notamment contre des règles nationales contraires aux normes communautaires. Les difficultés d'harmonisation ne sont pas l'exclusivité de l'Afrique centrale, vu les difficultés d'application du projet d'harmonisation des impôts indirects dans l'UE avec le régime transitoire qui semble s'éterniser et le droit d'accise qui ne s'harmonise guère. Lire Vallée (A), *Les systèmes fiscaux*, *Op.cit.*, p. 219.

B. La relative gestion du système déclaratif

Au centre du système d'imposition hérité de la colonisation française par tous les pays de l'Afrique centrale, se trouve le système « déclaratif » fondé sur la liberté et le dialogue. Par un pacte social, le redevable révèle lui-même les bases sur lesquelles les calculs sont effectués pour déterminer le montant d'impôts à acquitter. Alors qu'il a déjà effectué ses transactions, il vient souscrire ultérieurement une « *déclaration confession* » sur la base d'une confiance que lui accorde l'administration. Ces déclarations unilatérales bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité car, comme base de prélèvement, elles sont autant opposables au le redevable qui les dépose, qu'à l'administration fiscale qui les reçoit puisque l'impôt est prélevé sur cette seule base¹²³.

La déclaration faite par le redevable est donc réputée sincère¹²⁴ pour lui donner l'occasion d'établir un dialogue avec l'administration. Il y a tout lieu de noter qu'en réalité, les « *déclarations-confessions* » ne procèdent pas des confessions catholiques puisqu'elles sont faites par des contribuables qui parfois – et le plus souvent d'ailleurs – ne s'embarrassent pas des considérations morales¹²⁵ surtout dans des États en développement au sein desquels le sens civique est souvent dégradé par un ensemble d'approches de gestion parfois « *peu orthodoxes* ».

Comme corollaire du système déclaratif, l'administration fiscale dispose du droit de surveillance car, la confiance qu'elle accorde à la déclaration est liée à son exercice du droit de contrôle pour s'assurer de la justesse des bases déclarées par l'assujetti, du droit de reprise afin de réparer pendant une certaine période, les erreurs éventuellement commises et celui de sanction qui réprime les manquements¹²⁶. L'administration dispose en réalité d'une kyrielle de moyens utilisés, mais dans le strict respect des droits du redevable,

¹²³ Grosclaude (J) et Marchessou (P), *Procédures fiscales*, 3^{ème} éd., Paris, Dalloz, p. 58.

¹²⁴ Notre mémoire, *L'incidence socio-économique de la TVA en Afrique centrale*, *Op.cit.*, p. 6. Les impôts sur la dépense sont perçus sur toutes les transactions du producteur au consommateur et correspondent à des successions de mises à la consommation ouvrant droit à leur perception.

¹²⁵ Cozian (M), *Précis de fiscalité des entreprises*, *Op.cit.*, p. 362. Avec sa fameuse boutade « *Ne dit-on pas que les saints pêchent sept fois par jour ? Et les contribuables ne sont pas tous des saints (...)* »

¹²⁶ En fait, la déclaration fiscale est une obligation qui ne peut avoir de valeur que lorsqu'il existe des sanctions auxquelles s'exposent les contrevenants. Cf. Grosclaude (J) et Marchessou (P), *Procédures fiscales*, *Op.cit.* p. 205.

pour surveiller la sincérité des déclarations. Cette surveillance se fait sur les entreprises contrôlables, c'est-à-dire celles qui tiennent des comptabilités. Tel n'est pas toujours le cas pour bon nombre d'entre-elles en Afrique centrale où le système déclaratif n'est véritablement applicable qu'à un nombre limité de grands contribuables. « *La plus grande masse de ceux-ci ne pouvant pas ou ne voulant pas se soumettre aux obligations comptables que le système implique* »¹²⁷.

Les préoccupations soulevées par l'obligation déclarative sont souvent plus sensibles en matière d'impôts directs. Les agriculteurs, les artisans, les petits et moyens commerçants échappent à ces types d'impôts qui ne s'appliquent à l'évidence qu'à une infime partie des entreprises du secteur structuré moderne, et plus précisément, celles qui tiennent des comptabilités. Cette situation crée une grande discrimination entre ces grandes entreprises soumises à un ensemble d'obligations fiscales et la majorité de celles qui ne sont pas fiscalisées et prive les États d'une part importante des recettes publiques. C'est pour cela qu'il serait opportun d'examiner le phénomène de l'introduction au forceps de la TVA qui, même dans un espace « *peu documenté* », sera acquittée par tous les citoyens puisqu'elle est incluse dans les coûts de consommation.

SECTION 2 : LA TRANSPOSITION DE LA TVA EN AFRIQUE CENTRALE

L'impôt est intimement lié à la société comme « *le moyen le plus libéral pour un État de financer ses activités* »¹²⁸. Toute politique publique de développement a besoin de ressources nécessaires pour sa mise en œuvre. Celles-ci ont certes des origines diverses¹²⁹ mais, l'impôt demeure la principale ressource publique. Recette propre de l'État, l'impôt est non seulement le produit d'une activité interne mais aussi une ressource renouvelable dont la gestion dépend des objectifs que se fixent les pouvoirs publics.

¹²⁷ Mekongo (J-M), *Les retenues à la source dans le système fiscal du Cameroun*, *Op.cit.*, p. 6.

¹²⁸ Togolo (O), *Administration fiscale et ressources humaines en Afrique Subsaharienne : le cas du Cameroun*, Thèse de Doctorat en droit, Université de Paris X Nanterre, Juillet 1996, p. II.

¹²⁹ Pour Turq (A), *Fiscalité de l'entreprise*, *Op.cit.*, les ressources publiques proviennent principalement de l'impôt et l'emprunt. Les revenus accessoires résultent des autres prélèvements obligatoires, de l'exploitation des domaines de l'État et des bénéfices des entreprises exploitées au profit des collectivités publiques.

Situé au centre de l'activité humaine, l'impôt est un fait social et politique¹³⁰. Au cœur du théâtre de la vie, la société est sa scène et les citoyens ses acteurs. C'est dire que la modernisation de l'État comme la forme la plus achevée des organisations humaines passe par celle du système fiscal qui lui fournit les moyens de sa politique. C'est également reconnaître que l'impôt est une invention de l'homme au profit de l'homme qui lui permet de réaliser les objectifs d'intérêt général comme un « être politique naturellement fait pour vivre en société »¹³¹. D'ailleurs, de nos jours, le citoyen le considère comme un fait naturel ; même si, de plus en plus, il cherche à savoir – surtout dans les pays en développement – l'utilisation qui en est faite puisque la qualité de sa vie en dépend. Le système fiscal d'un État est le moteur des activités, la TVA en est l'une des composantes essentielles dans la mesure où elle s'applique sur toutes les transactions et sur le produit intérieur brut (PIB)¹³². Il est le reflet de la société et, en Afrique, celui de son histoire tumultueuse.

De manière originale, les systèmes d'imposition des anciennes métropoles ont été transposés sur les territoires occupés dans un contexte historique particulier (Paragraphe 1). Depuis l'accession à la souveraineté internationale des nouveaux États, ils ont conservé cet héritage comme un véritable sésame alors que leur développement économique exigeait, à tout le moins, son adaptation (Paragraphe 2).

PARAGRAPHE 1 : LE CHAMP DE DÉVOLUTION DE LA TVA

L'Afrique est depuis longtemps en crise socio-économique et subit de nombreux chocs extérieurs qui sont à l'origine de sa grande instabilité : « *Le sous-développement va naître du choc des civilisations. Il commence aux environs de 1500* »¹³³. Comme toute l'Afrique, la partie centrale du continent connaît de nombreux bouleversements sociaux et subit une crise de productivité due au fait qu'elle vit d'une économie de rente¹³⁴ dont le processus de production

¹³⁰ Cf. Seligmann (E), *Essais sur l'impôt*, Girard et Brière, 1914, cité par Bouvier (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *Op.cit.*, p. 11.

¹³¹ Aristote in *Éthique à Nicomaque IX*, 9 1169 b-16 ; du même auteur, *La Politique I*, 1252 a-10 et 1253 a-3 cité par Freund (J), *L'essence du politique*, Paris, Sirey, 1965, p. 24.

¹³² Somme totale de la valeur ajoutée des biens et services réalisés dans un pays pendant une période déterminée.

¹³³ Albertini (J-M), *Mécanismes du sous-développement et développement*, Paris, Éditions Ouvrières, 1954, p. 254.

¹³⁴ Hugon (P), *L'économie de l'Afrique*, *Op.cit.*, p. 23. La rente est prélevée sur les produits du sol et du sous-sol (elle peut être agricole, minière ou pétrolière). Elle consiste en l'obtention

n'a pas été réellement enclenché. Pour comprendre cet environnement, il faut présenter le cadre physique longtemps déséquilibré de l'Afrique centrale (A) avant de recenser les spécificités de l'introduction des normes dans cet espace (B).

A. Le champ spatio-temporel de « l'Afrique centrale »

Situés au cœur du continent, les États de l'Afrique centrale, avec leurs origines et cultures variées (1) ont subi de nombreuses crises qui ont singulièrement affaibli le rythme de leur développement (2).

1. L'Afrique centrale plurielle

Un certain nombre de pays se réclament de l'Afrique centrale. Géographiquement situés entre le golfe de Guinée et la corne de l'Afrique, ils se regroupent au sein de multiples institutions dont la plus importante en matière de compétence territoriale est la Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale (CEEAC)¹³⁵ qui regroupe onze pays : l'Angola, le Burundi, le Cameroun, la Centrafrique, le Congo (Brazzaville), le Congo Démocratique, le Gabon, la Guinée Équatoriale, le Rwanda, Sao Tomé et Príncipe et le Tchad. Dans cet espace, sont dénombrés plusieurs organisations régionales et groupements d'intérêts tels que la Communauté économique des pays des grands lacs, la Commission des États du golfe de Guinée, la Commission du bassin du lac Tchad, la CEMAC.

Notre ambition était d'étudier la TVA dans tous les pays qui font partie de cette « Afrique centrale plurielle » ou ceux qui s'en réclament. Malheureusement, certains États de la CEEAC, notamment ceux de la Région des grands lacs comme l'Angola, le Congo Démocratique (ex Zaïre), mais également Sao Tomé et Príncipe, n'ont pas encore adopté cet impôt¹³⁶ ; d'où la rétraction du champ juridique ou matériel qui a pour effet celle du champ géographique. Cette situation nous contraint à choisir comme cadre

des revenus sans contribution à la production de biens et services. Elle tient également de l'aide extérieure.

¹³⁵ La CEEAC a été créée en 1983 ; son siège se trouve à Libreville au Gabon.

¹³⁶ Il s'agit des anciennes colonies allemandes, belges, portugaises ou espagnoles regroupées sous le label « *des Pays des grands lacs* » qui, avec ceux de la CEMAC, ont formé la Communauté économique des États de l'Afrique centrale (CEEAC).

de référence, les États membres de la CEMAC qui présentent un minimum de cohérence puisqu'ils ont déjà tous adopté la TVA.

Composée du Cameroun, de la Centrafrique, du Congo (Brazzaville), du Gabon, de la Guinée Équatoriale et du Tchad, couvrant une superficie de 3.018.051 kilomètres carrés, pour une population d'environ 35.000.000 d'âmes, la CEMAC regroupe des États ayant des liens historiques hérités de la colonisation française (exception faite de la Guinée Équatoriale « espagnole »), une expérience économique commune et un même ordonnancement juridique. C'est également dans ce cadre institutionnel qu'une réforme fiscale a été prescrite au début des années quatre-vingt-dix.

Il faut cependant souligner que l'adoption de la TVA est devenue la panacée des ajustements des économies sinistrées. En dehors de la CEMAC, plusieurs États de l'Afrique francophone reconnue comme l'ensemble des pays au sein desquels le français est la langue officielle de communication, ont déjà opté pour ce système d'imposition. La CEMAC va donc servir de cadre de référence à une réflexion sur la place de la TVA dans l'Afrique francophone qui comprend, outre les anciennes colonies françaises et belges, les anciennes colonies allemandes placées sous le mandat ou sous la tutelle de la France, de l'Angleterre et de la Belgique ; bref, sur les anciennes colonies qui, après les indépendances, forment le Maghreb¹³⁷ et l'Afrique noire francophone¹³⁸.

À cette fin et pour les besoins de droit comparé, seront prises en compte les expériences maghrébines et surtout celles de certains pays de l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA)¹³⁹ qui forme avec la CEMAC, les deux régions francophones qui uniformisent leurs instruments

¹³⁷ Région de l'Afrique du Nord comprise entre la Méditerranée, le désert de Libye, le Sahara et l'Océan Atlantique ; le Maghreb est composé de l'Algérie, du Maroc et de la Tunisie.

¹³⁸ Il s'agit de la partie francophone de l'Afrique subsaharienne qui comprend : le Burkina Faso, le Burundi, le Cameroun, le Cap-Vert, la Centrafrique, le Tchad, le Congo (Brazza), le Congo (ex Zaïre), la Côte d'Ivoire, la Gambie, la Guinée Conakry, la Guinée-Bissau, la Guinée Équatoriale, le Gabon, le Mali, la Mauritanie, le Niger, le Rwanda, le Sénégal, la Sierra Leone, le Tchad et le Togo.

¹³⁹ L'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) a été créée par le Traité de Dakar du 10 janvier 1994 signé par les sept pays sahéliens de l'Afrique de l'ouest ayant en commun l'usage du Franc CFA : Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Mali, Niger, Sénégal et Togo. Le 02 mai 1997, la Guinée-Bissau est devenue le 8^{ème} État membre de l'Union.

d'échanges commerciaux dans le cadre de l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA)¹⁴⁰.

Par ailleurs, les systèmes fiscaux hérités de la colonisation n'ayant pas disparu avec les indépendances, l'Afrique centrale va perpétuer son imposition de la consommation en s'inspirant des mécanismes de la TVA française ou celle de l'Union européenne comme des modèles¹⁴¹ pour améliorer les dérivées tropicales de cet impôt.

L'histoire de l'Afrique centrale étant marquée par de multiples chocs extérieurs qui ont permanemment perturbé le système social, l'on peut comprendre que les crises actuelles aient leurs origines dans les bouleversements historiques antérieurs.

2. *Un espace économique en crise permanente*

L'esclavage et la colonisation en Afrique sont deux faits majeurs délicats à aborder du fait de leur caractère triste, des différentes interprétations idéologiques dont ils font l'objet et des passions qu'ils peuvent susciter ou déchaîner malgré leur caractère vétuste. Pourtant, cette période qui fait partie intégrante de l'histoire financière de l'Afrique ne saurait être occultée du fait des clivages idéologiques (a) étant donné que ces événements ont bouleversé un ordre institutionnel incontestable en établissant des nouveaux systèmes – notamment fiscaux – pour y aménager un nouvel ordre social (b).

a. Du commerce triangulaire à la colonisation

Les périodes précoloniales et coloniales sont émaillées par des déséquilibres qui peuvent expliquer les situations actuellement vécues car, les crises et le sous-développement ne datent pas des indépendances¹⁴². L'histoire de l'Afrique est parsemée de crises sociales caractérisées par des ruptures entre

¹⁴⁰ L'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) a été créée le 17 octobre 1993 à Port-Louis en l'île Maurice pour favoriser l'intégration économique et assurer aux affaires une sécurité juridique en Afrique noire francophone.

¹⁴¹ L'imposition de la dépense se décline en deux variables : les taxes sur le chiffre d'affaires et les autres contributions indirectes qui sont des impôts sur la consommation ou sur la circulation des denrées, des biens, des produits et même des services. Les impôts sur le chiffre d'affaires comprennent : les taxes cumulatives et les taxes uniques qui ont précédé la TVA qui détaxe complètement les investissements. Lire Beltrame (P), *La fiscalité en France*, 9^{ème} éd., Paris, Hachette-Supérieur, 2003, p. 81.

¹⁴² Kabou (A.), *Et si l'Afrique refusait le développement ?*, Paris, L'Harmattan, 1992, p. 33.

l'homme et son milieu, des dislocations dans les relations sociales avec des institutions qui sont au cœur des échanges¹⁴³.

L'impérialisme européen¹⁴⁴ arrive avec le développement du mercantilisme¹⁴⁵. Le commerce triangulaire¹⁴⁶ qui en résulte, fut en grande partie responsable de l'effondrement socio-économique des anciennes sociétés africaines¹⁴⁷. La traite négrière favorisait les États côtiers, courtiers, alliés des négriers et affaiblissait les grands empires de l'intérieur comme le Kongo¹⁴⁸. Le désordre dans lequel ont été plongées les populations africaines sur lesquelles s'opérait cette ponction démographique a détruit en les métamorphosant, les systèmes sociaux de base ainsi que ceux de production¹⁴⁹.

Après l'abolition de l'esclavage, la course vers l'Afrique n'avait pas la même signification pour tous ; les commerçants suivaient attentivement cette expansion géographique et transformèrent progressivement cette aventure en une compétition commerciale et politique d'occupation des territoires¹⁵⁰, alimentée par des rivalités des puissances européennes. Les commerçants

¹⁴³ Hugon (Ph), *L'économie africaine, Op.cit.*, p. 8.

¹⁴⁴ Cet expansionnisme commençait par l'installation sur les côtes africaines des comptoirs commerciaux et des escales avec des relais à l'intérieur des territoires.

¹⁴⁵ Il s'agit d'une théorie économique protectionniste développée en Europe entre les 16^{ème} et 17^{ème} siècles pour laquelle les métaux précieux constituaient la principale richesse des nations.

¹⁴⁶ Le commerce triangulaire ou le processus de la traite des Noirs liait alors l'Afrique, pourvoyeuse des esclaves, à l'Amérique productrice des métaux et des cultures de rentes à l'Europe occidentale expansionniste. Les bateaux embarquaient des armes de conquête et des pacotilles que les négriers échangeaient contre des esclaves.

¹⁴⁷ La première invasion de l'Afrique centrale est arabo-musulmane. L'expansion musulmane et peule progressera au sud vers le royaume Bamoun dont le seizième roi Njoya est converti à l'islam, avant de s'arrêter dans le Mbam. Cf. Microsoft ® Encarta *Op.cit.*

¹⁴⁸ Fondé au 14^{ème} siècle à partir d'une petite chefferie bantou, le royaume du Kongo va englober toute la vallée du Congo et de l'actuel Angola. Il prospère grâce au commerce de l'ivoire et des produits de la forêt jusqu'au 16^{ème} siècle.

¹⁴⁹ Les produits vivriers ayant cédé le pas aux cultures d'exportation d'origine extérieure et aux exploitations minières.

¹⁵⁰ John Stanley sera le premier à transformer les objectifs et résultats d'une exploration pacifique en des éléments directs de conquête. En effet, après avoir réalisé la liaison entre Zanzibar sur l'océan indien et Banane par l'embouchure du Congo sur l'Atlantique, il partit à la conquête du Bassin du Congo sur l'ordre et pour le compte de du roi des Belges Léopold II. De nombreux explorateurs vont se transformer en véritables agents de l'impérialisme européen.

cherchaient à échapper à l'autorité impériale du fait des impôts trop onéreux, mais prévoyaient la possibilité de faire appel à elle en cas de besoin¹⁵¹.

Si le partage de l'Afrique commence avec l'organisation de la conférence de Bruxelles¹⁵², c'est lors de la conférence de Berlin¹⁵³ que seront fixées les règles du jeu qui instituent le régime économique où prédominent la production et le grand commerce¹⁵⁴. Le système fiscal mis en place pendant la colonisation combine les techniques de la capitation¹⁵⁵, du portage¹⁵⁶, de la corvée¹⁵⁷ matérialisée par les réquisitions physiques et les travaux forcés. Il exaspère les populations dont les réactions attisent la méfiance du colonisateur qui augmente sa surveillance en renforçant la violence.

b. Des indépendances aux ajustements structurels

À l'aube des indépendances, le décollage économique des pays de l'Afrique centrale était affirmé par les experts internationaux d'évaluation des performances¹⁵⁸ des États. Mais, la détérioration des termes de l'échange, la faillite de l'entreprise publique, l'inadaptation des systèmes fiscaux devenus archaïques, le détournement des fonds publics, la mauvaise gestion, etc. vont créer un climat social délétère à la fin des années 1980. La contestation politique sur fond de réclamation des « *conférences nationales souveraines* » avec la

¹⁵¹ Dike (K O), *Trade and politics in the Niger delta 1830-1885*, Oxford, 1956.

¹⁵² C'est le roi belge Léopold II qui l'organisa en 1876 et y convia tous les opposants à l'esclavage, tous les amis de la civilisation, à la répandre en Afrique.

¹⁵³ Commencée le 15 novembre 1884, elle se prolongera jusqu'au 26 février 1885.

¹⁵⁴ Le système colonial se caractérise par les principaux éléments que sont : la mise en place d'une administration pour contrôler la population, les systèmes coloniaux adaptés en fonction des systèmes socioculturels et des résistances opposées à la colonisation, le contrôle de la terre par la colonisation directe pour l'exploitation minière, les grandes concessions agricoles aux fins d'appropriation des terres et la domination du capital marchand. Consulter Dike (K O), *Op.cit.*, p. 46.

¹⁵⁵ Il s'agit de l'impôt par tête aboli en France pendant la Révolution.

¹⁵⁶ Transport à dos d'homme. Au sens figuré il s'agit du prix qui sert d'interface entre le citoyen qui demande des services et la personne qui se charge du travail administratif relatif à cette prestation.

¹⁵⁷ La corvée était l'obligation faite aux populations d'effectuer gratuitement un certain nombre de travaux et de tâches pour le compte du souverain ou pour l'intérêt public. Agron (L), *Histoire du vocabulaire fiscal*, *Op.cit.*, p. 152.

¹⁵⁸ Mesure selon laquelle une organisation au cours de son action menée en fonction des critères, des normes, des orientations spécifiques, obtient des résultats conformes aux objectifs fixés. Cf. OCDE, *Glossaire des principaux termes relatifs à l'évaluation et la gestion axée sur les résultats*, Paris, Publications OCDE, 2002, p. 29.

kyrielle des revendications qui les accompagnaient était la formule à la mode¹⁵⁹. La pauvreté rampante¹⁶⁰ amplifiait les remous sociaux pour mettre à mal l'autorité de l'État paralysé par l'incivisme fiscal et la désobéissance civile.

La persistance de la crise économique « *contraint l'État à s'appuyer sur la branche fragile des recettes fiscales dès la fin des années 1980* »¹⁶¹. Aux chevets de ces économies, les institutions financières internationales font le constat d'échec de « *l'État entrepreneur* »¹⁶² et proposent un changement des stratégies de développement dans la région. La réforme a pour principal levier la modernisation du système d'imposition de la dépense dont les mécanismes traditionnels étaient défectueux¹⁶³.

B. Le champ matériel de la mise en œuvre de la TVA

La TVA est l'expression la plus moderne de l'imposition du chiffre d'affaires¹⁶⁴. Cet acronyme apparaît pour la première fois en Afrique centrale avec la réforme fiscal-douanière qui institue cet impôt général sur la consommation¹⁶⁵ dont la TCA n'était qu'une variable initiatique.

L'évaluation de l'implantation de la TVA considérée comme la clé de voûte de la réforme fiscale en Afrique centrale nous amène à rappeler le caractère impératif de l'instauration de cet impôt (2), après l'examen des modalités de transfert des normes d'origine étrangère (1).

¹⁵⁹ Eboussi Boulaga (F), *Les conférences nationales en Afrique*, Paris, Karthala, 1993, p. 10.

¹⁶⁰ Un taux de pauvreté pondéré à 52% selon les statistiques et sources de la BEAC en 2009.

¹⁶¹ Mekongo (J-M), *Les retenues à la source dans le système fiscal du Cameroun*, *Op.cit.*, p. 5.

¹⁶² Kerninon (J), in *Les cadres juridiques de l'économie mixte*, Paris, LGDJ, 1992, p. 30, reprend cette expression sous la forme du « service public démocratisé » pour évoquer le nécessaire recul de l'État face aux « privatisations » dès la fin des années quatre-vingts.

¹⁶³ Le Secrétariat de l'UDEAC dans son constat formel des causes de la crise dès 1987, classe au premier rang de celles-ci, les dysfonctionnements fiscaux. Voir Exposé des motifs PRR, *Op.cit.*

¹⁶⁴ Voir Galavielle (J-P), *La TVA, impôt moderne*, *Op.cit.*, p. 10 et s.

¹⁶⁵ Acte 1/92 – UDEAC – du 30/04/1992, portant adoption de la Taxe sur le chiffre d'affaires et du Droit d'accise.

1. La dévolution classique des normes métropolitaines

Les dispositifs fiscaux instaurés en Afrique par la violence depuis la colonisation ont néanmoins survécu à travers le mimétisme. En réalité, les pays africains ne pouvaient pas échapper à ce phénomène vu leurs statuts d'anciennes colonies. Intégrés dans les empires coloniaux dont les politiques de domination concordaient malgré les différences de surface, les systèmes étaient appliqués aux prolongements outre-mer du territoire métropolitain.

Au moment des indépendances, il était difficile de les rejeter – comme d'ailleurs, l'ensemble des institutions métropolitaines – pour partir du néant. L'assimilation propre à la politique de domination française était propice à un processus de décolonisation fondé sur des institutions et des mécanismes proches de ceux de la métropole. L'alternance assimilatrice a été préparée dans le décor planté par l'Union française ou plus tard par la loi-cadre Defferre¹⁶⁶ comme des dispositifs préalables au statut d'autonomie qui précéda les indépendances.

Les élites africaines imprégnées de la culture française, trouvaient dans le modèle métropolitain, le meilleur moyen susceptible de perpétuer un ordre politique et social susceptible d'assurer la pérennité de l'État¹⁶⁷. Pour des raisons pratiques, il était plus aisé d'adopter les mêmes organigrammes, les mêmes lois et règlements que ceux en cours d'application dans la métropole¹⁶⁸ pour assurer une certaine uniformisation face à laquelle les spécificités des espaces et des groupes sociaux étaient ignorées.

Il y a cependant lieu de reconnaître que le mimétisme n'a pas toujours été absolu. Le rôle de consommateur des normes métropolitaines souvent affirmé, devrait être relativisé tant il est vrai qu'il a existé un problème juridique de l'inapplicabilité directe du droit français en Afrique francophone.

¹⁶⁶ Présentée et défendue devant l'Assemblée nationale par Gaston Defferre, ministre français d'outre-mer le 21 mars, la loi-cadre est votée le 23 mars et promulguée le 23 juin 1956 pour préparer l'émancipation progressive des territoires de l'Union française. Elle est une réponse aux multiples crises et tensions dont la guerre d'Algérie 1955-1956 qui se transforme en un engagement militaire total, les crises du Maroc et de la Tunisie qui accèdent à l'indépendance les 7 et 20 mars 1956, la guerre d'Indochine et l'insurrection camerounaise de mai 1955. Cf. Microsoft ® Encarta, *Op.cit.*

¹⁶⁷ Bilong (S), *Responsabilité de la puissance publique et compétence du juge en droit camerounais*, Thèse de doctorat 3^{ème} cycle en droit public, Université de Yaoundé II, 2001, p. 3.

¹⁶⁸ Bugnicourt (J), «Le mimétisme administratif en Afrique, obstacle majeur au développement », *RFSP*, 1973, p. 1254.

En effet, l'application des normes françaises obéissait à une démarche diachronique¹⁶⁹. Un principe dit de la spécialité juridique s'opposait déjà à l'applicabilité automatique du droit français dans l'empire colonial. Il s'agissait d'abord de ne pas appliquer aux colonies des lois qui pourraient être incompatibles avec les convenances locales et particulières¹⁷⁰. Ensuite, lorsque les anciennes colonies accèdent à l'indépendance, l'exercice de leur souveraineté internationale ne s'accommode pas de l'application des normes étrangères sans leur consentement ou leur appropriation préalable. L'indépendance implique plutôt le monopole de la production des systèmes institutionnels et normatifs, même s'ils sont inspirés de l'extérieur.

2. La TVA ; une conditionnalité de l'expertise fiscale internationale

Le transfert des normes étrangères à une communauté économique sous l'impulsion de l'expertise internationale est une approche assez singulière¹⁷¹. Il est survenu en Afrique centrale à la suite de la requête du Secrétaire général de l'ex-UDEAC à l'endroit des institutions financières internationales pour chercher des solutions à la crise économique dans laquelle étaient plongés les États membres.

Or, l'instauration de la TVA s'accommode mal de l'État-entrepreneur qui s'adjudge souvent des entreprises non rentables dont l'impact social est difficilement appréciable et qui, le plus souvent, deviennent des gouffres à subventions et des catalyseurs de distorsions économiques.

Pour les experts internationaux, le désengagement des pouvoirs publics du domaine de la production pour créer un environnement favorable à l'expansion du secteur privé était un impératif¹⁷². L'intervention de la puissance publique devait se limiter à la réorganisation des programmes politiques et à la réglementation d'un cadre économique fiable et incitatif à

¹⁶⁹ Ondo (M), « Le droit administratif français en Afrique francophone : contribution à l'étude de la réception des droits étrangers en droit interne », *Op.cit.*

¹⁷⁰ Décret des 8-10 mars 1790, rapporté par Petit (E), *Droit public ou gouvernement des colonies françaises*, Paris, Girmut, 1911, p. 295.

¹⁷¹ Cf. Maitrot De La Motte (A), *Souveraineté fiscale et construction communautaire - Recherche sur les impôts directs*, Paris, LGDJ, 2005, p. 11. Pour cet auteur, le droit fiscal est resté pendant longtemps le domaine d'expression des souverainetés nationales : seuls les États souverains déterminaient leurs politiques fiscales. Lire Leroy (M) (Sous la direction), *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2006, p. 8.

¹⁷² Assiga Ateba (E M), *Économie des entreprises publiques au Cameroun*, Yaoundé, Presses Universitaires d'Afrique, 2009, 238 p.

l'initiative privée. La régulation de l'économie par les mécanismes du marché avait pour objectifs de faire retrouver la croissance aux entreprises et de permettre à l'État de mieux mobiliser ses recettes fiscales, notamment à travers la TVA.

Le problème *a priori* posé par l'instauration de cet impôt est celui de la capacité des administrations de la région à gérer une TVA neutre et généralisée à toutes les opérations. Il est intéressant de voir comment s'aménage cet impôt d'inspiration occidentale, suggéré par l'expertise internationale, en Afrique centrale. Une telle entreprise nécessite la mise en œuvre d'une politique fiscale promotrice du bien-être des citoyens.

PARAGRAPHE 2 : LA RECHERCHE D'UNE POLITIQUE FISCALÉ POUR LE DÉVELOPPEMENT

La TVA est un impôt neutre qui stimule les investissements et les exportations qu'elle détaxe lorsqu'il n'y a pas de rupture dans le circuit économique. De même, en traitant les importations comme des productions locales, elle écarte toute possibilité de distorsion au profit de ces dernières, sauf en cas de fraude. C'est sans doute la raison pour laquelle un auteur affirme que : « *indépendamment des difficultés d'administration (...) tout système de fiscalité interne devrait être fondé sur une taxe à la valeur ajoutée à champ d'application aussi vaste que possible* »¹⁷⁵. Le choix de cet impôt est dû au fait qu'il minimise les distorsions économiques tout en mobilisant de manière substantielle les ressources stables pour le trésor public.

Pour évaluer la portée d'une réforme qui modifie en profondeur les mécanismes de la gestion fiscale en général, il se pose un problème de méthode (B) dès lors que des difficultés d'optimisation de sa gestion sont perçues (A).

A. Les difficultés d'une gestion optimale

L'introduction de la TVA en Afrique centrale a suscité de vives inquiétudes dans cet espace économique où l'on s'interrogeait sur les fondements, la nature et la portée de ce nouvel impôt instauré en période de récession économique, au moment même où le discours politique « claironnait » la pause fiscale. La question de l'opportunité de l'instauration de la TVA était

¹⁷⁵ Chambas (G.), *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne*, *Op.cit.*, p. 50.

posée parce que, sans préavis, cet impôt venait bousculer le collectif commun intégré dans le corps social depuis les indépendances, période pendant laquelle l'ICAI et les régimes du code des investissements étaient en vigueur. Or, « *la structure fiscale optimale peut dans un premier temps être appréhendée par le caractère harmonieux de la combinaison des prélèvements, choisis en fonction de leurs propriétés ou à partir des arbitrages des pouvoirs publics entre des objectifs jugés plus ou moins désirables*¹⁷⁴ ». C'est dans ce sens que la problématique de l'insertion de la TVA en Afrique centrale (1) sera suivie par une hypothèse sur cette réforme qui servira de toile de fond à notre analyse (2).

1. La problématique de l'insertion de la TVA en Afrique centrale

Dès l'adoption de la TVA et bien avant son entrée en vigueur, les populations s'étaient mises sur pied de guerre dans l'attente de ce probable « séisme social » annoncé. Dans les milieux politiques au sein desquels l'on connaît la manière avec laquelle sont parfois accueillies les décisions à caractère économique et financier, surtout lorsqu'elles ont pour effet de grever le patrimoine du citoyen, les états-majors étaient mobilisés pour contrer toute révolte collective violente à cette « oppression fiscale »¹⁷⁵. L'effet immédiatement perçu en Afrique centrale, aura été la flambée spontanée des prix dès l'annonce du projet TVA. Les opérateurs économiques, sans doute trop prudents, avaient alors choisi de se constituer des réserves de trésorerie avant ce probable « déluge financier » au moment où les ménages impuissants et asphyxiés récusait le slogan politique de pause fiscale : l'instauration de la TVA s'est faite sous fond de tensions.

Malgré ses qualités et sa notoriété internationale¹⁷⁶, l'adoption de la TVA comme une réponse à la désagrégation du tissu économique des États de cette région, posait quelques problèmes ; tout au moins psychologiques. Rappelons que les pays de l'Afrique centrale ont commencé leur initiation à la TVA au milieu des années quatre-vingt-dix et dans cet environnement peu

¹⁷⁴ Monnier (J-M), *Les prélèvements obligatoires*, Op.cit., p. 51.

¹⁷⁵ Ces craintes étaient d'autant plus justifiées que la première tentative, mal préparée, de l'introduction de la TVA en 1995 au Ghana par exemple, avait débouché sur un envol des prix. La coalition de l'opposition "*l'Alliance pour le changement*" avait organisé des manifestations contre la "*TVA qui tue*." Les protestations organisées à Accra et surnommées kume preko ("*autant me tuer tout de suite*"), avaient fait quatre morts en une seule journée.

¹⁷⁶ Cozian (M), *Les dessous de la TVA*, Op.cit., p. 9.

documenté, il était question d'adapter les structures administratives aux exigences de la gestion d'un impôt moderne.

La transformation des structures de gestion que nécessite la transposition d'un tel impôt devait conduire à déterminer le rôle des États, des entreprises et des citoyens à l'intérieur d'une démarche où tous ces acteurs, qui jouent des rôles importants dans sa conception et sa gestion, devaient se rencontrer. Ce que les pouvoirs publics, au bord de l'asphyxie, n'entendaient pas faire.

C'est pourtant à travers les interférences entre cet impôt et les « *mille manières de faire* » des acteurs fiscaux de la CEMAC en construction que seront examinées ses véritables caractères qui expliquent pour une grande part, son irrésistible attrait. Instauré en remplacement des systèmes traditionnels d'imposition du chiffre d'affaires jadis en vigueur, « l'impôt de Maurice Lauré » dans cette région, contrairement à sa forme originelle, ne semble pas garantir à l'État et à l'entreprise une réelle sécurité par l'expression de ses qualités. Sinon, comment comprendre que la TVA, testée dans son pays d'origine depuis plus d'un demi-siècle¹⁷⁷ et adoptée par plusieurs autres États du monde, à peine introduite en Afrique centrale, fasse l'objet des applications variables, en fonction des convenances législatives de chaque État de la région.

Compte tenu de la diversité des sous-systèmes institués¹⁷⁸ par cette frénésie législative, diversité au demeurant tributaire des centres d'intérêts liés à la mobilisation des ressources en fonction de la recherche du confort financier propre à chaque État, la productivité n'est-elle pas acquise au détriment des autres qualités que sont la neutralité dans le circuit indirectement taxé et l'harmonisation vers laquelle tendent les pays de l'Union européenne avec lesquels l'inévitable parenté fiscale est établie ?

Il y a lieu d'examiner, au-delà des enjeux, l'incidence ou les effets sociaux même non visés par le système, qui apparaissent comme « *une retombée de la loi en dehors de sa cible* »¹⁷⁹ ou alors comme « *une effectivité qui est tout de même une ineffectivité* »¹⁸⁰. En réalité, une fois la question de la satisfaction du trésor

¹⁷⁷ Selon Galavielle, *La taxe sur la valeur ajoutée, impôt moderne*, *Op.cit.*, p. 7 ; « *La TVA a été imaginée, testée, expérimentée et mise au point en France* ».

¹⁷⁸ Chaque État de la CEMAC a légiféré, de manière spécifique, sur sa TVA.

¹⁷⁹ Carbonnier (J), *Flexible droit : pour une sociologie de droit sans rigueur*, 6^{ème} éd., Paris, LGDJ, 1988, p. 138.

¹⁸⁰ *Idem.*

public résolue, ne doit-on pas rechercher les autres effets induits par la TVA dans la zone CEMAC ?

Comme conditionnalité des inspireurs de la réforme fiscal-douanière, les États de l'Afrique centrale étaient tenus d'appliquer la TVA issue d'une expérimentation largement partagée dans son pays et son continent d'origine¹⁸¹, malgré le fait qu'ils ne se soient pas donnés assez de temps pour effectuer une préparation psychologique, morale et matérielle suffisante¹⁸². Cette adoption sans préparation du cadre, sans adaptation des principes ni d'initiation des acteurs, était annonciatrice des problèmes au niveau de sa gestion. Si l'on veut faire un bilan après une quinzaine d'année de mise en œuvre de cette évolution fiscale dont les enjeux étaient clairement définis, il sera question d'apprécier son niveau d'efficacité, son degré d'insertion, aux fins d'éventuels réajustements prenant en compte le facteur social¹⁸³.

À bien des égards, le caractère impératif de la réforme TVA qui soumet les États de l'Afrique centrale et leurs systèmes juridiques aux exigences des institutions financières internationales reprises sous forme de conditionnalités rigoureuses¹⁸⁴, semble embarrassante. Pourtant, cette gêne est tout simplement psychologique car comme l'affirme un auteur : « *il n'y a pas de raison de s'émouvoir parce que le droit national résulterait des emprunts sélectifs faits à des législations étrangères. La question qui devait interpellier le juriste est de savoir si la norme importée fournit la solution adéquate au problème juridique local. Si c'est le cas, le droit importé devient alors le droit national par réception ou par incorporation*¹⁸⁵ ». Avec l'avènement d'un monde unipolaire, les normes et systèmes juridiques peuvent, par voie d'importation, être intégrés dans l'ordre normatif interne des États qui les choisissent.

¹⁸¹ À titre d'illustration, la TVA a été instituée dans son pays d'origine la France le 10 avril 1954, elle a été adoptée, en Allemagne le 29 mai 1967, aux Pays-Bas le 26 juin 1968, en Belgique le 3 juillet 1969, au Luxembourg le 5 août 1969.

¹⁸² La TVA a été « précipitamment » instaurée en Afrique centrale comme une « perfusion » administrée à un malade.

¹⁸³ Consulter dans ce sens, Aronov (D V), « La prise en compte du facteur social dans l'imposition en Russie, (Du moyen-âge à nos jours) », in Leroy M (Sous la direction), *Regards croisés sur le système fiscal (Allemagne, France, Italie Russie)*, Paris, L'Harmattan, 2005, p. 97-109.

¹⁸⁴ Ondoa (M), « Le droit public des États africains sous ajustement structurel : L'exemple du Cameroun », *Op.cit.*, 42 p.

¹⁸⁵ Kamto (M), *La fonction administrative contentieuse de la cour suprême du Cameroun*, *Op.cit.*, p. 59.

Tout compte fait, les systèmes fiscaux sont les reflets des structures sociales¹⁸⁶. En effet, « *aucun impôt ne peut être conçu ex nihilo : il ne prend tout son sens, tout son poids, que quand il est replacé dans l'ensemble du " système fiscal " applicable dans un pays donné à un moment donné* »¹⁸⁷. Dans ces conditions, en partant de l'idée que toute réforme doit s'adapter à son environnement et au regard de son adoption ou de sa mise en œuvre, la question principale que l'on pourrait se poser est la suivante : quels sont les enjeux de l'insertion de la TVA en Afrique centrale ?

Les enjeux s'entendent des mises placées, des objectifs visés ou des défis lancés pour l'insertion de la TVA dans cette région. L'insertion est le fait que cet impôt s'introduise, trouve sa place et son rang dans l'espace socio-économique de l'Afrique centrale ; elle implique son adoption et sa mise en œuvre efficace.

L'efficacité s'analyse littéralement comme la qualité de ce qui produit un résultat positif. L'insertion de la TVA sera efficace si elle atteint de meilleurs résultats par rapport au double objectif de modernisation et d'harmonisation du système d'imposition, de la gestion et des politiques fiscales. Les enjeux de l'introduction, de l'adoption, de la réception, de l'incorporation¹⁸⁸ ou de l'implantation de la TVA en droit interne se traduisent concrètement par une mobilisation accrue des recettes fiscales aux fins du développement des États membres, en respect de l'environnement des affaires, des engagements internationaux, dans ce contexte d'ajustement structurel.

De cette question essentielle, dérivent des interrogations secondaires mais fondamentales qui se déclinent en ces quelques questions :

- Pourquoi une réforme fiscale fondée sur la TVA ?
- La TVA s'insère-t-elle efficacement en Afrique centrale ?
- Face aux spécificités locales, notamment aux imprécisions, aux incertitudes juridiques et comptables¹⁸⁹ de cet espace, les principes cardinaux de la TVA

¹⁸⁶ Gaudemet (P-M.), *Précis des Finances Publiques*, Paris, Montchrestien, 1970, p. 2.

¹⁸⁷ Rueda (F), « Gabriel Ardant ou l'engagement de la doctrine en politique », in Raimbault De La Fontaine S. (Sous la direction), *Doctrines fiscales : à la rencontre de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, 2007, p. 165.

¹⁸⁸ Kamto (M), *La fonction administrative contentieuse de la cour suprême du Cameroun*, *Op.cit.*, p. 59.

¹⁸⁹ Laure (M), *Science fiscale*, Paris, PUF, 1993, p. 233. Cet auteur établit que le mécanisme de la TVA n'est à la fois simple et efficace que si l'on peut faire fond sur les comptabilités des entreprises.

sont-ils – ou ne sont-ils pas – rigoureusement appliqués par les États membres ?

- Dans l'affirmative, comment les administrations publiques et privées se mobilisent-elles pour les mettre en œuvre ?

- Sinon, face aux éventuelles difficultés de cette exécution matérielle, comment le système est-il ajusté tant au niveau communautaire que celui de chaque État membre ?

- Cet ajustement est-il efficace sur le plan de l'amélioration de la gestion et des politiques fiscales ?

- Les États membres conforment-ils leurs législations internes au droit communautaire ?

- En fin de compte, quelles stratégies peuvent être mises en place pour repenser et piloter le système TVA dans la CEMAC aux fins d'harmonisation fiscale, financière et économique ?

Le fait que l'adoption de la TVA soit faite à plusieurs vitesses¹⁹⁰ dans cet espace économique, tend à créditer la thèse de certains auteurs qui estiment que les conditions de son instauration n'étaient pas encore réunies¹⁹¹. Pour apprécier l'implantation de la TVA dans cet environnement africain, notre étude scrutera ses principes et leurs applications afin d'en évaluer les résultats pour apprécier leur portée¹⁹². Il sera question d'élaborer des hypothèses qui tiennent compte de l'environnement socio-économique régional, dans l'optique d'une recherche des solutions susceptibles d'assurer une bonne insertion de ce système d'imposition dans ce milieu « peu documenté ». « *Il s'agit à travers l'observation, d'un regard porté sur une situation sans que celle-ci soit modifiée ; regard dont l'intentionnalité est de nature très générale et agit au niveau du choix de la situation et non au niveau de ce qui doit être observé dans la situation, le but étant le recueil des données afférentes à la situation*¹⁹³ ».

¹⁹⁰ Chaque État allait à son rythme pour l'adoption de la TVA : le Cameroun (en 1998), la Centrafrique (2000), le Congo (1997), le Gabon (1995), la Guinée Équatoriale (2005) et le Tchad (2000).

¹⁹¹ Togo (O), « L'entreprise et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) », *Revue Croissance*, n° 22 de novembre 1998, p. 4 et 23 de décembre 1998, p. 10.

¹⁹² Atias (C), *Épistémologie du droit*, Paris, PUF, « Que sais-je ? », 1990, p. 47.

¹⁹³ Ghiglione (R), Malaton (B), *Les enquêtes sociologiques. Théories et pratiques*, Paris, Armand Colin, 1978, p. 11.

2. L'hypothèse de recherche

L'hypothèse de recherche a pour objectif de proposer une réponse anticipée au problème posé car « si l'on expérimentait sans idées préconçues, on irait à l'aventure »¹⁹⁴ étant donné qu'une « observation aveugle de la réalité n'est pas possible et (...) à ne pas savoir ce que l'on cherche, on risque de ne pas savoir ce que l'on a trouvé »¹⁹⁵.

Notre hypothèse principale est la suivante : la TVA est un enjeu de modernisation du système fiscal et d'harmonisation communautaire en Afrique centrale. En d'autres termes, en dépit des réserves et critiques portées sur les limites de son adoption ou de sa mise en œuvre¹⁹⁶, l'on peut considérer cet impôt comme un instrument qui améliore les capacités de la gestion fiscale en protégeant le secteur économique en même temps qu'il sert de vecteur à l'harmonisation aux échanges dans la région.

Cette hypothèse centrale peut se décliner en postulats complémentaires qui sont des esquisses de réponses logiques aux questions secondaires ci-dessus posées :

- l'adoption et la mise en œuvre de la TVA participent de la nécessité de moderniser le système fiscal en vue d'un développement harmonieux des États membres pour assurer le bien-être de leurs peuples ;
- son expérimentation simultanée par le fisc¹⁹⁷ et par l'entreprise se fait sous une dynamique de divergence d'intérêts ;
- sa gestion dans l'espace économique CEMAC est une entreprise délicate qui peut déboucher sur un ensemble de dysfonctionnements ;
- son intériorisation progressive tend à l'instituer comme le régulateur de la gestion fiscale interne et communautaire.

Nous partirons de l'expérimentation du système par les États membres pour apprécier les actions et réactions des acteurs des secteurs publics et privés qui contribuent à la mise en place de la TVA afin de saisir son impact sur

¹⁹⁴Bernard (C), *Introduction à l'étude de la méthode expérimentale*, Paris, Nouvelle édition, 1996, p. 67.

¹⁹⁵ Idem.

¹⁹⁶ Togolo (O), « L'entreprise et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) », *Op.cit.*

¹⁹⁷ Pour Agron (L.), *Histoire du vocabulaire fiscal*, *Op.cit.*, p. 85, le « fisc » est l'ensemble des administrations chargées de prélever l'impôt.

l'évolution des systèmes fiscaux. Il s'agit de réfléchir sur son adaptation à l'environnement socio-économique et culturel de l'Afrique centrale.

Le référentiel français de TVA et les améliorations introduites dans l'UE nous permettront d'examiner son « *acclimatation tropicale par déviation par rapport au modèle référentiel ou par effort d'innovation* »¹⁹⁸. Il y a lieu de ressortir le caractère dynamique de la réforme fiscal-douanière au regard de la complexité des problèmes qu'elle soulève, afin de juger de la pertinence des recommandations faites à travers un « *sélectivisme de circonstance* »¹⁹⁹ pour adapter les solutions opérationnelles au niveau local malgré le nécessaire recours à sa version originelle.

La mise en place du système TVA nous oblige à emprunter une démarche méthodologique pragmatique pour rechercher aussi bien la cohésion formelle et l'adaptation des construits sociaux que l'esprit, les procédés, les rites et les manœuvres qui sous-tendent leur intériorisation sociale. Les enjeux de l'insertion de la TVA en Afrique centrale se situent au-delà du périmètre de l'interprétation théorique ou de la cohérence du système, pour dessiner une intégration normative et sociale.

B. Les considérations méthodologiques

La méthode est l'ensemble des procédés à travers lesquels sont mis en évidence des hypothèses pour chercher les résultats aux fins de leurs évaluations. Elle éclaire les hypothèses et détermine les résultats²⁰⁰. La TVA relève du normatif aussi bien au niveau des moyens de l'action administrative que celui de la protection des administrés contre les éventuels abus d'autorité. La méthode analytique fondée sur l'observation, l'interprétation, la vérification et la comparaison²⁰¹ nous permettra d'établir la plupart de nos conclusions.

¹⁹⁸ Kamto (M), « La fonction administrative contentieuse de la cour suprême du Cameroun » in Conac (G) et Gaudusson (J de), *Les cours suprêmes en Afrique*, Paris, Economica, 1988, 3 T. p. 52 et s.

¹⁹⁹ Bipoum Woum (J M), « Les représentations de l'État en justice au Cameroun », *RDC*, N° 28, Sans date, p. 18.

²⁰⁰ Kamto (M), *Pouvoir et droit en Afrique noire – Essai sur les fondements du constitutionnalisme dans les États d'Afrique noire francophone*, Paris, LGDJ, 1987, p. 47.

²⁰¹ Lévy-Bruhl (H), *Sociologie du droit*, 7^{ème} éd., Paris, PUF, « Que sais-je », 1990, p. 98.

Toutefois, l'Afrique étant plurielle comme le reconnaissent bien certains auteurs²⁰², au moins deux de ses visages contrastés seront scrutés : « *un visage formel fait de chiffres, de statistiques, de déclarations officielles et un versant quotidien régi par des lois sinueuses, des non-dits, des "codes secrets" dont l'observance prime sur les impératifs du développement* »²⁰³. À la diversité des visages de l'espace géographique, se mêle la complexité de l'examen d'un phénomène fiscal appréhendé comme un fait social et politique qui, se réclamant du droit, nous impose pourtant une approche scientifique fondée sur un éclectisme méthodologique²⁰⁴.

En effet, l'adoption de la TVA en Afrique centrale relève certes d'une technique de production des normes juridiques, mais sa mise en œuvre pose un certain nombre de problèmes étant donné que la consommation est inhérente à la vie. L'introduction de ce nouvel instrument fiscal européen dans la CEMAC a généré une inflation de textes d'application ou d'adaptation, les uns plus ou moins imparfaits que les autres qui a bouleversé les us et coutumes de l'espace communautaire tout en enflammant les réflexes de souveraineté.

Sur le plan de la méthode, en partant du fait que la science administrative²⁰⁵ et la science financière ou sa branche la science fiscale²⁰⁶ encore embryonnaires ont tout de même essayé de dégager des procédés scientifiques pour aborder les phénomènes de leurs domaines, nous pouvons penser que la méthode analytique du droit, fondée sur l'exégèse, n'a pas semblé suffisante pour appréhender de façon complète, la réalité complexe du phénomène fiscal. L'on sait néanmoins qu'au stade actuel de la recherche, ces deux disciplines n'ont pas encore dégagé des méthodes scientifiques susceptibles de saisir globalement leurs objets²⁰⁷.

²⁰² Balandier (G), *Afrique ambiguë*, Paris, Plon, 1957 ; V. Arnaut (R), *L'Afrique de jour et de la nuit*, Paris, Presse de la Cité, 1976 ; Voir également Hazoume (A) et Hazoume (E), *Afrique, un avenir en sursis*, Paris, L'Harmattan, 1988.

²⁰³ Kabou (A), *Et si l'Afrique refusait le développement ?*, *Op.cit.*, p. 23.

²⁰⁴ Georges Burdeau, in *Traité de Science Politique*, 2^{ème} éd., Paris, LGDJ, Tome 1, 1966, p. 25, pour justifier l'utilisation de plusieurs méthodes dans le cadre d'un travail de recherche parle plutôt de « *syncrétisme méthodologique* ».

²⁰⁵ Debbasch (C), *Science administrative*, 4^{ème} éd., Paris, Dalloz, 1980. Consulter également Chevallier (J), Lochak (D), *La science administrative*, Paris, PUF, « Que sais-je ? », 1990.

²⁰⁶ Le titre de l'introduction de l'ouvrage de Laure (M), *Science fiscale*, *Op.cit.*, est : « *La fiscalité est maintenant une science* ».

²⁰⁷ Debbasch (C), *Op.cit.*, p. 8.

Ce qui nous amène à recourir, pour consolider notre approche épistémologique fondée sur l'exégèse, aux méthodes d'autres sciences sociales²⁰⁸ dès lors qu'il ne nous semble pas possible de bien appréhender l'instauration et la mise en œuvre de la TVA « *sous les tropiques* » seulement à l'aune d'une approche analytique commentant le texte et appréciant son application ou à partir de la sociologie du droit ; du fait de la complexité du problème (1). Pour dégager les spécificités des sous-systèmes TVA de la CEMAC, sans divertir à l'utilisation des techniques de recherche qui ont fait la preuve de leur efficacité en matière de science sociale (3), nous y joindrons les vertus de la méthode comparative afin d'apprécier les diverses applications de TVA aux fins d'inspiration d'une cohérence régionale (2).

1. *L'apport des sciences sociales*

La méthode des sciences juridiques qu'est l'analyse, la « juridique »²⁰⁹ selon une certaine terminologie ou l'exégèse, nous servira de socle dans ses deux variantes : *la dogmatique et la casuistique*²¹⁰.

Pour la dogmatique, il y a règle de droit à partir du moment où le parlement ou l'organe qui en tient lieu, adopte une loi qui est par la suite promulguée. L'application des lois sur laquelle se penche la casuistique est une tâche relative à l'exécution des normes qui n'entre pas dans la définition de la règle de droit²¹¹. L'application de la norme montre son degré d'effectivité ou d'ineffectivité²¹². Certaines règles de droit s'appliquent d'après une fraction appréciable selon leur mise en œuvre : l'effectivité mesure le niveau

²⁰⁸ Un point de vue de Chemiller-Gendreau (M) et Courvoisier, repris par Kamto (M), *Pouvoir et droit en Afrique Noire – Essai sur les fondements du constitutionnalisme dans les États d'Afrique noire francophone*, *Op.cit.*, p. 47.

²⁰⁹ C'est la science du droit selon Lévy-Bruhl (H), *Sociologie du droit*, *Op.cit.*, p. 87.

²¹⁰ La dogmatique juridique examine le droit légiféré pour comprendre le système dans sa cohérence alors que casuistique traite du droit positif en vigueur, précisément, des modalités de son application par les administrations et les tribunaux. V. Eisenmann (C), *Cours de droit*, Paris, LGDJ, 1984, cité par Nlep (R-G), *L'administration publique Camerounaise : Contribution à l'étude des systèmes africains d'administration publique*, Paris, LGDJ - Bibliothèques africaines et malgaches, T. 41, 1986, p 8.

²¹¹ Carbonnier (J), *Flexible droit*, *Pour une sociologie du droit sans rigueur*, *Op.cit.*, p. 125.

²¹² L'ineffectivité est un phénomène sociologique qui ne s'oppose pas totalement à l'effectivité parce que l'application d'une loi peut être totale ou partielle.

d'application. C'est dans ce sens qu'au-delà des effets directs de la mise en œuvre de la TVA, l'on évoquera son incidence²¹³.

À cette fin, pour évaluer l'efficacité de la gestion de la TVA par les administrations publiques ou privées et cerner les relations qui existent entre les acteurs fiscaux, nous joindrons à notre démarche fondamentale certains éléments des approches sociologiques, anthropologiques, des sciences économiques et politiques pour observer et analyser les systèmes fiscaux dans leurs évolutions. C'est « *pour n'être pas titulaire d'un seul langage que nous sommes conduits au syncrétisme méthodologique. Lui seul permet d'accéder à la connaissance totale des phénomènes politiques qui se déroulent à la fois au niveau du réel observable et dans les profondeurs d'un syncrétisme où se côtoient le rationnel et le magique, la permanence de l'instinct et la fugacité du rêve*²¹⁴ ». L'apport des autres sciences sociales apparaît comme un impératif.

- L'apport de la sociologie et de l'anthropologie

À la démarche sociologique « *fondée sur l'observation des phénomènes qu'elle cherche à décrire et à expliquer, afin de pouvoir les prévoir et agir sur eux* »²¹⁵, nous emprunterons ses expériences²¹⁶. Dans ce sens, pour bien appréhender les rapports entre l'administration fiscale, les entreprises et les consommateurs qui subissent la répercussion de l'impôt afin de comprendre les raisons profondes de la répulsion de la TVA par les couches sociales qui lui opposent une certaine résistance, nous ferons appel à l'anthropologie. Ces deux méthodes nous conduisent à comparer le fonctionnement de l'impôt dans les sociétés modernes avec celui des sociétés traditionnelles, à confronter les comportements fiscaux des deux formes de société pour mieux comprendre l'attitude de tous les protagonistes face à l'impôt²¹⁷.

En effet, l'opposition caricaturale entre le traditionnel et le moderne ayant déjà été battue en brèche²¹⁸, nous nous attèlerons à rechercher au sein de la

²¹³ Notre mémoire sur *L'incidence socio-économique de la TVA en Afrique centrale*, *Op.cit.*, p. 8.

²¹⁴ Burdeau (G), *Traité de Science Politique*, *Op.cit.*, p. 25.

²¹⁵ Duverger (M), *Sociologie politique*, Paris, PUF, 1966, p. 17.

²¹⁶ Idem, p. 19. Une expérience n'est rien d'autre « *qu'une question adressée à la nature ; la mesure est le relevé de la réponse. Mais avant d'effectuer l'expérience, on doit la penser, c'est-à-dire formuler la question que l'on entend adresser à la nature et avant de tirer une conclusion de la mesure, on doit l'interpréter c'est-à-dire comprendre la réponse de la nature* ».

²¹⁷ Fotsing (J-B), *Op.cit.*, p. 18.

²¹⁸ NLEP (R-G), *L'administration Publique Camerounaise : Contribution à l'étude des systèmes africains d'administration publique*, *Op.cit.*

diversité des construits sociaux africains, la face cachée des phénomènes fiscaux apparents²¹⁹ à partir des apports économistes et politistes.

- L'apport des sciences économiques et politiques

La TVA est un instrument de développement qui fait partie d'un programme politique public global. Un programme politique « est un processus complexe qui a trait tant aux aspects économiques qu'aux aspects sociologiques, psychologiques et politiques de la vie en société »²²⁰. En effet, la TVA est un élément de politique fiscale qui dans les finances publiques aborde, d'un point de vue classique, les problèmes d'aménagement du pouvoir des autorités étatiques, les questions relatives à l'organisation des prélèvements obligatoires, les dépenses financières et la tenue des comptabilités. Les financiers publics modernes font de la fiscalité une branche du droit, de la science économique et de la science politique. Pour eux, les finances publiques sont une branche de la science économique à laquelle peut s'appliquer la méthode hypothético-inductive puisque les moyens financiers sont utilisés pour des interventions économiques de régulation de la production, des échanges, d'équilibre des prix, d'égalité dans la distribution, de maintien du pouvoir d'achat et de la monnaie, etc.²²¹ Elles sont également une branche de la science politique car l'État intervient dans les domaines sociaux, familiaux, intellectuels et même spécifiquement politiques. L'objectif principal poursuivi par l'État est le bien-être de la communauté nationale tout entière dont le développement économique n'est qu'un aspect. Les mécanismes financiers appliqués par l'État posent plutôt un problème de science politique : « Les techniques financières sont des formes d'autorités publiques, des aménagements spéciaux du pouvoir de l'État ; pouvoir et autorité qui sont les objets même de la science politique »²²². Suivant

²¹⁹ Balandier (G), in *Sens et puissance*, Paris, PUF, 1971, p. 7, indique : « les sociétés ne sont jamais ce qu'elles paraissent être ou ce qu'elles prétendent être. Elles s'expriment à deux niveaux au moins ; l'un, superficiel, présente les structures officielles si l'on peut dire ; l'autre, profond, assure l'accès aux rapports réels les plus fondamentaux et aux pratiques révélatrices de la dynamique du système social. Dès l'instant où les sciences sociales appréhendent ces deux niveaux d'organisation et d'expression, et où elles déterminent leurs rapports, elles deviennent nécessairement critiques. C'est en corrigeant les illusions de l'optique sociale commune qu'elles progressent sur le terrain de la rigueur scientifique ».

²²⁰ Albertini (J-M), *Mécanismes du sous-développement et développement*, Op.cit., p. 254.

²²¹ Duverger (M), *Institutions financières*, Paris, PUF, 1960, p. 14.

²²² Idem.