



THÈSE

En vue de l'obtention du

DOCTORAT DE L'UNIVERSITÉ DE TOULOUSE

Délivré par l'Université Toulouse 1 Capitole
Discipline ou spécialité : **Droit et Sciences juridiques**

Présentée et soutenue par
DIANGI YALA LUTIA Alain Blaise
le *04 Décembre 2024*

Titre :

**Transparence fiscale et intégration régionale.
Exemple de la région des Grands Lacs Africains**

JURY

Audrey Rosa, maîtresse de conférences, Université Toulouse Capitole, examinatrice
Anne FAUCHON, professeure, Université Sorbonne Paris Nord, examinatrice
AMAVI KOUEVI, maître de conférences, Université Paris 1, rapporteur
Laurent NGILA MOKE, professeur, Université de Kinshasa, rapporteur

Directeur(s) de Thèse :

Gilles DEUDEURWAERDER, maître de conférences, Université Toulouse Capitole, directeur
Arnaud RAYNOUARD, professeur, Université Paris Dauphine - PSL, co-directeur

École doctorale : *École Doctorale Droit et Science Politique*
Unité de recherche : *Centre du Droit des Affaires (CDA)*

*« L'université n'entend ni approuver ni désapprouver
les opinions particulières de l'auteur. »*

"Tout passe, sauf le passé"

Verteld verleden tijd

REMERCIEMENTS

Je tenais à profiter de cette occasion pour exprimer ma profonde gratitude pour votre soutien, votre encadrement et votre accompagnement tout au long de mon parcours de thèse de doctorat. La réalisation de ce projet n'aurait pas été possible sans votre expertise, vos conseils éclairés et votre dévouement constant.

*Tout d'abord, je tiens à remercier **Gilles DEDEURWAERDER** et **Arnaud RAYNOUARD** pour avoir accepté de superviser ma thèse. Vos expertises dans le domaine ont été une source d'inspiration et d'apprentissage précieuses pour moi. Votre disponibilité et volonté de partager vos connaissances ont grandement contribué à mon développement académique et professionnel.*

*Je tiens également à exprimer ma gratitude envers les autres membres de mon comité de thèse, dont madame **Estelle FOHRER-DEDEURWAERDER**. Vos commentaires constructifs et vos suggestions pertinentes m'ont aidé à améliorer mon travail de recherche et élargir ma perspective sur le sujet. Je suis reconnaissant de l'investissement que vous avez fait dans mon projet et de votre contribution à son succès.*

Je souhaiterais également remercier tous les professeurs, les chercheurs et le personnel de l'IRDEIC de l'UTI Capitole à Toulouse et ceux de l'université de Kinshasa en RD Congo qui ont contribué à mon cheminement académique. Leur enseignement, leur discussion et leur soutien logistique ont joué un rôle essentiel dans ma formation et ma croissance en tant que chercheur.

Enfin, je tiens à exprimer ma reconnaissance envers ma famille, mes défunts parents, mes enfants, mes amis et mes proches pour leur soutien indéfectible tout au long de cette aventure. Leur soutien moral, leurs encouragements et leur compréhension face aux exigences de cette thèse ont été d'une importance capitale pour moi.

Je souhaite exprimer ma profonde gratitude envers tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail de thèse. Votre confiance, votre expertise et votre soutien inébranlable ont été des éléments essentiels de ma réussite. Je suis honoré d'avoir eu l'opportunité de travailler sous votre supervision et vous suis éternellement reconnaissant pour votre accompagnement tout au long de cette aventure.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	5
SOMMAIRE	7
INTRODUCTION GENERALE.....	11
PREMIERE PARTIE : PROBLEMATIQUE GENERALE DE LA FISCALITE, DE LA TRANSPARENCE FISCALE ET DE L'INTEGRATION ECONOMIQUE DANS LA REGION DES GRANDS LACS AFRICAINS	31
TITRE I : DEFINITIONS THEORIQUES DE TRANSPARENCE, FISCALITE, TRANSPARENCE FISCALE ET INTEGRATION ECONOMIQUE REGIONALE.....	33
Chapitre 1 : Analyse conceptuelle de la transparence et de la fiscalite.....	35
Chapitre 2. Problematique de la transparence fiscale et de l'intégration économique régionale	73
TITRE II : La transparence fiscale : un impact bénéfique pour l'intégration régionale	119
Chapitre 1 : La particularité des acteurs	121
Chapitre 2 : Présentation des systemes fiscaux des Etats de la Région des Grands lacs Africains.....	153
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	191
DEUXIEME PARTIE : L'INTEGRATION FISCALE PAR L'HARMONISATION..	193
TITRE I : Transparence et harmonisation fiscales comme outils d'intégration économique	195
Chapitre 1 : Harmonisation, transparence et échange de renseignements a caractères fiscaux	197
Chapitre 2 : La solution du numerique.....	241
TITRE II : La transparence fiscale comme élément efficace d'intégration dans la Région des Grands Lacs Africains.....	271
Chapitre 1 : Les effets globalement bénéfiques de la transparence fiscale	273
Chapitre 2 : Détermination empirique des conditions d'efficacité de la transparence fiscale	299
CONCLUSION DEUXIEME PARTIE	345
CONCLUSION GENERALE	347

LISTE DES ABRÉVIATIONS ET SIGLES

AELE	: Association Européenne de Libre-Echange
AERF	: Accord d'Échange de Renseignements à des fins Fiscales
ALENA	: Accord de Libre-Echange Nord-Américain
ATAF	: African Tax Administration Forum
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting
CADA	: Centre d'accueil de Demandeurs d'Asile
CECA	: Communauté Européenne de Charbon et de l'Acier
CED	: Communauté Européenne de Défense
CENUA	: Commission Économique des Nations-Unies pour l'Afrique
CER	: Communautés Économiques Régionales
CESE	: Conseil Économique et Social Européen
CIG	: Conférence Inter-Gouvernementale
CIRGL	: Conférence Internationale sur la Région des Grands Lacs
CJUE	: Cour de Justice de l'Union européenne
CNIL	: Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés
ECU	: European Currency Unit
EEE	: Espace Économique Européen
EMN	: Entreprise Multinational
ENFIP	: École Nationale de Finances Publique Française
ETNC	: États et Territoires Non Coopératifs
FMI	: Fond Monétaire International
IASB	: Conseil des Normes Comptables Internationales
IDH	: Indice de Développement Humain
IME	: Institut Monétaire Européen
ITIE	: Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives
PAC	: Politique Agricole Commune
PPE –DE	: Parti Populaire Européen (Démocrates-Chrétiens)
PSE	: Parti Socialiste Européen
RGPD	: Règlement Général sur la Protection des Données
SARAS	: Semi-Autonomous Revenue Authority System
SDN	: Société des Nations
SFR	: Système Fiscal de Référence
SME	: Système Monétaire Européen
TIEAS	: Tax Information Exchange Agreements
TRE	: Tableau Ressources-Emplois
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée
UA	: Union Africaine
UE	: Union Européenne
UEM	: Union Européenne et Monétaire

INTRODUCTION GÉNÉRALE

1. OBJET D'ÉTUDE

1. La région des grands lacs africains, en général, particulièrement la RD Congo, le Rwanda, le Burundi et l'Ouganda dans une moindre mesure, connaît une forte instabilité politique et sécuritaire. La transition vers une vie politique démocratique encore très récente dans ces quatre pays est souvent entachée de violences. Cette instabilité due, entre autres, à des guerres tribales et à l'exploitation des matières premières, spécialement stratégiques, n'a jamais permis d'assainir la situation dans cette région et d'assurer la paix ; et ce, malgré l'implication des Nations-Unies, de l'Union africaine, de la presse mondiale, etc.
2. L'implication d'une multitude d'acteurs aux objectifs différents place la région des grands lacs africains au cœur d'une offensive de chacun, où les options stratégiques d'accès font penser les menaces réelles sur les intérêts, non seulement des protagonistes mais surtout sur ceux des autres espaces d'Afrique.
3. La situation géopolitique propre à la région des Grands Lacs Africains est connue, marquée par des guerres civiles, un génocide, des massacres et des tensions, véhiculant ainsi cette image macabre de cette partie du monde en proie aux catastrophes.
4. Ainsi, conscients de leurs handicaps relatifs à l'évolution du processus d'intégration, les pays africains en général et ceux de la région des grands lacs africains en particulier, semblent avoir favorisé l'intégration régionale comme la meilleure stratégie pour réussir leur transformation économique. Mais, l'analyse critique de l'intégration économique sur le continent indique que malgré les efforts considérables consentis à cet égard, l'intégration régionale ne semble pas avoir produit les résultats escomptés.
5. Cela nécessite une prise de conscience réelle et une volonté politique de la part des dirigeants des États pour propulser ce processus de regroupement de ces États pour leur mieux-être. Voilà pourquoi il faudrait relever des défaillances structurelles ainsi que les contraintes conjoncturelles des systèmes fiscaux nationaux et les divers risques à maîtriser pour bâtir et rendre compétitif l'environnement fiscal communautaire au travers des voies de rationalisation d'un système d'intégration. C'est notamment question de repenser les normes fiscales actuelles qui existent dans l'ensemble de la communauté en y mettant un accent sur la transparence fiscale dans la logique purement de politique publique, basée sur

la bonne gouvernance fiscale qui intègre un environnement sociojuridique, économique et aussi le jeu des acteurs.

6. Cette rationalisation devra garantir l'équilibre institutionnel dans le système que l'on voudrait intégrer au profit de la communauté, ce qui aura pour mérite une grande assurance de la sécurité fiscale du contribuable communautaire dans ses multiples identités : nationale, régionale, etc.
7. D'une façon générale, la région des grands lacs africains fait l'objet des données ou faits ci-après :
 - Une démographie galopante ;
 - Une pauvreté indescrivable à la suite des conflits armés,
 - Une instabilité politique et sociale caractéristique due, entre autres, aux tensions tribales ;
 - Une corruption endémique érigée en système de société et qui régule paradoxalement les relations humaines.
8. L'intégration régionale dans la région des Grands Lacs Africains est également un sujet important, car elle vise à renforcer la coopération économique et politique entre les pays de la région. La fiscalité peut jouer un rôle clé dans ce processus, en créant des incitations pour les entreprises à investir dans plusieurs pays de la région, en harmonisant les politiques fiscales entre les pays membres, et en promouvant une plus grande transparence et une meilleure gouvernance fiscale.
9. Cependant, la mise en place d'une politique commune dans la région aussi diverse et complexe peut être difficile, et peut nécessiter une coopération étroite entre les gouvernements, les entreprises et les citoyens de la région, en allant de la création de zones économiques spéciales par exemple, tout en passant par la réforme des régimes fiscaux nationaux, la promotion de la coopération en matière de lutte contre la corruption, la fraude et l'évasion fiscales¹. Notre préoccupation est de faire en sorte que les populations de cette partie du monde puissent sortir de l'ornière du sous-développement. D'où notre intitulé : « *Transparence fiscale et intégration régionale : exemple de la région des Grands Lacs Africains* ».
10. De façon générale, le contexte et l'objectif de notre étude portent sur la transparence fiscale et son rôle dans l'intégration régionale des pays de la région des Grands Lacs

¹ CONFÉRENCE INTERNATIONALE SUR LA RÉGION DES GRANDS LACS, *The Pact on security, stability and development for the Great Lakes Region*, novembre 2018.

Africains (RD Congo, Rwanda, Burundi, Ouganda, Tanzanie et Kenya). Elle analyse comment la transparence fiscale peut promouvoir la coopération économique et politique dans cette région marquée par des instabilités politiques, économiques et sociales.

2. ÉTAT DE LA QUESTION ET REVUE DE LA LITTÉRATURE

11. L'état de la question dans l'étude de la transparence fiscale et intégration régionale dans la région des Grands Lacs Africains montre que des progrès significatifs ont été réalisés pour promouvoir une plus grande coopération économique et politique entre les pays de la région sous-étude. Cependant, il reste encore des défis importants à relever pour atteindre une véritable intégration régionale dans le domaine de la fiscalité².
12. En ce qui concerne la fiscalité, les pays de la région ont des régimes fiscaux très différents, avec des taux d'imposition, des systèmes de taxation et des politiques fiscales distincts³. Cette diversité crée des obstacles importants à l'intégration régionale et rend difficile la création d'un cadre fiscal commun.
13. Cependant, il y a eu des efforts pour harmoniser les politiques fiscales entre les pays de la région, y compris la mise en place d'une zone de libre-échange en Afrique de l'Est et la création d'un cadre régional pour la gestion des taxes sur la valeur ajoutée. Des organisations régionales telles que le Marché commun de l'Afrique orientale et australe (COMESA) et la Communauté de développement de l'Afrique australe (SADC) ont également travaillé sur des projets visant à harmoniser les politiques fiscales⁴.
14. De tout ce qui précède, nous pensons à notre avis qu'une revue de la littérature idéale pour une étude sur la fiscalité et l'intégration dans la région des grands lacs africains devrait inclure les éléments suivants⁵ : la fiscalité dans les pays de la région en tenant compte de la description des politiques fiscales et les cadres réglementaires en vigueur, et les défis auxquels sont confrontés les pays de la région pour la collecte des impôts et la lutte contre l'évasion fiscale, la fraude fiscale ; l'intégration régionale et commerce, en examinant les relations commerciales entre les pays de la région et identifier les obstacles à

² DEMBELE et SOW MAMADOU MOUSTAPHA, *Fiscalité et intégration régionale en Afrique : Cas de la CEDEAO et de la Communauté d'Afrique de l'Est*, s.l., des charles, s.d.

³ D. SOUMBOU, « La fiscalité au cœur de l'intégration régionale en Afrique centrale », s.d.

⁴ N. MTHULI, I. FAYE et A. VERDIER-CHOUCHANE, *Intégration régionale et commerce en Afrique : L'expérience de la zone d'échanges préférentiels de la Communauté de développement de l'Afrique australe (SADC)*, Palgrave Macmillan Books, n° 978-1-137-46205-3, Palgrave Macmillan Books, 2015.

⁵ D. SOUMBOU, « La fiscalité au cœur de l'intégration régionale en Afrique centrale », *op. cit.*

l'intégration régionale, notamment les barrières douanières, les coûts de transport élevés et les différences de réglementation ; les effets de l'intégration sur la fiscalité, pour explorer les effets de l'intégration régionale sur les politiques fiscales en examinant

15. Parmi ces études déjà faites, sans prétendre les épuiser toutes, nous avons sélectionné et consulté celles qui suivent :

16. Le professeur LABANA LASAY ABAR, dans son livre « l'intégration économique en Afrique : problèmes et perspectives », analyse le processus d'intégration économique en Afrique. Il écrit à cet effet : « le développement de la théorie de l'intégration a été présenté comme cadre permettant de réaliser le développement économique d'un ensemble d'États dans une région donnée »⁶.

17. NSABUA TSHIABUKOLA a analysé la désintégration de l'Afrique par les conflits ethniques dans Contribution à l'étude d'intégration. À cet effet, il s'est employé à démontrer comment les conflits ethniques en Afrique, au sud du Sahara, conduisent à la désintégration des États. Ceux-ci donnent l'occasion aux ethnies de se combattre les unes contre les autres et créent une situation de chaos au niveau des États qui peuvent connaître soit la balkanisation, soit la division en restant sur un même territoire avec comme conséquence majeure l'« amimie »⁷.

18. Il ajoute que la fréquence de ces conflits ethniques, leur intensité sur le continent provoquent beaucoup de problèmes qui vont jusqu'à fragiliser le sous-système international africain. En effet, de l'Angola à la corne de l'Afrique en passant par la sous-région des grands lacs,... les guerres civiles ont fait un nombre énorme de victimes, de réfugiés et de déplacés, et détruit, en grande partie, des infrastructures déjà fragilisées. Si la nature et le degré de l'engagement militaire ont varié, ce sont les populations civiles qui, dans tous les cas, ont le plus souffert de cette violence.

19. Dans un autre registre, traditionnellement parlant, l'expression « *transparence fiscale* ». En effet, la transparence fiscale désigne, en droit fiscal français, un régime dans lequel une entité juridique (comme une société ou une structure assimilée) n'est pas directement imposée sur ses bénéficiaires. Ce sont les membres ou associés de cette entité (physiques ou

⁶ L.A. LABANA, *Intégration économique en Afrique : problèmes et perspectives*, Thèse de doctorat, Lubumbashi, Université de Lubumbashi, 1995.

⁷ J.T. NSABUA, *La désintégration de l'Afrique par les conflits ethniques : Contribution à l'étude d'intégration*, Thèse de doctorat en Relations Internationales., Lubumbashi, Université de Lubumbashi, 2006.p.5.

moraux) qui sont personnellement imposés, proportionnellement à leur participation dans les résultats de cette entité⁸.

20. En d'autres termes, l'entité est « fiscalement neutre », ce qui signifie que ses revenus ou bénéfices sont transmis directement aux associés pour être imposés entre leurs mains⁹.

21. Les entités concernées en droit français : Certaines structures juridiques bénéficient par nature ou sur option de la transparence fiscale, notamment :

- **Les sociétés de personnes** : Exemples : les **Sociétés en Nom Collectif (SNC)**, les **Sociétés Civiles Immobilières (SCI)**, les **Sociétés Civiles (SC)**. Ces entités sont généralement soumises à l'impôt sur le revenu (IR), sauf option pour l'impôt sur les sociétés (IS). Les bénéfices de ces sociétés sont répartis entre les associés, qui les déclarent dans leur propre déclaration fiscale¹⁰.
- **Les entreprises individuelles** : Dans ce cas, l'entrepreneur est directement imposé sur les revenus générés par son activité.
- **Certaines sociétés commerciales sur option** : Par exemple, une **Société par Actions Simplifiée (SAS)** ou une **Société à Responsabilité Limitée (SARL)** peut opter temporairement pour le régime de transparence fiscale sous certaines conditions.

22. Cependant, pour l'OCDE, une transparence fiscale accrue permet de disposer d'informations essentielles à la lutte contre l'évasion fiscale, ce qui accroît à son tour la mobilisation des ressources nationales et contribue à la lutte contre les flux financiers illicites¹¹. Les crimes financiers sont de plus en plus sophistiqués et impliquent souvent plus d'une infraction. Ce qui signifie que plusieurs agences gouvernementales peuvent être impliquées dans une enquête et détenir des informations pertinentes¹².

23. Pour l'OCDE, la transparence fiscale signifie :

- **L'accès aux informations fiscales nécessaires** par les administrations fiscales pour garantir une imposition juste et équitable.

⁸ "**Droit fiscal des affaires**" par Olivier Fouquet et Jacques Le Cacheux. Cet ouvrage aborde les régimes fiscaux des différentes formes d'entreprises, y compris la transparence fiscale.

⁹ www.legifrance.gouv.fr : Accès aux textes officiels, jurisprudence et commentaires législatifs.

¹⁰ **Code général des impôts (CGI)** : Article 8 : Régime fiscal des sociétés de personnes (SNC, SCI, etc.) ; Articles 238 bis K et suivants : Option pour la transparence fiscale pour certaines sociétés.

¹¹ OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales: Rapport d'examen par les pairs sur l'échange de renseignements sur demande*, OECD, 2018, Pp. 54 à 55, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/forum-mondial-sur-la-transparence-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales-gabon-2022-deuxieme-cycle-phase-1_ceb17521-fr (Consulté le 10 mars 2020).

¹² *Ibid.*

- **L'échange d'informations entre les États** pour prévenir l'évasion fiscale, notamment par les multinationales et les grandes fortunes.
- **La clarté des règles fiscales**, permettant aux contribuables de respecter facilement leurs obligations fiscales.

24. Pour Messieurs EDOUARDO Traversa et Matthieu POSSOZ, **la transparence fiscale** va permettre aux administrations fiscales nationales de pouvoir détecter les abus, si possible avant même qu'ils ne se produisent, et disposer des informations nécessaires pour orienter leurs contrôles¹³.
25. Pour le professeur Bernard CASTAGNEDE, **la transparence fiscale** est « l'accession à une claire connaissance des bases taxables réelles telles que prévues par les lois fiscales. C'est l'identification précise des revenus, des patrimoines, des transactions, des activités..., Aussi, l'évasion fiscale a le mérite de faire perdre à un pays ses capacités financières qui permettent soit une bonne redistribution par l'impôt, soit une redistribution par la dépense publique¹⁴.
26. Cet auteur insiste en disant qu'on parvient à la transparence fiscale par les différentes formes de contrôle mises sur pied, par les actions de répression légales,...¹⁵ Il poursuit en disant que cette politique de transparence fiscale peut favoriser un type de justice sociale qui veut que l'on fasse payer plus à celui qui a plus et moins à celui qui a moins. Autrement dit, ce n'est pas un impôt qui produit la transparence fiscale, mais l'application de ce mécanisme permet d'améliorer toutes les formes concepts en rapport avec la fiscalité. D'où, la nécessité de cette transparence fiscale dans les administrations fiscales.
27. Le professeur Arnaud RAYNOUARD est un expert en fiscalité qui a travaillé sur les questions de fiscalité et d'intégration économique en Afrique. Il a plaidé en faveur de politiques fiscales harmonisées pour encourager l'intégration économique en Afrique et a proposé des solutions pour augmenter les recettes fiscales des pays africains tout en renforçant la transparence fiscale. Dans son *article "Fiscal Policy for Inclusive Growth in Africa: The Role of Regional Integration"*¹⁶, publié par la Banque Africaine de

¹³ E. TRAVERSA et M. POSSOZ, *Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale : Fiscalité des entreprises*, 1^{re} éd., Crides-Jean Renault, Bruxelles, Lacier, 2015, p.7.

¹⁴ B. CASTAGNEDE, Op.cit

¹⁵ B. CASTAGNEDE, « Transparence fiscale et justice sociale », in *La 3ème Édition du Colloque annuel de l'ADAF et des étudiants du M227*, Paris-Université Paris Dauphine, 28 juin 2019, disponible sur <https://www.eventbrite.fr/e/60284532660?aff=efbneb> (Consulté le 19 avril 2022).

¹⁶ A. RAYNOUARD, *Fiscal Policy for Inclusive Growth in Africa: The Role of Regional Integration*, The African Development Bank., 2018.

Développement en 2018, Arnaud RAYNOUARD met en avant l'importance de la coordination fiscale entre les pays africains pour encourager l'intégration économique et la croissance inclusive. Il souligne également que les pays africains devraient harmoniser leurs politiques fiscales pour éviter la concurrence fiscale dommageable et les pratiques d'évasion fiscale.

28. Quant à nous, nous avons voulu travailler sur la transparence fiscale entendue **comme la disponibilité et la clarté des informations fiscales dans un pays. Cela signifie que les citoyens ont un accès facile aux informations fiscales et que le gouvernement rend compte de manière transparente de l'utilisation des recettes fiscales.**

29. Ainsi, pour nous, la question de la transparence dans la fiscalité est susceptible d'engendrer une intégration économique dans les économies émergentes, notamment celles des pays de la région des grands lacs africains. En fait, la réflexion porte définitivement sur la refondation des méthodes et des objectifs que la fiscalité tient dans le développement de nos sociétés, qui sont liées et qui sont distinctes en même temps. Et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ne peut pas être menée par un seul pays, c'est une question collective, une préoccupation extranationale pour parvenir à des résultats évidents, et enrayer, dans la mesure du possible, les paradis fiscaux sur toutes ses formes dans la région des grands lacs africains.

30. En cela ; notre démarche, à travers « **la théorie de la transparence fiscale à géométrie variable** »¹⁷, est de faire comprendre que les États de la région sous examen deviendraient une grande communauté partant de leur entente collective réelle et tangible dans les faits. Cette étude aura pour mérite de percevoir les Grands Lacs Africains comme une région disposant de plusieurs atouts majeurs, mais non pris en compte.

31. **Le Modèle à géométrie variable fait allusion** à une intégration fiscale progressive, où certains pays initient la coopération avant d'inclure d'autres, pourrait être une solution adaptée. À travers cette théorie, nous allons tenter d'identifier et de réhabiliter ces atouts, tout en se basant sur la fiscalité desdits États.

¹⁷Nous nous sommes inspiré des auteurs comme Asif Akhtar (2013) qui a écrit "Transparency and Accountability in Governance: A Critical Review of Literature" dans lequel il propose une analyse approfondie de la transparence et de la responsabilité dans la gouvernance, avec un accent particulier sur les politiques fiscales ; Michael Moran (2006) et John Zinkin (2012) qui ont parlé de cette théorie dans le monde, et moi je m'en inspire pour la région des grands lacs africains.

3. PROBLÉMATIQUE

32. Depuis longtemps, l'Afrique a manifesté un grand besoin de l'intégration politique et socio-économique du continent. Les responsables politiques et les intellectuels ont pris conscience des besoins et des avantages liés à l'intégration régionale et leurs ambitions ont donné lieu à une prolifération, sur le continent, d'accords régionaux.
33. Plusieurs signes, sans y revenir, démontrent la volonté de nombreux leaders africains de transformer leurs pays et le continent dans son ensemble ; partir d'une région chroniquement dépendante à une région prospère, autonome et respectueuse jouant le rôle qui lui revient sur la scène internationale.
34. Les problématiques fiscales et obstacles à l'intégration sont les suivantes :
- Diversité des régimes fiscaux entre les pays de la région, rendant difficile la mise en place d'un cadre fiscal commun ;
 - Faibles capacités institutionnelles des administrations fiscales, corruption endémique et évasion fiscale ;
 - Défis liés à l'harmonisation fiscale et la concurrence fiscale dommageable.
35. Cependant, la problématique posée pour une étude de la fiscalité et de l'intégration dans la région des Grands Lacs africains est complexe et multifacette¹⁸. Toutefois, les questions clés qui se posent sont nombreuses et se rapporteraient à : améliorer la transparence et l'efficacité de la collecte fiscale dans la région des grands lacs africains ; surmonter les obstacles à l'intégration régionale dans la région des grands lacs africains ; aux politiques fiscales dans les pays de la région en rapport avec l'intégration ; l'encouragement de la coopération fiscale et la coordination entre les différents pays de la région des grands lacs africains ; sur la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et la corruption dans la région des grands lacs qui entravent la transparence fiscale et l'intégration régionale¹⁹.
36. Eu égard à ce qui précède, nous avons axé notre préoccupation principale comme suit : *les États de la région des grands lacs africains (Burundi, Kenya, Ouganda, RD Congo, Rwanda et Tanzanie) peuvent-ils obtenir gain de cause dans leurs combats contre la fraude et l'évasion fiscales ?* Autrement dit, la question centrale abordée par cette étude est

¹⁸ « Economic Report on Africa 2019: fiscal policy for financing sustainable development in Africa », 2019, disponible sur <https://repository.uneca.org/handle/10855/41804> (Consulté le 14 mai 2023).

¹⁹ N. DESIREE *et al.*, *Migration and remittances : recent developments and outlook - transit migration. Note sur la migration et le développement*, Washington DC, Groupe de la Banque mondiale, 1 avril 2018, disponible sur <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/907921534404019026/Migration-and-remittances-recent-developments-and-outlook-transit-migration> (Consulté le 14 mai 2023).

de savoir « *dans quelle mesure la transparence fiscale peut-elle être améliorée dans les États des Grands Lacs Africains et constituer un facteur d'intégration économique entre ces États ?* ».

37. Il est ici question de faire un état des lieux de la mise en pratique de la transparence fiscale dans chaque pays de la région à travers les échanges d'informations et la coopération fiscale entre les administrations fiscales desdits pays.

38. À cette question principale de notre recherche, s'ajoutent d'autres questions subsidiaires, dans le cadre de cette problématique, à savoir :

– **Primo**, dans quelle mesure le numérique peut-il endiguer la fraude et l'évasion fiscales dans la région des grands lacs à l'heure de la digitalisation de l'économie et apporter la transparence fiscale ? Il est question de voir si le numérique constitue un atout ou pas pour les administrations fiscales de la région sous-étude.

– **Secundo**, dans quelle mesure la transparence fiscale, une fois appliquée par les États membres, peut-elle permettre d'impulser une intégration économique, et aussi de provoquer une amélioration des conditions de vie des populations des États membres ?

39. Toutes ces questions feront l'objet des hypothèses autour desquelles nous tenterons d'organiser dans un cadre épistémologique approprié.

4. HYPOTHÈSES

40. **Nous avons voulu démontrer que l'application de la transparence fiscale par les États membres** de la région des grands lacs africains peut avoir des effets positifs sur l'intégration économique, et peut contribuer à réduire la corruption et les pratiques illégales, ce qui peut améliorer le climat des affaires et encourager l'investissement dans la région. Aussi, il m'a semblé que **le numérique peut être un instrument** très utile pour endiguer la fraude et l'évasion fiscales dans la région des grands lacs et favoriser la transparence fiscale. En effet, la digitalisation de l'économie a considérablement modifié les pratiques commerciales, financières et fiscales.

41. Cependant, la grande hypothèse de recherche de notre étude tourne autour de la théorie développée de **la transparence fiscale**. La finalité étant de savoir si cette théorie que nous soutenons peut être en mesure de provoquer une intégration économique basée sur les échanges économiques, à travers la coopération fiscale en outrance et l'échange des informations entre les administrations fiscales de la Région des grands lacs africains.

42. Car, de l'avis de nombreux auteurs et experts internationaux, l'intégration économique est l'une des stratégies permettant d'impulser un développement auto-entretenu et soutenu des membres. Comme le souligne le professeur Laurent NGILA MOKE, l'intégration favorise les relations dans une variété de domaines et de façon plus ou moins intense entre les États. Elle conduit ces derniers à devenir interdépendants, c'est ainsi qu'ils collaborent et coopèrent entre eux pour réussir le développement, de manière à assurer le bien-être de leurs populations²⁰.

5. CADRE ÉPISTÉMOLOGIQUE

43. Pour mener à bon port notre recherche, nous devons définir notre cadre épistémologique. En effet, en évoquant un cadre épistémologique dans notre étude, cela nous ramène à la question suivante : « Quelle est la théorie de la connaissance que nous utilisons dans notre recherche ? ».

44. En effet, le cadre épistémologique de la fiscalité dans la région des Grands Lacs africains se situe dans une perspective multidisciplinaire, impliquant des disciplines telles que l'économie, la finance, la sociologie, la politique et la gestion. Cette région d'Afrique est caractérisée par une grande diversité économique et politique, ce qui a des implications importantes pour la fiscalité²¹.

45. Cependant, la fiscalité peut aussi être définie comme la manière dont les États collectent des fonds pour financer leurs dépenses publiques. Dans les pays des Grands Lacs africains, la fiscalité est confrontée à des défis tels que la faible croissance économique, la corruption, l'évasion fiscale et la pauvreté. Toutefois, des efforts ont été faits pour stimuler la croissance économique en augmentant les recettes fiscales et en améliorant la gestion fiscale.

46. En ce qui concerne la transparence fiscale dans la région des grands lacs africains, cela implique l'examen des politiques fiscales et des réglementations dans les pays de la région afin de comprendre leur impact régional²². Cela peut également inclure des études sur les

²⁰ L. NGILA MOKE, *La théorie de l'émergence communautaire par l'intégration économique sous-régionale : regard sur la Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale « CEEAC »*, Thèse de doctorat, Kinshasa, Université de Kinshasa, 2015, p.349

²¹ G.Y. KANYAMA-PHIRI et E. NTAJA, « Taxation and economic growth nexus: Evidence from the East African community », *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 2018, vol. 8, n° 3, pp. 365-382.

²² A. KANYANKORE et L. NKURUNZIZA, « The challenges of tax administration in the East African Community », *African Journal of Public Affairs*, 2014, vol. 7, n° 1, pp. 49-63.

pratiques fiscales internationales et les accords fiscaux entre les pays, ainsi que la manière dont ces pratiques affectent le développement et l'intégration économique régionale²³.

47. Le cadre constructiviste a été choisi par nous pour mener à bon port notre recherche. En effet, c'est une approche théorique en sciences sociales qui met beaucoup plus l'accent sur le rôle de la construction sociale de la réalité dans la formation des normes, des valeurs et des identités²⁴. Dans le contexte de l'étude de la fiscalité et de l'intégration dans la région des grands lacs africains, le cadre constructiviste peut être utilisé pour analyser comment les acteurs locaux et internationaux construisent et perçoivent la fiscalité (la transparence fiscale) et l'intégration économique dans cette région²⁵.
48. Par exemple, les acteurs locaux peuvent avoir des normes et des valeurs différentes en ce qui concerne la fiscalité et l'intégration économique par rapport aux acteurs internationaux. Le cadre constructiviste peut également aider à comprendre comment les interactions entre ces acteurs peuvent conduire à des changements dans les normes et les pratiques fiscales et économiques dans la région des grands lacs africains.
49. En somme, le cadre constructiviste offre une perspective utile pour comprendre les dynamiques complexes de la fiscalité et de l'intégration économique dans la région des grands lacs africains.
50. Comme dit précédemment, nous voulons, à travers « **la théorie de la transparence fiscale** »²⁶, faire comprendre comment les États de la région des Grands Lacs africains deviendraient une grande communauté partant de leur entente collective réelle des atouts majeurs qu'ils disposent, mais trop souvent mal perçus et ignorés.
51. En effet, parlant de la théorie de la transparence fiscale, elle est comprise comme étant une théorie en économie, selon laquelle la transparence dans les systèmes fiscaux peut favoriser la croissance économique, la stabilité et la confiance des citoyens envers leurs gouvernements. En d'autres termes, cette théorie soutient que les gouvernements qui rendent leur système fiscal plus transparent en communiquant clairement les règles

²³ E. MELCHIZEDEK, « Taxation and economic development in the Great Lakes Region of Africa », *In Taxation in Developing Countries*, 2016, pp. 141-156.

²⁴ F. HEVIA DE LA JARA, « Constructivisme et intégration de l'administration fiscale dans l'Union européenne », *Intertaxe*, Intertaxe, 2011, vol. 39, n° 12, pp. 661-670.

²⁵ U. SCHREIBER, « Constructivism and international tax law: exploring a co-evolving relationship. », *In International Taxation and the Quest for Globalism*, 2016, pp. 85-103.

²⁶ OCDE, « Transparence et propriété effective », 2019, disponible sur <https://www.oecd.org/tax/transparency-and-beneficial-ownership.htm>.

fiscales, les taux d'imposition et les informations sur les activités fiscales de leurs citoyens et entreprises, encouragent une plus grande conformité fiscale²⁷.

52. Selon cette théorie, la transparence fiscale peut réduire la fraude fiscale et les comportements fiscaux illicites, améliorer la perception de justice fiscale et renforcer la confiance dans le gouvernement. En conséquence, cela peut conduire à une augmentation du taux de conformité fiscale, ce qui peut augmenter les revenus fiscaux pour les gouvernements²⁸.

53. En pratique, la transparence fiscale peut être réalisée grâce à des initiatives telles que la mise en place de portails fiscaux en ligne, la communication proactive des informations fiscales aux citoyens et aux entreprises, ainsi qu'une plus grande collaboration entre les autorités fiscales et d'autres organisations telles que les ONG et les médias.

54. En résumé, la théorie de la transparence fiscale que nous développons soutient que la transparence dans les systèmes fiscaux est bénéfique pour les gouvernements, les citoyens et les entreprises, car elle peut réduire la fraude, améliorer la perception de justice fiscale et renforcer la confiance dans le gouvernement. Dans le contexte de l'intégration régionale dans les grands lacs africains, l'application de la théorie de la transparence fiscale peut jouer un rôle clé dans la création d'un environnement favorable pour l'investissement et le développement économique.

55. En guise de conclusion, le cadre épistémologique de la fiscalité dans la région des Grands Lacs africains est complexe et multidisciplinaire, mais des efforts continus sont faits pour améliorer la collecte des recettes fiscales et l'intégration régionale²⁹.

6. ANNONCE DU CADRE THÉORIQUE

56. L'étude de la fiscalité et son intégration dans la région des Grands Lacs africains peut être abordée à travers différents cadres théoriques. En voici quelques-uns, (selon monsieur ALBARELLO)³⁰ :

²⁷ *Ibid.*

²⁸ *Ibid.*

²⁹ A.D. BANK, « African Economic Outlook (AEO) », *African Development Bank - Building today, a better Africa tomorrow*, 7 juin 2019, disponible sur <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-aeo-2019>

³⁰ L. ALBARELLO et G. BAJOIT, *Apprendre à chercher: l'acteur social et la recherche scientifique*, Bruxelles, De Boeck, 2004.

57. La **théorie de la fiscalité** : cette théorie³¹ étudie les principes et les mécanismes économiques de la fiscalité, tels que la taxation, la redistribution des revenus, l'efficacité fiscale et l'équité fiscale. Elle peut aider à comprendre comment les différents pays de la région des Grands Lacs africains appliquent ces principes et à identifier les défis liés à leur intégration fiscale ;
58. La **théorie de l'intégration régionale** : cette théorie³² étudie les processus de coopération et d'intégration économique entre différents pays ou régions. Elle peut aider à comprendre les avantages et les inconvénients de l'intégration fiscale dans la région des Grands Lacs africains, ainsi que les conditions qui doivent être remplies pour réussir l'intégration fiscale ;
59. La **théorie de la gouvernance fiscale** : cette théorie étudie les systèmes de gouvernance et de régulation fiscale et les moyens d'améliorer la transparence, la responsabilité et l'efficacité des politiques fiscales. Elle peut aider à comprendre les défis de la gouvernance fiscale dans la région des Grands Lacs africains et à identifier les solutions possibles pour améliorer la gouvernance fiscale³³ ;
60. Ce qui, pour notre étude, va faire ressortir une nouvelle théorie : « **la théorie de la transparence fiscale par l'intégration à géométrie variable** » suivant les intérêts, la volonté manifeste de chaque État membre de s'associer, pour produire des résultats probants de grande envergure des États en matière de la fraude, de l'évasion et de la corruption, la théorie de la transparence fiscale peut également être appliquée à l'intégration à géométrie variable. Nous pensons ensemble, avec monsieur Richard ECCLESTON³⁴ que cette approche de l'intégration économique va permettre à certains pays d'une région de coopérer plus étroitement sur certains aspects économiques, tels que la fiscalité et l'intégration fiscale, tout en laissant la possibilité à d'autres pays de rejoindre ultérieurement. Ces cadres théoriques ne sont pas exhaustifs, mais peuvent fournir des perspectives utiles pour comprendre les enjeux de la fiscalité et de son intégration dans la région des Grands Lacs africains.

³¹ M. BOUVIER et J.-L. TISSIER, *Les impôts, pourquoi, comment?*, Forum, Paris, GDJ, 2019.

³² B. BALASSA, « The theory of economic integration. », *Revue économique*, 1964, vol. 15, n° 1, pp. 145-146.

P. BELLUCCI *et al.*, *The Europeanization of National Politics?: Citizenship and Support in a Post-Enlargement Union*, Oxford ; New York, Oxford University Press, 18 juin 2012.

³³ J. COOK et L. EVENETT, « Politiques fiscales et gouvernance mondiale », *world trade journal*, 2010, vol. 44, n° 2, pp. 261-284.

³⁴ R. ECCLESTON, « Une analyse comparative de la transparence fiscale internationale et de l'échange d'informations : l'impact de l'OCDE sur les lois sur la transparence », 2017.

7. MÉTHODOLOGIE DE RECHERCHE

61. La méthodologie se définit comme l'ensemble des idées directrices orientant une investigation (Ferréol, 1993, p. 40) Et les méthodes ainsi que les techniques mobilisées. Pour monsieur AKTOUF (1990, p. 21), il ne suffit pas de bien connaître le bon usage des méthodes et techniques, encore faut-il savoir les utiliser au moment opportun. Autrement dit, comment recueillir les données pertinentes pouvant permettre de vérifier (confirmer ou infirmer) nos hypothèses de recherche ?³⁵ Pour aborder dans le même sens, nous disons que la méthodologie de recherche est un processus systématique et rigoureux utilisé pour rechercher, analyser et interpréter l'information afin de répondre à une question de recherche spécifique.
62. À cet effet, pour appréhender l'objet de notre recherche, nous avons opté pour la méthodologie qualitative. C'est cette approche qui nous est apparue la plus adéquate pour construire un modèle d'intégration qui s'appuie sur le contexte économique-fiscal, historique, juridique et politique de cette région sous-étude. « L'objectif n'est pas d'arriver à une généralisation des résultats mais d'arriver à une possibilité de transfert des conditions d'application du modèle vers d'autres régions ayant des caractéristiques similaires »³⁶.
63. La **méthodologie qualitative** est d'autant plus appropriée au contexte socio-politique africain que les données statistiques demandées pour une méthodologie quantitative sont pratiquement inexistantes et/ou non exhaustives. La plupart des annuaires statistiques disponibles ne sont pas actualisés et les banques de données sont souvent partielles, voire partiales³⁷.
64. L'option **qualitative** nous permet, aussi, de collecter des données non accessibles par des méthodes quantitatives : représentations, valeurs et historicité. Cependant, la méthodologie de recherche implique que le chercheur fournisse une hypothèse suppléante, une hypothèse de recherche, comme solution alternative à l'explication du phénomène...³⁸
65. L'**analyse systémique** de monsieur David EASTON consiste à considérer le système politique comme un ensemble d'éléments interdépendants. Pour Easton, le système

³⁵ B. KABAMBA, *INTERRÉGIONALITÉ DES PAYS DES GRANDS LACS AFRICAINS: Élaboration d'un modèle d'intégration régionale en Afrique et son application à la région des Grands Lacs (Burundi, République démocratique du Congo, Kenya, Ouganda, Rwanda et Tanzanie)*, Thèse de doctorat, Université de Liège, Belgique, 2011, disponible sur <https://orbi.uliege.be/handle/2268/85035>.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Ibid.*

³⁸ « Méthodologie de recherche - Concepts clés de la méthode scientifique », s.d., disponible sur <https://explorable.com/fr/methodologie-de-recherche>.

politique est composé de deux sous-systèmes : le système de la demande politique (les citoyens et les groupes d'intérêt) et le système de la prise de décision (les élus et les institutions gouvernementales). Sa question essentielle est celle de la persistance des systèmes politiques à travers le changement »³⁹. En effet, pour lui, tout système comprend trois composantes essentielles :

1. Une communauté (les membres du système) ;
2. Un régime (les règles du jeu, normes, etc.) ; et
3. Les autorités (les occupants de rôles d'autorité).⁴⁰

66. En effet, l'analyse systémique peut être utile en matière de fiscalité et d'intégration car elle permet de prendre en compte les interactions complexes entre différents éléments du système fiscal. En effet, la fiscalité est un domaine qui englobe de nombreux aspects, tels que la législation fiscale, les politiques fiscales, les taxes et impôts, la collecte des recettes fiscales et la redistribution des fonds publics⁴¹.

67. En utilisant l'analyse systémique, on peut étudier comment ces différents aspects interagissent les uns avec les autres et comment cela affecte l'ensemble du système fiscal. Par exemple, on peut analyser comment les politiques fiscales affectent la collecte et la redistribution des fonds publics, comment les taxes et impôts influencent la croissance économique.

68. Dans le contexte de l'intégration, l'analyse systémique peut être utilisée pour étudier les effets de l'harmonisation fiscale et de la libre circulation des biens et des personnes sur les systèmes fiscaux nationaux⁴². On peut ainsi analyser les avantages et les inconvénients de l'intégration fiscale pour les États membres de l'Union Européenne, par exemple. La finalité est que le système agit comme un tout par rapport aux actions et réactions de ses éléments.

³⁹ D. EASTON, *Analyse de système politique*, 1953 (traduit en 1965), cité par M. GRAWITZ, *Méthodes des sciences sociales*, 11^e éd., Précis. Droit public, science politique, Paris, Dalloz, 2001, p.439.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ Cet ouvrage « *Systèmes fiscaux en Europe* » de B. GENSER et O. KARAS (2012), analyse les différents systèmes fiscaux dans l'Union Européenne en utilisant une approche systémique. Il examine les interactions entre les différents éléments du système fiscal et les effets sur l'économie et la société.

⁴² Dans la littérature fiscale anglo-saxonne, on n'hésite pas à souligner que les intérêts fiscaux nationaux sont antagonistes, et qu'il n'est pas dans l'intérêt des États-Unis, par exemple, de faciliter l'imposition de leurs multinationales dans les autres pays. Curieusement ceci n'est jamais évoqué lors de la discussion au Parlement des conventions comportant des clauses d'AAI, comme s'il était incident pour un pays de prendre en considération l'intérêt fiscal de ses entreprises.

- 69.À cet effet, nous procéderons par oscillation donc comme suit : déduction – induction dans les deux parties du travail et déduction en conclusion – pour notre **théorie de la transparence fiscale à géométrie variable dans la région des grands lacs africains**.
- 70.Outre l'analyse systémique, nous proposons, pour cette étude, une seconde méthode appelée **l'analyse fonctionnelle** qui est une méthode utilisée pour comprendre le fonctionnement d'un système. Elle consiste à identifier les fonctions clés du système ainsi que les relations entre ces fonctions.⁴³
- 71.L'analyse fonctionnelle peut être utilisée pour résoudre des problèmes, améliorer la conception des produits ou des services, optimiser des processus ou améliorer la qualité des produits ou des services. Elle peut également être utile pour déterminer les coûts et les bénéfices des différentes options de conception ou de développement.
- 72.L'analyse fonctionnelle peut également être appliquée dans le domaine de la fiscalité et de l'intégration fiscale.
- 73.En matière de fiscalité, l'analyse fonctionnelle⁴⁴ permettrait d'identifier les fonctions essentielles du système fiscal, telles que la collecte des impôts, le contrôle des paiements, la gestion des remboursements ou encore la mise en place des réglementations fiscales. En identifiant ces fonctions, il serait possible de comprendre comment le système fiscal fonctionne et de déterminer les points faibles ou les améliorations potentielles.
- 74.En somme, l'analyse fonctionnelle peut aider les gouvernements à optimiser leur système fiscal, à détecter les coûts et les bénéfices de différentes options de conception et à faciliter l'intégration fiscale entre différents systèmes fiscaux.
- 75.Quant aux techniques utilisées pour cette recherche, nos données ont été récoltées au travers de différentes techniques : **l'observation directe**, **l'enquête** en rapport avec la méthodologie qualitative qui nous a conduit à des **interviews** diverses et aussi des **techniques documentaires**. En effet, la technique documentaire qui consiste d'abord à consulter un ensemble de documents relatifs à l'objet d'étude et ensuite les analyser systématiquement, en vue de recueillir les informations utiles relatives au sujet. D'une part,

⁴³ VITO TANZI et HOWELL ZEE (1998), dans leur ouvrage « *Intégration fiscale dans l'Union Européenne : Implications pour les politiques économiques* » examinent les implications de l'intégration fiscale dans l'Union Européenne pour les politiques économiques en utilisant une approche systémique. Il analyse les interactions entre les différents acteurs économiques et politiques et les effets sur l'économie européenne.

⁴⁴ "Functional Analysis and Tax Law" de ARJO VAN DER HAM et ANNE VAN DE VIJVER (2019), qui décrit comment comprendre l'analyse fonctionnelle peut être utilisée pour la complexité du droit fiscal et comment elle peut aider à résoudre les problèmes qui y sont menages.

nous nous sommes basés sur des documents officiels, comme les traités et les publications de la CEEAC, de la CIRGL et des rapports de divers organismes. D'autre part, il a été question de recourir aux travaux et à recherches récentes ou anciennes, qui ont été menés en rapport avec le domaine de notre thèse.

76. Et puis, nous avons recouru à **l'Internet graphique** qui nous a permis d'avoir les informations appropriées, car de nos jours l'internet est devenu un outil incontournable.

77. Ainsi, ont été soigneusement dépouillés des **documents**, des **séminaires**, des **conférences**, des **colloques**, des **journées d'études**, des **communications** dans des **émissions audiovisuelles**, des **archives d'organismes publics et privés**, des archives de certains **témoins privilégiés**, des **rapports des organismes** tant internationaux que nationaux, tant privés que publics, des **textes législatifs** traitant des différentes matières concernant la région des Grands Lacs, des articles de presse⁴⁵...

8. INTÉRÊT ET ENSEIGNEMENT DU SUJET

78. **Sur le plan scientifique**, mais aussi sur **le plan personnel**, cette recherche doctorale menée nous a permis de réexaminer les problématiques fiscales qui demeurent dans ces pays, de réévaluer les systèmes fiscaux en vigueur, les **difficultés de conception et de pilotage de dynamiques fiscales** nationales et régionales, les solutions possibles à appliquer pour aboutir à une transparence fiscale et une intégration réussie à l'échelle de ladite région.

79. Cette recherche a au moins le mérite de faire connaître la complexité des situations que vivent présentement les États de la Région des Grands Lacs Africains.

80. A mes yeux, le sujet de la transparence fiscale a aussi le mérite d'être un projet politique majeur que les États de la région devraient tenir comme un défi institutionnel, structurel et stratégique à relever le plus rapidement possible, en dépit des difficultés notables qu'ils traversent.

81. Sur le plan pratique, ce sujet nous permet de dégager certaines causes du sous-développement de cette partie du monde, alors que l'intégration vise le développement des États qui s'y engagent. L'intégration de la région des grands lacs africains, dont celle de

⁴⁵ B. KABAMBA, *Interrégionalité des pays des grands lacs africains : Élaboration d'un modèle d'intégration régionale en Afrique et son application à la région des Grands Lacs (Burundi, République démocratique du Congo, Kénya, Ouganda, Rwanda et Tanzanie)*, op. cit.

l'Afrique centrale, soulève beaucoup d'interrogations, d'inquiétudes et suscite des controverses dans divers milieux tant socio-politiques que ceux des affaires. Car, l'intégration cause le bouleversement et la perturbation des habitudes sociales, politiques, économiques, voire culturelles des sociétés.

9. DÉLIMITATION SPATIO-TEMPORELLE DU SUJET

82. La contrainte de la démarche scientifique impose à tout chercheur de restreindre son champ d'investigation. En principe, tout travail scientifique, à la différence d'un travail ordinaire, doit s'inscrire dans un cadre spatial et temporel précis afin d'éviter de s'exposer à des difficultés qui touchent à la diversité.

83. Un sujet comme le nôtre présente diverses perspectives et ouvre de larges horizons de recherche et d'études. C'est ainsi qu'au regard de cette contrainte, nous avons pensé circonscrire notre travail tant dans l'espace que dans le temps, pour nous permettre de réduire le champ de recherche, de clarifier les objectifs de notre recherche afin de faciliter la collecte des données. Ce qui nous permettra d'améliorer la qualité de notre recherche et de favoriser la prise de décision le moment venu.

84. Sur le plan spatial, notre démarche s'envisage sur la théorie de la transparence fiscale à géométrie variable par l'intégration régionale, plus précisément dans la région des grands lacs africains, laquelle région, dans le cadre de notre étude, est composée de six États, qui sont : la République Démocratique du Congo, le Rwanda, le Burundi, l'Ouganda, la Tanzanie et le Kenya. C'est une recherche qui porte sur la fiscalité et l'intégration dans les États cités ci-haut, dans laquelle nous nous attelons à étudier les effets de la fiscalité sur l'intégration régionale entre les pays de cette région pendant une période donnée.

85. Tandis que sur le plan temporel, nous partons de 2010, le lendemain de la création de la CIRGL, jusqu'en décembre 2020, dans le but de pouvoir dresser un bilan de l'évolution des intégrations qu'il y a eues dans la région des grands lacs africains par les États membres.

10. DIFFICULTÉS RENCONTRÉES

86. Durant notre étude sur la transparence fiscale dans le processus d'intégration dans la région des grands lacs africains, nous avons rencontré un certain nombre de difficultés pratiques. Cependant, les difficultés rencontrées lors de l'étude de la fiscalité et de

l'intégration dans la région des Grands Lacs africains peuvent varier en fonction du contexte spécifique et des problèmes liés à chaque pays de la région. Cependant, voici quelques défis réels auxquels notre recherche s'est heurtée le long de son parcours :

- **Manque de données fiables** : Les données fiables ont été difficiles à obtenir, en particulier dans les pays sous-étude. Nous avons rencontré d'énormes obstacles pour collecter et analyser les données fiscales et économiques de manière complète et précise ;
- **Complexité du système fiscal** : Les systèmes fiscaux de la région sous-étude sont complexes et difficiles à comprendre, en particulier pour les personnes qui ne sont pas des spécialistes de la fiscalité. Nous avons eu besoin de beaucoup de temps pour examiner et comprendre les différents éléments du système fiscal, tels que les impôts sur les sociétés, les taxes sur la valeur ajoutée, les droits de douane, etc. de chaque pays de la région sous-étude ;
- **Harmonisation fiscale** : L'harmonisation fiscale est un élément clé de l'intégration économique régionale, mais cela peut être difficile à atteindre dans la région des grands lacs africains en raison de la complexité des systèmes fiscaux nationaux ;
- **Réglementations et pratiques commerciales différentes** : Les réglementations et pratiques commerciales différentes créent des obstacles au commerce régional et à l'intégration fiscale. Nous avons rencontré des difficultés pour comprendre les différences entre les réglementations fiscales et commerciales des différents pays de la région ;
- **Les conflits armés dans la région** : La guerre ou les conflits armés à l'Est de la RD Congo bloquent la bonne circulation des personnes et des biens de part et d'autre des frontières et causent plus de dégâts humains, matériels et environnementaux. Ce qui rend à ce jour impossible tout espoir d'intégration régionale ;
- **Limitations des ressources** : notre recherche a pu rencontrer des difficultés en raison de limitations de temps et de ressources, telles que des budgets de recherche limités mais surtout personnels, des déplacements difficiles et des délais serrés dans plusieurs domaines.

87. Outre les difficultés d'ordre fonctionnelles, la pandémie de COVID-19 a créé de nouvelles difficultés pour les études de fiscalité et d'intégration dans la région des Grands Lacs africains. Voici quelques-unes de ces difficultés :

- ***Perturbations de la collecte de données*** : La pandémie de COVID-19 a entraîné des restrictions de voyage et des mesures de distanciation sociale qui ont pu perturber la collecte de données sur la fiscalité et les échanges commerciaux dans la région. Nous avons connu plus de difficultés à accéder aux données nécessaires pour mener à bien notre étude ;
- ***Limitations des moyens aux restrictions sanitaires*** : Les restrictions sanitaires liées à la pandémie de COVID-19 ont rendu difficile pour la recherche, afin de se rendre sur

le terrain et de mener des entretiens avec des acteurs clés dans la région. Pour cela, nous avons trouvé des moyens alternatifs pour obtenir les informations nécessaires à notre étude.

11. PLAN SOMMAIRE

88. Cette étude comprend deux parties principales, réparties chacune en titre, puis en chapitre, et ceux-ci en sections et paragraphes.

89. La première partie, intitulée « *Problématique générale de la fiscalité, de la transparence fiscale et de l'intégration économique dans la Région des Grands Lacs Africains* », est construite autour de deux titres et de quatre chapitres. Le titre I^{er} intitulé *définitions théoriques de transparence, fiscalité, transparence fiscale et intégration économique régionale* comprend deux chapitres. Le chapitre 1^{er} porte sur l'analyse conceptuelle de la transparence et de la fiscalité, le chapitre 2 est intitulé problématique de la transparence fiscale et de l'intégration économique régionale. Le titre II s'intitule *la transparence fiscale : un impact bénéfique pour l'intégration régionale*. Ce titre comporte deux chapitres qui sont : chapitre 1^{er}, la particularité des acteurs de la région des grands lacs africains et le second chapitre s'intitule présentation des systèmes fiscaux des États de la région des grands lacs africains.

90. La deuxième partie s'intitule « *L'intégration fiscale par l'harmonisation* ». Le titre I^{er} examine la *transparence et l'harmonisation fiscales comme outils d'intégration économique*, qui comprend deux chapitres. Le chapitre 1^{er} : harmonisation, transparence et échange de renseignements à caractère fiscal, le chapitre 2 s'intitule la solution du numérique. Le titre II s'intitule *la transparence fiscale comme élément efficace d'intégration dans les Grands Lacs Africains*. Le chapitre 1^{er} porte sur les effets globalement bénéfiques de la transparence fiscale et le chapitre 2 porte sur la détermination empirique des conditions d'efficacité de la transparence fiscale.

91. Une conclusion fait l'inventaire de tout ce qui aurait été l'essentiel tout au long de ce travail, suivie de la bibliographie et des annexes.

PREMIÈRE PARTIE

PROBLÉMATIQUE GÉNÉRALE DE LA FISCALITÉ, DE LA TRANSPARENCE FISCALE ET DE L'INTÉGRATION ÉCONOMIQUE DANS LA RÉGION DES GRANDS LACS AFRICAINS

92. La problématique générale de la fiscalité, de la transparence fiscale et de l'intégration économique dans la région des Grands Lacs africains repose sur plusieurs défis et opportunités liés aux spécificités de cette région, marquée par des interactions complexes entre les dimensions économiques, sociales et politiques. Cette problématique générale tourne autour de :

- **Contexte général de la région des Grands Lacs africains** est caractérisé par :
 - **Une forte interdépendance économique** : Ces pays partagent des ressources naturelles (comme les minerais, les terres agricoles et l'eau) et des flux commerciaux transfrontaliers importants.
 - **Des fragilités structurelles** : Les conflits armés, l'instabilité politique et les faiblesses institutionnelles freinent le développement économique et la coopération régionale.
 - **Un potentiel économique important** : La région dispose de ressources naturelles abondantes (minerais stratégiques, pétrole, etc.), D'une population jeune et de corridors commerciaux stratégiques.

- **Problématique fiscale**
 - **Systèmes fiscaux fragmentés et inefficaces** : Les politiques fiscales diffèrent considérablement entre les pays, rendant difficile l'harmonisation des taxes et des impôts pour encourager le commerce transfrontalier ; L'évasion fiscale, notamment par les multinationales et les acteurs locaux, réduit les revenus publics ; Les pratiques informelles dans le commerce régional échappent souvent aux mécanismes de taxation.

- **Faible capacité de collecte fiscale et fardeau fiscal inégal ;**
 - **Problématique de la transparence fiscale**
 - **Flux financiers illicites (FFI)** : La région est un foyer important pour les FFI, notamment liés à l'exploitation des ressources naturelles (diamants, or, cobalt, etc.) ; Les paradis fiscaux, en collusion avec des entreprises multinationales, contribuent à siphonner les ressources fiscales des États.

- **Manque de transparence dans la gouvernance des ressources naturelles ;**
 - **Faibles mécanismes de recevabilité ;**
 - **Problématique de l'intégration économique**
 - **Faible harmonisation des politiques fiscales régionales :** Les tentatives d'intégration via des institutions régionales comme la Communauté économique des pays des Grands Lacs (CEPGL) ou la Communauté de l'Afrique de l'Est (EAC) sont limitées par des divergences d'intérêts nationaux ; Les doubles impositions ou les divergences tarifaires freinent les échanges intrarégionaux ;
- **Barrières au commerce transfrontalier ;**
- **Inégalité des bénéficiaires de l'intégration.**

93. La fiscalité, la transparence fiscale et l'intégration économique dans la région des Grands Lacs africains sont des leviers essentiels pour le développement durable de cette région. Toutefois, ces leviers nécessitent une approche coordonnée et des réformes structurelles ambitieuses pour surmonter les défis institutionnels et économiques qui freinent leur mise en œuvre. Une coopération régionale renforcée, associée à un engagement des partenaires internationaux, est indispensable pour transformer ces défis en opportunités de croissance inclusive et de stabilité.

94. Il sera question, dans cette première partie, de définir théoriquement les concepts de transparence et fiscalité, transparence fiscale et intégration économique (titre I) et de voir l'impact bénéfique de la transparence fiscale pour une intégration régionale (titre II).

TITRE I :

DÉFINITIONS THÉORIQUES DE TRANSPARENCE, FISCALITÉ, TRANSPARENCE FISCALE ET INTÉGRATION ÉCONOMIQUE RÉGIONALE

95. L'élaboration de notre recherche nécessite le passage au cadre théorique et empirique de la transparence et de la transparence fiscales dans le processus de notre recherche scientifique.
96. En effet, le principe de transparence est un pilier important de la gestion administrative moderne. Il s'agit d'un concept clé qui prône l'ouverture, la clarté et l'accès à l'information pour tous les citoyens.
97. Au niveau théorique, le principe de transparence est lié à la notion de démocratie participative, qui encourage les citoyens à participer activement au processus de prise de décision. Selon cette théorie, les citoyens ont le droit de savoir comment les décisions sont prises et comment les ressources sont utilisées dans le cadre de la gestion administrative.
98. Au niveau empirique, de nombreuses études ont montré que la transparence peut apporter des avantages considérables à la gestion administrative. Par exemple, une étude menée par le Fonds monétaire international a montré que les pays qui sont plus transparents dans leur gestion administrative ont des niveaux de corruption plus faibles et des économies plus prospères.
99. En outre, la transparence peut aider à construire la confiance entre les citoyens et les gouvernements, à améliorer l'efficacité des politiques publiques et à encourager l'innovation et la créativité.
100. Pour cela, nous aurons deux chapitres dans ce titre premier ; nous partons avec l'analyse conceptuelle de la transparence (chapitre premier) et le cadre théorique de la transparence fiscale (chapitre deuxième). Une conclusion sanctionnera la fin du titre 1^{er}.

CHAPITRE I

ANALYSE CONCEPTUELLE DE LA TRANSPARENCE ET DE LA FISCALITÉ

101. Selon Forbes, la transparence permettrait de faciliter les échanges entre les membres d'une équipe et de résoudre les problèmes plus rapidement. Elle permet d'instaurer également plus de confiance envers le management et ainsi d'avoir un impact direct sur le bien-être au travail et les performances.⁴⁶ Pour cela, le principe de transparence peut être analysé de plusieurs points de vue conceptuels.
102. Tout d'abord, il peut être vu comme la mise en place d'un processus d'ouverture et de divulgation de l'information par les autorités administratives. La transparence implique une gestion ouverte des informations, qui permet aux citoyens d'accéder facilement aux données et de comprendre les décisions prises par les autorités.
103. Ensuite, la transparence peut être considérée comme un moyen d'encourager la responsabilité et la redevabilité des autorités administratives. En faisant preuve de transparence, les autorités sont plus susceptibles d'être tenues responsables de leurs actions et de leurs décisions, ce qui peut aider à prévenir la corruption et à renforcer la confiance des citoyens dans le gouvernement.
104. Enfin, la transparence peut être vue comme un moyen d'encourager la participation citoyenne et la prise de décision démocratique. En rendant l'information accessible et compréhensible pour tous, les citoyens peuvent être mieux informés sur les enjeux politiques et prendre des décisions éclairées sur les questions qui les concernent.
105. Dans l'ensemble, la transparence est un concept clé⁴⁷ de la gestion administrative moderne qui vise à favoriser la confiance, la responsabilité et la participation citoyenne.
106. Ce chapitre va analyser le concept de la transparence sous diverses formes repris pour besoin de la recherche en se basant sur le modèle classique occidental à cause de

⁴⁶ FORBES, « La transparence, élément essentiel pour des partenariats commerciaux solides », *Forbes France*, 9 mai 2022, disponible sur <https://www.forbes.fr/management/la-transparence-element-essentiel-pour-des-partenariats-commerciaux-solides/>

⁴⁷ J. BALLART, « Transparency: An ever-expanding conceptual framework », in *Political Studies Review*, 2011, vol. 9, n° 3, pp. 296-307.

l'abondance documentaire en la matière, et portera sur les préoccupations de la transparence en droit interne des États (section 1^{ère}) ; la transparence et la transformation de l'État (section 2^e).

Section 1. Le principe de la transparence

107. La thématique de la transparence appelle un questionnement, d'autant plus que la notion de transparence est transversale. Elle est employée dans diverses disciplines de la recherche. En effet, qu'est-ce que la transparence ? Est-on sûr en particulier de parler exactement de la même chose lorsqu'on évoque la transparence dans les différents champs disciplinaires ? Est-ce que la transparence peut-elle se concevoir de la même manière en droit public qu'en droit privé ? Existe-t-il une ou des transparences ? C'est sans doute précisément tout l'intérêt de notre recherche que de tenter de mettre en lumière une notion de transparence qui permettrait de rassembler le plus possible⁴⁸.
108. Le principe de transparence est un concept clé dans la gestion administrative moderne. Il implique la mise en place d'un environnement ouvert où les informations sont accessibles et compréhensibles pour tous les citoyens.
109. Dans la pratique, cela peut se traduire par la divulgation des informations, des données et des documents pertinents liés à la gestion administrative, tels que les budgets, les contrats, les rapports de performance et les décisions prises par les autorités.
110. Cette section traitera premièrement du concept de transparence au paragraphe 1^{er} (les préoccupations liées au principe de la transparence en droit interne des États, ce même principe tel que vu par le droit international et dans les systèmes internationaux).

§1. Le principe de transparence en droit interne des États

111. Le principe de transparence est souvent consacré dans le droit interne des États⁴⁹, notamment à travers les lois sur la transparence et l'accès à l'information, les lois sur la protection des données personnelles, ainsi que dans le contexte de la gouvernance d'entreprise. Ces lois visent à garantir que les citoyens ont accès aux informations

⁴⁸ DAHLSTROM, « Transparency and corruption: Empirical evidence », *Law and Social Change, Crime*, 2014, vol. 61, n° 3, Pp. 309-331.

⁴⁹ M. BERTHOD, « *La transparence en droit public* » LGDJ, Paris 2014, p.

pertinentes liées à la gestion administrative et à renforcer la confiance dans les institutions gouvernementales et les entreprises.

112. Cependant, dans ce paragraphe, nous allons voir successivement les principes de la transparence en droit privé interne (A), les principes de la transparence en droit public interne et en droit international (B).

A - Le principe de la transparence en droit privé interne

113. Le principe de transparence en droit privé interne est un principe clé qui vise à garantir que les consommateurs ou les parties prenantes dans une relation contractuelle ont accès à toutes les informations pertinentes dont ils ont besoin pour prendre des décisions éclairées. Le principe de transparence implique que toutes les informations nécessaires doivent être clairement communiquées d'une manière qui facilite la compréhension. Le non-respect du principe de transparence peut avoir des conséquences juridiques pour les parties concernées. En effet, si une partie n'a pas été informée de manière suffisamment transparente, elle peut être en mesure de demander l'annulation du contrat, le remboursement de ses dépenses ou même des dommages et intérêts.

1) Essai de définition de la transparence en droit privé, définition de la transparence et objectifs de la transparence

114. **Définitions de la transparence.** La transparence est un concept qui englobe plusieurs définitions selon le contexte dans lequel il est utilisé. Voici quelques-unes des définitions les plus courantes⁵⁰ :

- Transparence dans les relations commerciales : il s'agit de la volonté de fournir des informations claires, complètes et compréhensibles sur les produits ou services proposés aux consommateurs ou aux parties prenantes.
- Transparence politique : elle se réfère à la divulgation des informations sur les activités, les décisions et la gestion des institutions publiques ou des organisations politiques.
- Transparence financière : elle se rapporte à la publication et à la mise à disposition des informations financières et comptables d'une société ou d'une organisation.

⁵⁰ E. BELANGER et J. SHMITZ, « The Conceptual Foundations of Openness in Education », *In Open(ing) Education*, 2018, pp. 17-37.

- Transparence environnementale : elle concerne la divulgation des informations environnementales sur les activités des entreprises et les impacts environnementaux de leurs produits ou services.

145. En général, la transparence vise à assurer que les informations sont fournies de manière claire, précise et accessible aux parties concernées, afin de faciliter leur prise de décision et de garantir leur confiance dans les institutions ou les entreprises impliquées.

146. Suivant quelques dictionnaires de la langue française, on trouve la transparence, comme :

- Un phénomène par lequel les rayons lumineux visibles sont perçus à travers certaines substances ;
- C'est la propriété qu'a un corps de laisser voir ce qui se trouve derrière ;
- C'est la propriété de ce qui laisse aisément traverser la lumière et permet de distinguer les objets à travers son épaisseur.

147. Pour Raphaël AUDRIA, la transparence est « un mode d'organisation et d'action étatique visant à réduire la non-réversibilité des échanges entre son administration et ses citoyens »⁵¹. Elle combine trois courants - la transparence communicationnelle, budgétaire et comptable ainsi que la transparence administrative qui s'inscrit dans le but général de rendre des comptes au citoyen. La transparence est caractérisée par six dimensions principales : la communication, la publicité, la proximité, l'imputabilité, le contrôle et la responsabilité.

148. Au sens figuré, on conçoit la transparence comme « la qualité d'une personne dont les pensées et les sentiments sont faciles à comprendre et à deviner, la qualité de ce qui est facilement accessible, intelligible, compréhensible. C'est donc quelque chose qu'il faut atteindre à un objectif louable d'atteindre cette transparence. En ce qui nous concerne, nous sommes en accord avec les auteurs qui estiment, à propos de sa définition, que la transparence renferme « l'idée de faire la lumière, de mettre au clair les contours obscurs », en référence à IPPOLITA⁵².

149. **Objectifs de la transparence.** De nos jours, la transparence devient un objectif ultime à atteindre, qui semble parée de toutes les vertus, de toutes les qualités. Et parallèlement, c'est la défiance et la méfiance qui sont les moteurs qui conduisent aujourd'hui à revendiquer cette transparence⁵³. En regardant dans les moteurs de recherche, à quoi on

⁵¹ R. AUDRIA, *New public management et transparence : essai de déconstruction d'un mythe actuel*, Thèse de doctorat, University of Geneva, 2004, p. 51.

⁵² IPPOLITA et A. SALSEDO, *op. cit.* p. 70 et suiv.

⁵³ R. AUDRIA, *New public management et transparence, op. cit.*

associe la transparence, on voit que les objectifs de la transparence sont nombreux. Les objectifs de la transparence⁵⁴ peuvent varier en fonction du contexte et des parties prenantes concernées. Cependant, en général, les objectifs de la transparence sont les suivants :

- **Renforcer la confiance et la crédibilité** : La transparence peut aider à renforcer la confiance des parties prenantes dans une organisation, en démontrant son engagement à être ouverte et honnête sur ses activités et ses résultats.
- **Favoriser la responsabilité** : La transparence peut aider à promouvoir la responsabilité en permettant aux parties prenantes de surveiller les activités de l'organisation et de tenir ses dirigeants responsables de leurs actions.
- **Améliorer l'efficacité** : La transparence peut aider à améliorer l'efficacité en fournissant des informations supplémentaires pour prendre des décisions plus éclairées et mieux comprendre les enjeux.
- **Encourager la participation** : La transparence peut encourager la participation des parties prenantes en les informant de la prise de décisions et en leur donnant la possibilité de fournir des commentaires et des suggestions.
- **Prévenir les conflits d'intérêts** ;
- **Offrir une information la plus parfaite possible, la plus intégrale** ;
- **Volonté finalement, de savoir tout et sur tout.**

150. C'est ce que semble être la transparence de prime abord.⁵⁵

2) Le principe de transparence dans le droit civil des États

151. Le constat est que la transparence, on en parle le plus souvent dans les domaines économiques, dans le milieu des affaires, transparence financière, transparence du patrimoine, transparence des comptes, etc.

152. Le principe de transparence est un principe fondamental du droit civil dans la plupart des États⁵⁶. Il s'agit du droit de chaque individu à avoir accès à des informations pertinentes et complètes sur les activités et les politiques gouvernementales.

⁵⁴ P. PRAMUANMES, « Transparency in governance: An overview of conceptual and operational aspects », *In African Journal of Public Affairs*, 2015, vol. 15, n° 2, pp. 137-146.

⁵⁵ L. FONBAUSTIER, *Manuel de droit de l'environnement*, 3ème, Paris, s.d., disponible sur <https://www.lgdj.fr/manuel-de-droit-de-l-environnement-9782130843177.html> (Consulté le 12 décembre 2024).

⁵⁶ E. BROUWER, « Transparence dans le droit civil européen », *in European Review of Private Law*, 2017, vol. 6, n° 1, pp. 937-958.

153. En vertu de ce principe, les autorités gouvernementales sont tenues de rendre publiques les informations relatives à leur fonctionnement et à leurs décisions. Ce principe vise à garantir la responsabilité, l'imputabilité et la participation des citoyens dans la prise de décisions gouvernementales.

154. Le droit civil des États établit également les règles et les procédures juridiques qui régissent les relations entre les particuliers, tels que les contrats, les testaments, les successions, les responsabilités civiles, etc. Ces règles sont conçues pour assurer la protection des droits et des intérêts des individus et pour régir les relations entre eux de manière équitable et juste.⁵⁷

155. En droit civil encore, c'est plutôt la sphère privée, celle de l'intimité, celle du secret de l'accouchement, secret du délibéré, c'est le domaine du secret et de l'opacité, en quelque sorte. On retrouve ici cet adage « pour vivre heureux, vivons cachés ». Donc, l'intimité nécessite ce secret. Mais il est possible aujourd'hui de voir de la transparence en droit civil par la recherche des manifestations de cette transparence, pour essayer d'en tirer quelque chose et peut-être une définition. Deux temps forts : ce que la transparence n'est pas et ce que la transparence est.⁵⁸

3) La transparence opaque

156. **La Transparence opaque.** La notion de "**transparence opaque**" est un concept qui peut sembler paradoxal en parlant de transparence⁵⁹. Elle désigne une situation où l'information est diffusée, mais elle est telle qu'elle ne permet pas réellement de comprendre ou d'analyser une situation donnée. En d'autres termes, il y a une apparence de transparence, mais l'information fournie est insuffisante ou inadéquate pour que les citoyens puissent réellement comprendre les enjeux⁶⁰.

157. Dans certains cas, la transparence opaque peut être simplement le résultat d'une mauvaise communication ou d'un manque de compréhension des enjeux. Dans d'autres cas, elle peut être délibérée, notamment de la part des autorités ou des entreprises qui cherchent à cacher certaines informations ou à manipuler l'opinion publique.

⁵⁷ L. FONBAUSTIER, *Manuel de droit de l'environnement*, 3ème, *op. cit.*

⁵⁸ L. FONBAUSTIER, *op. cit.*

⁵⁹ F. DORIDOT, *La transparence opaque ou la transparence trompeuse?*, 2019.

⁶⁰ M. DELMAS-MARTY, « La transparence opaque », *In Le gouvernement des juges et la lutte contre le terrorisme*, 2017, pp. 129-147.

158. Il est important de noter que la transparence opaque peut avoir des conséquences négatives sur la confiance des citoyens envers les gouvernements ou les entreprises, ainsi que sur la qualité de la prise de décision. C'est pourquoi il est essentiel de veiller à ce que l'information qui est communiquée soit suffisamment claire et complète pour permettre une réelle compréhension des enjeux.
159. Plus loin cette notion d'opacité exprime une opposition claire, justement, et c'est ce qu'on recherche à travers la transparence. La transparence et le secret semblent ainsi contradictoires⁶¹ et c'est d'ailleurs en justice, lorsque les questions relèvent de la sphère privée, que l'on va siéger à huis clos pour le droit pénal ou en chambre du conseil, ce qui montre cette idée que la vie privée doit rester le secret finalement.
160. La transparence se révèle à travers des termes bien connus de tous, le secret de l'instruction qui est nécessaire pour l'efficacité de l'enquête et contre lequel on ne souhaite pas aller. On connaît même les dérives de l'information dans ce domaine (le cas de l'affaire Grégory⁶² en France).
161. Néanmoins, il est des domaines où le secret fonde la transparence. Référence est faite ici à une décision de la Cour européenne des droits de l'homme qui montre que le secret des sources journalistiques est considéré comme une pierre angulaire du droit à l'information. Finalement, on révèle ici l'importance du secret pour le droit à l'information. C'est un arrêt **Christine GOODWIN** contre le Royaume-Uni⁶³ du 27 mars 1987.
162. La transparence, on peut la trouver dans le domaine de la justice, qui est paradoxal puisque la justice est normalement le lieu de l'opacité du secret. C'est d'ailleurs ce qui fonde la bonne administration de la justice, respectueuse de la protection de la vie privée.⁶⁴
163. Le secret en la matière est aujourd'hui un recul et on peut même y voir une manifestation dans la construction du nouveau tribunal de Paris qui est tout en verre, les panneaux translucides, la transparence permet non pas de voir à travers. L'idée, c'est de permettre

⁶¹ T. BACCOUCHE et H. SMAOUI, « La transparence et le secret : deux principes contradictoires ? », *In Revue internationale de droit économique*, 2019, n° 1, pp. 41-58.

⁶² POLICE-SCIENTIFIQUE.COM, « Résumé de l'affaire Grégory », *Police Scientifique*, 30 décembre 2013, disponible sur <https://www.police-scientifique.com/affaire-gregory/les-faits/>

⁶³ COUR EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME et C. COUR EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME, *Arrêt relatif au droit de se marier des personnes transgenres : Christine Goodwin c. Royaume-Uni*, Strasbourg, 11 juillet 2002, disponible sur <http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-65153>.

⁶⁴ L. FONBAUSTIER, *Manuel de droit de l'environnement*, 3ème, *op. cit.*

aux justiciables de voir à l'intérieur, concrètement, comment se fait le procès ; rendre accessible les décisions de justice et qui est d'ailleurs l'accès au droit, qui est aussi un des objectifs de la transparence.

164. Ici la transparence passe par la volonté de rendre le droit plus lisible, plus intelligible, ce qui revient aussi à une autre définition, vue tout haut du sens commun de la transparence, qui est cette idée que la transparence est le fait de rendre compréhensible un événement, une chose à un fait.

4) La transparence et la justice : Le droit à l'information

165. La transparence est souvent considérée comme un élément clé de la justice⁶⁵. En effet, en rendant les processus et les décisions transparents, les autorités et les institutions peuvent renforcer la confiance des citoyens dans le système judiciaire.

166. La transparence permet également de garantir que les décisions sont prises de manière impartiale et en conformité avec les lois et les règlements en vigueur. Elle permet aux citoyens de comprendre comment les décisions sont prises et de s'assurer que les décisions sont équitables.

167. Par exemple, dans le contexte des tribunaux, la transparence peut être assurée en rendant publics les jugements et les motifs des décisions. Les audiences peuvent également être ouvertes au public afin que tout le monde puisse assister aux débats.

168. De même, dans le contexte de l'administration publique, la transparence peut être garantie en rendant publics les documents officiels, les rapports et les enquêtes. Les citoyens peuvent alors observer comment les décisions sont prises et s'assurer que les autorités agissent de manière éthique et responsable.⁶⁶

169. À y regarder de plus près, cette transparence dans la justice existe depuis longtemps sous d'autres formes. On retrouve cette idée de transparence qui existe depuis bien longtemps. Elle existe aussi avec le respect du contradictoire. Aussi, de devoir communiquer les pièces en temps utile. C'est aussi une idée de transparence.⁶⁷

⁶⁵ M. COHEN-EIQUE, « L'ouverture des audiences et la transparence de la justice », in *AJDA*, 2019, n° 3, pp. 141-146.

⁶⁶ L. FONBAUSTIER, *Manuel de droit de l'environnement*, 3ème, *op. cit.*

⁶⁷ *Ibid.*

170. En conclusion, nous pouvons retenir, pour notre part, que la transparence, c'est avant tout la communication de données d'informations publiques, parfois posée par la loi des autorités de contrôle, par la jurisprudence, dans le souci de préserver des intérêts jugés supérieurs aux intérêts individuels, parfois des intérêts du marché et intérêt général... La transparence en droit civil permet finalement, de voir de l'intérieur, de faire la lumière, de rendre accessible, compréhensible les informations⁶⁸. Autrement dit, la transparence est un élément clé de la justice car elle permet d'assurer que les citoyens sont traités de manière équitable et que les institutions et les autorités agissent en toute transparence et responsabilité.

B - La transparence en droit public interne et en droit international

171. La transparence en droit public interne est importante car elle permet de renforcer la confiance des citoyens dans les autorités publiques et de garantir que les décisions sont prises de manière équitable et responsable. Cela contribue également à renforcer la démocratie et à impliquer les citoyens dans les processus de prise de décision.

172. Cependant, en droit international, la transparence est un élément essentiel pour renforcer la confiance et la coopération entre les États et les acteurs internationaux. Elle contribue également à la promotion de la bonne gouvernance et à la protection des droits fondamentaux.

1) La transparence dans le cadre des contrats administratifs

173. La transparence dans les contrats administratifs⁶⁹ est un principe fondamental du droit administratif qui vise à garantir l'équité et la responsabilité dans les relations entre l'administration publique et les citoyens. Ce principe s'applique à toutes les procédures contractuelles et concerne notamment l'appel d'offres, la passation des contrats et l'exécution des contrats.

174. La transparence dans les contrats administratifs implique que les autorités publiques doivent choisir les soumissionnaires de manière objective et impartiale, en respectant les critères de sélection clairement définis à l'avance. Les appels d'offres doivent être publiés et accessibles à tous les soumissionnaires potentiels, garantissant ainsi une concurrence

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ A. BRET, « *La transparence des contrats administratifs* », 2016.

équitable⁷⁰. De plus, les contrats administratifs doivent être conclus de manière transparente, en précisant clairement les obligations et les responsabilités de chaque partie, les sanctions en cas de non-respect des dispositions contractuelles et les modalités de résiliation du contrat.

175. La transparence dans les contrats administratifs permet donc de garantir l'égalité des chances entre les différents soumissionnaires, la protection des intérêts publics et le respect des principes de bonne gestion financière. Elle permet également de renforcer la confiance des citoyens dans les autorités publiques et dans les processus de décision gouvernementaux. De notre point de vue, la transparence administrative est bonne et offrirait des garanties à toute administration qui la pratiquerait, spécialement les administrations des États de la région des Grands Lacs africains qui en ont grandement besoin pour leurs éclosions.

2) L'attractivité de la transparence administrative.

176. La transparence apparaît très attractive puisque le juge va lui rattacher de très nombreuses obligations qui dépassent la publicité, qui dépassent la mise en concurrence. Et la transparence devient très complexe, elle devient paralysante puisque, par souci de sécuriser le contrat, les personnes publiques qui sont bien prennent de multiples précautions dans ces contrats.

177. La transparence administrative peut être très attractive pour les citoyens et les entreprises, car elle offre plusieurs avantages. Tout d'abord, elle peut contribuer à renforcer la confiance des citoyens dans le gouvernement et à réduire la suspicion et la méfiance envers les institutions publiques. En étant transparente, l'administration peut montrer qu'elle est ouverte, honnête et responsable⁷¹.

178. En outre, la transparence administrative permet aux citoyens de mieux comprendre comment fonctionne l'administration publique et comment sont prises les décisions. Cela peut les aider à participer plus efficacement au processus démocratique et à exercer leur droit de participer à la prise de décision.

⁷⁰ L. BESSON, « Transparence des contrats administratifs et protection des secrets industriels et commerciaux », *Revue française de droit administratif*, 2018, n° 3, pp. 531-540.

⁷¹ J. FOX et D. BROWN, « The politics of transparency and the calibration of knowledge in the digital age », *Journal of Communication*, 2015, vol. 65, n° 2, pp. 180-204.

179. Enfin, la transparence administrative peut contribuer à améliorer la qualité des services publics en permettant aux citoyens de suivre les progrès, de faire des suggestions et de signaler les problèmes. Cela peut améliorer la responsabilité et la réactivité de l'administration, et contribuer à une meilleure satisfaction des citoyens.

3) La transparence en droit de l'environnement

180. La transparence en droit de l'environnement⁷² se situe, en réalité, à la croisée des chemins dont l'essentiel tourne autour d'une aspiration à une transparence à travers la démocratie administrative, la moralisation de la vie publique, notamment. Il faudra relever ce qui fait la spécificité du droit de l'environnement sur la longue durée.⁷³

181. La transparence est un élément clé du droit de l'environnement, car elle permet aux parties prenantes de comprendre comment les décisions sont prises et comment ces décisions peuvent affecter l'environnement. Ci-dessous, je présente quelques exemples de l'importance de la transparence dans le droit de l'environnement :

- **Participer aux décisions** : La transparence permet aux parties prenantes de participer aux décisions concernant l'environnement. Les processus de prise de décision doivent être ouverts et les informations relatives aux décisions doivent être mises à la disposition du public. Les parties prenantes peuvent faire des commentaires, poser des questions et apporter des informations sur les décisions et leur impact sur l'environnement ;
- **Accès à l'information** : La transparence donne aux parties prenantes un accès à l'information sur les activités qui peuvent affecter l'environnement. Cela peut inclure des informations sur les émissions, les déchets et les substances toxiques. Les gouvernements et les entreprises doivent fournir ces informations au public pour assurer une gestion environnementale appropriée ;
- **Responsabilité** : La transparence est également importante pour la responsabilité environnementale. Les entreprises doivent rendre compte de leurs activités qui peuvent affecter l'environnement, ce qui implique la mise en place de mesures pour éviter, réduire ou atténuer les impacts environnementaux. Les parties prenantes peuvent demander des comptes aux gouvernements et aux entreprises qui ne respectent pas les règles environnementales.

⁷² D. BONDANSKY, « The Paris climate change agreement: a new hope? », *American Journal of International Law*, 2016, vol. 110, n° 2, pp. 288-319.

⁷³ L. FONBAUSTIER, *Manuel de droit de l'environnement*, 3ème, *op. cit.*

182. En définitive, la transparence est un élément clé du droit de l'environnement. Elle permet aux parties prenantes de participer aux décisions, d'avoir accès à l'information et de maintenir la responsabilité environnementale. Rien qu'à voir ce que l'**OCDE** prône ou préconise en matière de bonnes pratiques de laboratoire⁷⁴ et qui, en droit de l'environnement, fonctionne à plein régime, si l'on ose dire, références nombreuses à la déontologie et la transparence.⁷⁵

4) Le principe de la transparence en droit international

183. Le droit international n'échappe pas à cette mode de la transparence qui investit les relations interétatiques, les organisations internationales dans des domaines très divers : le droit international économique, le droit international de l'environnement, les droits de l'homme, le droit humanitaire⁷⁶. Et donc qu'on retrouve cette idée de transparence dans des champs où la tradition était pourtant celle du secret et où elle était d'ailleurs installée de longue date⁷⁷

184. Le principe de transparence est un élément important du droit international. Il est considéré comme un principe général du droit et se reflète dans de nombreuses conventions internationales et dans la pratique des États. Voici quelques exemples de l'importance de la transparence en droit :

- **Transparence dans les négociations** : Les accords et traités internationaux sont négociés entre les parties prenantes, qu'il s'agisse d'États, d'organisations internationales ou de groupes de la société civile⁷⁸. Les négociations doivent être transparentes et inclure la participation du public, afin de garantir une prise de décision équilibrée et une meilleure acceptation des résultats.
- **Transparence dans les processus décisionnels** : Les décisions prises par les organisations internationales ou les États doivent être transparentes et justifiées. Les

⁷⁴ OCDE (1998), « Les Principes de L'OCDE de bonnes pratiques de laboratoire », n° 1, 1998, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264078543-fr>, p.14.

⁷⁵ L. FONBAUSTIER, *Manuel de droit de l'environnement*, 3ème, *op. cit.*

⁷⁶ D. BONDANSKY, « The Paris climate change agreement: a new hope? », *op. cit.*

⁷⁷ F. COULEE, « La transparence, un droit fondamental? : La transparence en droit international. le cas des lanceurs d'alerte », in, France, Colloque du Centre de recherche juridique Pothier/Université d'Orléans, 12 octobre 2018, disponible sur <https://youtu.be/0x86XseFqkU>.

⁷⁸ J. GUPTA et N. VAN DER GRIJP, « Transparency in international environmental governance: A review of the literature. International Environmental Agreements: Politics », *Law and Economics*, 2011, vol. 11, n° 1, pp. 1-23.

processus décisionnels doivent être ouverts et les informations relatives aux décisions doivent être mises à la disposition du public⁷⁹ ;

- **Transparence dans la gestion des ressources naturelles** : La transparence est également importante dans la gestion des ressources naturelles, telles que les minéraux, les combustibles fossiles et les terres agricoles. Les États et les entreprises qui exploitent ces ressources doivent rendre compte de leurs activités et de leurs impacts environnementaux et sociaux afin de garantir une gestion responsable et durable.
- **Transparence financière** : Le droit international reconnaît également l'importance de la transparence financière dans la lutte contre la corruption et la criminalité financière. Les États et les organisations internationales doivent publier des informations financières claires et rendre compte de leurs dépenses et de leurs activités financières⁸⁰.

185. Toute somme faite, la transparence est un principe clé du droit international, qui est essentiel pour assurer une prise de décision équilibrée, une gestion responsable des ressources naturelles et la lutte contre la corruption financière.

§2. La transparence et la transformation de l'État

186. Dans notre démarche, le travail ne se fera pas sur un régime juridique particulier, il s'agira de percevoir un mouvement général et de comprendre le sens de certaines transformations de l'État. Dans un premier temps, il est clair que *la transparence a été instrumentalisée* par l'État. Comme dit ci-haut, elle a été mise au service de l'État dans différentes conceptions communicationnelles. Pour J.F. KERLEO, il s'avère qu'on a assisté à une sorte de basculement, au point que l'on pourrait peut-être admettre aujourd'hui que la transparence est devenue un paradigme de l'action publique. Et ce paradigme de l'action publique, et l'État est contraint de s'adapter, et de se transformer pour répondre à cette exigence de transparence.⁸¹

187. La transparence est essentielle pour transformer l'État en une institution plus responsable, plus participative et plus innovante. Lorsque l'État est transparent, il peut mieux servir les besoins des citoyens et améliorer la qualité de vie de tous.

⁷⁹ T. SCHILLEMANS, « Transparency and accountability: The dark side of transparency », *International Review of Administrative Sciences*, 2012, vol. 78, n° 2, pp. 273-291.

⁸⁰ D. DOMBEY, « Financial transparency and the law: Forty years of transnational regulation and developing countries », *Journal of International Development*, 2017, vol. 29, n° 8, pp. 1144-1160.

⁸¹ J.-F. KERLEO et É. UNTERMAIER-KERLEO, *Déontologie de la fonction publique*, Droit & déontologie, Paris, PUF, 2023.

188. La notion de l'instrumentalisation de la transparence va permettre de mieux la cerner, pour bien appréhender celle de la transparence et les paradis fiscaux (A), ensuite nous allons aborder la question des limites et les insuffisances de la transparence (B).

A- La transparence comme instrument de l'État, transparence et les paradis fiscaux

189. L'instrumentalisation de la transparence par l'État fait référence à une pratique consistant à utiliser la transparence et la communication pour servir des intérêts politiques ou gouvernementaux⁸². Dans certains cas, les gouvernements peuvent utiliser la transparence comme un moyen de donner l'impression d'être ouverts, démocratiques et responsables, tout en cachant certains aspects de leur fonctionnement ou en manipulant les informations diffusées pour atteindre des objectifs politiques. Cette pratique peut être problématique car elle peut compromettre la confiance du public dans la transparence gouvernementale et peut mettre en danger les droits et les libertés des citoyens.

190. Par ailleurs, la transparence et les paradis fiscaux sont souvent des sujets liés car les paradis fiscaux offrent une opacité fiscale qui permet à certaines entreprises et particuliers de dissimuler leur richesse et minimiser leurs impôts. Cependant, ces dernières années, il y a eu des efforts pour accroître la transparence dans les transactions financières, notamment grâce à l'échange automatique d'informations fiscales entre les pays. Les gouvernements et les organisations internationales ont également travaillé sur des mesures pour lutter contre l'utilisation des paradis fiscaux pour la fraude fiscale, le blanchiment d'argent et la corruption.

191. Par exemple, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a mis en place le projet BEPS⁸³ (Base Erosion and Profit Shifting) pour identifier et éliminer les failles dans les systèmes fiscaux internationaux qui permettent aux multinationales d'éviter de payer leur juste part d'impôt.

192. En fin de compte, la transparence est un enjeu clé dans la lutte contre l'utilisation des paradis fiscaux pour des pratiques financières illégales.

⁸² J. FOX et D. BROWN, « The politics of transparency and the calibration of knowledge in the digital age », *op. cit.*

⁸³ *"BEPS and Developing Countries" (2018): This report provides guidance for developing countries on how to implement the BEPS action plan in a way that takes into account their specific needs and challenges. You can access it at <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-and-developing-countries-final-report-9789264290041-en.htm>.*

1) La transparence dans une instrumentalisation verticale et descendante

193. La transparence peut être instrumentalisée de manière verticale et descendante dans le cadre de la relation entre une autorité et ses citoyens⁸⁴. Lorsque la transparence est utilisée de manière verticale et descendante, cela signifie que l'autorité supérieure - souvent l'État - utilise la transparence pour contrôler et surveiller les citoyens.

194. Dans ce scénario, l'autorité peut utiliser la transparence pour surveiller les activités quotidiennes des citoyens, en collectant des données sur leurs habitudes, leurs comportements et leurs interactions avec l'administration publique. Cette surveillance étendue peut être utilisée pour limiter la liberté d'expression, la liberté de réunion et d'autres libertés civiles.

195. Il est important de noter que l'utilisation de la transparence de manière verticale et descendante peut aussi avoir des effets positifs. Par exemple, cela peut aider à lutter contre la corruption et à promouvoir la responsabilité et la transparence dans les institutions publiques.

196. Cependant, il est important que cette surveillance soit effectuée de manière responsable et éthique, avec des garanties adéquates pour protéger la vie privée et les autres droits fondamentaux des citoyens⁸⁵.

197. Aussi, convient de considérer que la transparence est d'abord verticale et ascendante, une classification opérée à titre méthodologique. En effet, dans un premier temps, la transparence s'entend comme une distribution d'informations qui part du sommet de l'État et qui descend ascendante vers la société civile. Et c'est de ce point de vue-là qu'il faut d'abord comprendre la transparence, qu'il faut l'envisager comme instrumentalisation. Cette transparence verticale et descendante peut se comprendre d'abord de **trois manières** :

- Instrumentalisation de la transparence, comme un outil politique ;
- Instrumentalisation de la transparence comme objet du droit ;
- Instrumentalisation de la transparence comme efficacité.

⁸⁴ R. MULGAN, « The Art of Transparency », *Journal of Democracy*, 2013, vol. 24, n° 4, pp. 9-23.

⁸⁵ R. MULGAN, « The Art of Transparency », *op. cit.*

a. Instrumentalisation de la transparence, comme un outil politique

198. C'est un outil politique qui est très ancien parce que la transparence trouve son origine déjà dans la publicité. Beaucoup d'auteurs comme monsieur Marcel GAUCHET⁸⁶, mais bien d'autres, voient dans la publicité une consubstantialité à la raison d'État.
199. L'instrumentalisation de la transparence comme outil politique est une pratique courante dans de nombreux pays. Elle peut être utilisée par les gouvernements pour atteindre des objectifs politiques spécifiques, tels que la consolidation du pouvoir, la manipulation de l'opinion publique ou la suppression de la dissidence.
200. Par exemple, un gouvernement peut révéler publiquement des informations qui discréditent ses adversaires politiques, ou peut communiquer de manière sélective pour faire avancer son propre programme politique. Il peut également utiliser la transparence pour donner l'impression qu'il est ouvert et honnête, alors qu'en réalité, il cache ou manipule certaines informations pour éviter des scandales.
201. En fin de compte, l'instrumentalisation de la transparence est problématique car elle peut compromettre la confiance du public dans la transparence gouvernementale et peut mettre en danger les droits et les libertés des citoyens. Lorsque la transparence est utilisée de manière trompeuse ou manipulatrice, elle peut saper la confiance du public dans les institutions et les processus démocratiques, ce qui nuit à la société dans son ensemble.

b. Instrumentalisation de la transparence comme objet du droit

202. C'est-à-dire que la transparence devient la raison d'être de nombreuses règles juridiques. Alors là, on peut faire un saut dans le temps, puisque ce développement vraiment de la transparence comme objet du droit, ce sont les années 70, en France, avec la loi du 17 juillet 1978 sur l'accès aux documents administratifs⁸⁷, la loi du 6 janvier 1978 sur la protection des données⁸⁸. La loi du 11 juillet 1979 sur la motivation des actes administratifs unilatéraux défavorables⁸⁹.

⁸⁶ M. GAUCHET, « Le problème européen », *Le Débat*, 2004, n° 2, pp. 50-66.

⁸⁷ Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal.

⁸⁸ Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

⁸⁹ Loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public. <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000518372>

203. L'instrumentalisation de la transparence comme objet du droit est un domaine de plus en plus important dans le droit contemporain. Elle fait référence à l'utilisation de la transparence comme moyen de renforcer la responsabilité gouvernementale et d'améliorer la participation des citoyens aux processus démocratiques.
204. Dans de nombreux pays, la transparence est désormais reconnue comme un droit fondamental des citoyens. Les législations et les réglementations ont été mises en place pour garantir la transparence dans les processus gouvernementaux et pour donner aux citoyens un accès facile aux informations pertinentes.
205. Par exemple, la loi sur la liberté d'information, qui a été adoptée dans de nombreux pays, garantit le droit des citoyens d'accéder à des informations détenues par le gouvernement, sauf dans les cas où la divulgation de ces informations compromettrait la sécurité nationale ou la vie privée de tiers.
206. L'instrumentalisation de la transparence comme objet du droit est importante car elle favorise l'ouverture, la responsabilité et la participation des citoyens. En permettant un accès facile aux informations gouvernementales, elle peut aider à lutter contre la corruption, à renforcer la transparence et à renforcer la confiance du public dans les institutions gouvernementales et dans les processus démocratiques.

c. Instrumentalisation de la transparence comme efficacité.

207. La transparence est devenue une condition de la modernisation de l'état⁹⁰, de la performance de l'État et apparaissent de nouveaux outils de communication qui permettent, là encore, de développer la connaissance du droit des règles juridiques ; mais toujours dans une optique d'efficacité, c'est à dire dans l'optique d'améliorer l'application de ces mêmes règles juridiques.⁹¹
208. L'instrumentalisation de la transparence comme efficacité à l'utilisation de la transparence comme un moyen d'améliorer l'efficacité et la performance des entités gouvernementales ou des organisations. Il s'agit d'une approche stratégique qui vise à atteindre des résultats concrets en utilisant la transparence comme un outil pour maximiser les bénéfices pour la société.

⁹⁰ J.G. CHRISTENSEN et P. LAEGREID, « Transcending new public management: the transformation of public sector reforms », *Public Management Review*, 2016, vol. 18, n° 8, pp. 1065-1083.

⁹¹ J.-F. KERLEO et É. UNTERMAIER-KERLEO, *Déontologie de la fonction publique*, *op. cit.*

209. Par exemple, une entreprise peut rendre publics des informations sur ses pratiques environnementales pour montrer qu'elle prend des mesures pour minimiser son impact sur l'environnement, tout en établissant sa réputation en tant qu'entreprise socialement responsable. De même, un gouvernement peut utiliser la transparence pour rendre compte de ses performances en matière de santé, d'éducation et d'autres politiques publiques, en utilisant ces informations pour améliorer les politiques et les programmes existants.⁹²
210. L'instrumentalisation de la transparence comme efficacité peut être un outil puissant pour atteindre des objectifs concrets, mais elle doit être utilisée de manière responsable et éthique. Elle peut également être efficace pour encourager la participation des citoyens et renforcer la confiance du public dans les institutions gouvernementales.⁹³
211. Et cette idée de contrôle de l'action publique va opérer aussi un renversement en ce sens que la transparence va devenir un mode de légitimation de l'action publique.

2) Le paradigme de la transparence

212. Par définition, un paradigme selon le site [inetnaute.fr](http://www.inetnaute.fr) est une manière d'utiliser des techniques et des exemples propres à chaque problème⁹⁴. Le paradigme agit comme un mécanisme perceptif et cognitif qui transforme la « réalité » en représentation.⁹⁵ C'est un mécanisme de sélection et de recombinaison destiné à rendre intelligible une réalité (à lui donner du sens). Ce paradigme est donc le processus transformateur que le chercheur met en œuvre dans son effort de construction de l'objet scientifique de sa recherche. Dès que la réalité est un tant soit peu complexe, le paradigme est forcément réducteur.⁹⁶
213. Thomas S. KUHN à son tour, définit le paradigme dans son ouvrage "La structure des révolutions scientifiques" comme un ensemble d'observations, de questions, de méthodologie et d'interprétation des acquis de la science.⁹⁷ Le paradigme de la transparence est, selon J.F. KERLEO⁹⁸, au fondement de l'action publique.

⁹² Y. PELED, « Transparency and accountability: Prospects for good governance in the Middle East », *Public Integrity*, 2012, vol. 14, pp. 317-334.

⁹³ M. BOVENS, « Analysing and assessing accountability: A conceptual framework », *European Law Journal*, 2006, vol. 12, n° 2, pp. 171-197.

⁹⁴ <https://www.linternaute.fr/dictionnaire/fr/definition/paradigme/>

⁹⁵ J.L. LEMOIGNE, *La théorie du système général: théorie de la modélisation.*, Systèmes-décisions, Paris, Les Éditions G. Crès et Cie., 1994.

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ T.S. KUHN, *La structure des révolutions scientifiques*, Champs Sciences, Paris, Flammarion, 2016.p. 11.

⁹⁸ J.-F. KERLEO et É. UNTERMAIER-KERLEO, *Déontologie de la fonction publique*, op. cit.

214. Le paradigme de la transparence est une philosophie qui prône la diffusion et l'accessibilité des informations et des données dans le but de promouvoir la confiance, la responsabilité et la participation des individus⁹⁹. Cela signifie que les organisations, les entreprises et les gouvernements devraient rendre publiques toutes les informations qui ne sont pas confidentielles ou sensibles.
215. Le mouvement en faveur de la transparence a gagné en popularité ces dernières années avec l'avènement des médias sociaux et l'augmentation des demandes d'open data. Les partisans de la transparence font valoir que cela encourage la responsabilité et la prise de décision éclairée, car les informations sont plus faciles à trouver et à comprendre¹⁰⁰. Cependant, certains critiquent ce paradigme car il peut nuire à la vie privée et à la sécurité des individus.
216. En somme, le paradigme de la transparence est un concept clé pour la gouvernance ouverte, la responsabilité sociale des entreprises et la participation citoyenne. Le paradigme de la transparence se base sur l'idée que la transparence est un outil essentiel pour garantir la responsabilité, la participation citoyenne et le contrôle démocratique. Il repose sur l'idée que les gouvernements et les organisations doivent veiller à être transparents dans leurs activités et dans leurs prises de décision, en fournissant des informations accessibles et compréhensibles aux citoyens.
217. Par exemple, dans le cadre de la gouvernance d'entreprise, le paradigme de la transparence pourrait signifier que les entreprises devraient publier régulièrement des rapports sur leur performance financière, environnementale, sociale et de gouvernance, afin d'assurer la transparence de leurs pratiques commerciales. De même, dans un contexte gouvernemental, cela pourrait signifier que les gouvernements devraient fournir des informations claires sur les décisions prises et sur les dépenses publiques, pour garantir la transparence et la responsabilité de leurs actions.
218. En fin de compte, le paradigme de la transparence est un changement de paradigme important qui vise à promouvoir une société plus ouverte, responsable et démocratique. Alors, la rupture s'opère par la rencontre de la transparence avec les nouvelles technologies, dont le déploiement prospère avec les systèmes informatiques de

⁹⁹ M. BOVENS, « Analysing and assessing accountability: A conceptual framework », *op. cit.*

¹⁰⁰ *Ibid.*

récupération de l'information. Ce qui est intéressant ici, c'est qu'au sein de l'Etat serait en jeu « le maintien de la souveraineté de l'Etat ».¹⁰¹

a. Les Mécanismes du paradigme de la Transparence

219. Tout paradigme impose la manière de concevoir un problème et oriente donc nécessairement la solution apportée. Or, dans ce cas de figure, on peut se demander si deux paradigmes ne sont pas ici en lutte, l'un imposant la liberté totale de circulation des données, l'autre celui d'une régulation par l'État. Il existe donc deux solutions à un même problème :

– **Le paradigme de la soumission totale à la circulation des données** : Il convient ici de prendre en compte le fait que l'une des principales métamorphoses de l'État réside dans son obligation d'ouvrir les données à l'aveugle, alors que la transparence était préalablement sous contrôle (la loi pour une république numérique du 7 octobre 2016¹⁰² a enregistré ce changement de paradigme en développant de manière considérable le champ des documents administratifs mis en ligne).

– **La régulation dudit paradigme** : Actuellement, à travers la question de la régulation des données, la puissance publique réapparaît en vue de concilier l'open data avec les libertés fondamentales et avec l'ordre public. Seul l'État, par sa position plus ou moins désintéressée, reste en mesure de garantir certains droits et notamment, évidemment, la protection de la vie privée. On attend donc de l'État qu'il protège les citoyens contre les excès d'une transparence qui lui est étrangère.

b. Différentes formes des mécanismes du paradigme de la Transparence

220. Néanmoins, le paradigme de la transparence se réfère, généralement, à l'ensemble des mécanismes qui permettent de garantir la transparence des processus de décision, de gestion et de contrôle à l'intérieur d'une organisation ou d'une société. Ces mécanismes peuvent prendre plusieurs formes, notamment :

– **La divulgation d'informations** : La transparence peut être assurée en divulguant publiquement les informations relatives aux activités de l'organisation ou de la société. Cela peut inclure la publication de rapports financiers, de rapports d'audit, de politiques et de procédures¹⁰³, etc.

¹⁰¹ J.-F. KERLEO et É. UNTERMAIER-KERLEO, *Déontologie de la fonction publique*, op. cit.

¹⁰² LOI n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique (1), 2016-1321, 7 octobre 2016.

¹⁰³ C. HOOD, « Transparency in historical perspective », in H. Hegelsmann, J. W. Van Deth, & J. A. Elstub (Eds.), *Transparency and legitimacy: Political, procedural, and institutional aspects*, EDS, s.l., Oxford University Press, 2006, pp. 23-46.

- **La participation publique** : La participation publique implique la participation active des parties prenantes, notamment les citoyens, les organisations de la société civile et les groupes d'intérêts, dans les processus de prise de décision¹⁰⁴.
- **La reddition de comptes** : Il s'agit de la responsabilité de l'organisation ou de la société vis-à-vis de ses parties prenantes. La reddition de comptes implique que l'organisation ou la société doit être en mesure de rendre compte de ses activités et de ses décisions.
- **La responsabilité sociale** : La responsabilité sociale¹⁰⁵ implique que l'organisation ou la société doit être consciente de son impact sur la société dans son ensemble et doit agir de manière responsable pour minimiser les effets négatifs et accroître les effets positifs de ses activités.

221. On voit bien que cette exigence de transparence, ce nouveau paradigme du professeur J.F. KERLEO, contribue à transformer l'État, l'administration d'un point de vue organique, en le poussant à créer de nouvelles autorités plus souples, plus réactives, qui se détachent de la puissance publique. Deux paradigmes qui, évidemment, ne sont pas sans effet sur la transformation de l'État et qui connaissent deux réponses au sein de l'État. La réponse pour l'État est de s'adapter, c'est la création des agents de la régulation. Donc, première transformation, l'État devient un État régulateur. C'est un aspect qui est quand même assez connu. La CNIL¹⁰⁶, la CADA, la régulation de l'Autorité de la concurrence, est amenée à réguler la question de l'information au même titre que la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique.

B - Les limites et les insuffisances de la transparence

222. Dans toute entreprise, il y a des hauts et des bas, et la transparence ne fait pas exception. Parmi les limites, il y a lieu de citer :

1) Transparence et le secret :

223. La transparence paraît se confondre avec la limpidité, la pureté même. Elle ressemble au soleil et à la lumière. Elle ne peut souffrir des domaines interdits, le mensonge, le mystère, le secret, la discrétion, tous les artifices qui dissimulent la vérité. Au nom de la transparence, le

¹⁰⁴ T. SCHUPPAN, « Public Participation and Transparency: Complementary or Competing Concepts », *In Global Environmental Governance*, Journal of Environmental Policy and Decision Making, 2000, vol. 1, n° 1, pp. 41-55.

¹⁰⁵ E.W. WELCH, « Reflexivity and Transparency: The Essential Elements of Accountability », *In Accounting, Organizations and Society*, Accounting, Organizations and Society, 2000, vol. 25, n° 6, pp. 591-616.

¹⁰⁶ Commission nationale de l'informatique et des libertés (France).

droit à l'information tend à devenir un droit absolu. Les images qui restent dans l'ombre, les paroles qui se disent sous le sceau de la confiance, deviennent suspectes.¹⁰⁷

224. La transparence est la pierre angulaire sur laquelle repose notre société. Le déclin des idéologies, de la morale, le recul des religions l'ont placé au centre, comme le recours ultime d'une société qui fait de la recherche de la vérité son horizon. Tout doit être transparent : notre naissance, nos amours, nos conversations, notre domicile, notre fortune, notre pauvreté, notre mort doivent être exposés à la lumière ; ce qui est caché devient suspect. L'intimité, la confiance, la relation personnelle deviennent anachroniques, désuètes. Il y a un vertige de la transparence¹⁰⁸.

225. Transparence et secret renvoient à deux principes fondamentaux qui gouvernent notre société. Ainsi s'explique que leurs relations soient complexes et intéressent tout le champ social : secret défense, secret bancaire et nouvelles frontières entre le privé et le public. Parfois, ces deux notions ne sont pas antinomiques. Il est des exemples où le secret fonde la transparence. La Cour Européenne a ainsi jugé que le secret des sources du journaliste était la pierre angulaire du droit à l'information. Mais, le plus souvent, ces deux notions rivalisent entre elles¹⁰⁹.

226. La transparence de la vie publique est un sujet important pour garantir la démocratie et la confiance du public dans les gouvernements et les dirigeants politiques. Cependant, la transparence de la vie publique peut entrer en conflit avec le secret professionnel, qui est une obligation légale ou éthique de préserver la confidentialité des informations obtenues dans le cadre de certaines professions.

227. Le secret professionnel est généralement appliqué dans des professions telles que les avocats, les médecins, les psychologues et les journalistes. Dans ces cas, la confidentialité est essentielle pour des raisons telles que le respect de la vie privée, la relation de confiance entre le professionnel et son client, et la protection des sources d'informations.

228. Cependant, le secret professionnel peut aussi être utilisé pour dissimuler des informations illégales ou immorales liées à la vie publique. Par exemple, les hommes politiques ou les fonctionnaires pourraient cacher des informations de leur travail ou de leurs activités qui pourraient être de l'intérêt public.

¹⁰⁷ T. MASSIS, « La transparence et le secret », in *Etudes*, 2001, n° 6, pp. 751 à 761.

¹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁰⁹ *Ibid.*

229. Dans ce contexte, il est important de trouver un équilibre entre la transparence de la vie publique et le respect du secret professionnel. Les professionnels ayant une obligation de secret professionnel doivent être conscients de leurs responsabilités éthiques et légales, mais ils doivent également être conscients de leur responsabilité de fournir des informations pertinentes dans l'intérêt public. Les gouvernements et les autorités compétentes devraient également travailler à développer des normes claires et des réglementations pour résoudre les conflits entre la transparence de la vie publique et le secret professionnel.

a. Les règles déontologiques du secret professionnel face à la transparence

230. Il établit que le secret professionnel de l'avocat est d'ordre public. Il est général, absolu et illimité dans le temps. L'avocat étant le confident nécessaire du client, ce secret est établi dans l'intérêt du public. L'avocat ne peut être relevé par son client, ni par quelque autorité que ce soit, ou, plus généralement, par qui que ce soit¹¹⁰. Il en est de même des chirurgiens-dentistes, des infirmières, des architectes, ...

231. Règle absolue au regard de l'histoire et de la loi, le secret professionnel n'échappe pas au devoir de la transparence. De nombreux exemples témoignent de cette atteinte au secret professionnel : devoir du médecin de révéler certaines maladies, perquisitions du juge d'instruction dans les cabinets d'avocats au nom de la recherche de la vérité, lutte contre le blanchiment d'argent... Ici, l'exigence de transparence prend la forme du devoir de justice¹¹¹. Le plus connu est le film d'Alfred Hitchcock¹¹², *La Loi du silence*, dans lequel le prêtre qui a confessé un assassin se fait passer pour lui devant le juge. D'une manière constante, il est jugé que le prêtre, l'avocat, le médecin peuvent opposer le secret professionnel au témoignage en justice.

232. Le secret professionnel est une obligation légale ou éthique pour certains professionnels de maintenir la confidentialité des informations confiées par leurs clients ou patients. Cependant, cette obligation peut entrer en conflit avec la transparence dans certaines situations. Il est donc important de comprendre comment les règles déontologiques du secret professionnel peuvent être appliquées face à la transparence.

¹¹⁰ SENAT-FRANCE, *Rapports déposés par M. Paul MASSON: session 1991-1992 - Sénat*, Paris, France, Sénat, 1992, p. 131, disponible sur https://www.senat.fr/rapports-senateur/masson_paul83043s1991.html (Consulté le 15 février 2021).

¹¹¹ T. MASSIS, *op. cit.*

¹¹² *Le film la loi du silence*, 1953.

233. Tout d'abord, il est important de souligner que le secret professionnel est une obligation qui doit être respectée, sauf dans les cas prévus par la loi. Cela signifie que les professionnels qui ont une obligation de secret professionnel ne peuvent pas divulguer d'informations confidentielles, sauf dans les cas où cela est nécessaire pour protéger la sécurité publique ou empêcher un crime.
234. En même temps, les professionnels ayant une obligation de secret professionnel doivent être conscients de leur responsabilité de fournir des informations pertinentes dans l'intérêt public. Cela signifie que, dans certains cas, il peut être nécessaire de divulguer des informations confidentielles pour garantir la sécurité ou pour éviter des actions illicites.
235. En ce qui concerne la transparence, les professionnels ayant une obligation de secret professionnel doivent respecter les normes déontologiques de leur profession tout en étant conscients de l'intérêt public de certaines informations. Dans certains cas, le devoir d'informer le public peut l'emporter sur l'obligation de préserver la confidentialité.
236. En conclusion, les règles déontologiques du secret professionnel doivent être respectées, tout en étant conscients de l'importance de la transparence dans certains cas. Les professionnels ayant une obligation de secret professionnel doivent trouver un équilibre entre les deux pour garantir une société juste et transparente, tout en protégeant les droits et la confidentialité de leurs clients ou patients.

b. Les insuffisances de la transparence

237. En effet, la transparence est un instrument tout à fait perfectible. Mais, il est heureux qu'il ne soit pas parfait. Deux insuffisances constatées à notre niveau :
- **La transparence est plus formelle que substantielle.** En effet, la transparence a tendance à fonctionner de manière procédurale. La transparence privilégie beaucoup la forme sur le fond, et ainsi peut-elle ne constituer qu'un leurre. L'exemple de la transparence opacifiante, c'est un oxymore par lequel ressort l'idée que la transparence peut servir à noyer l'information pertinente dans un flot d'informations¹¹³. Autrement, cela signifie que très souvent la transparence est plus une question de paraître que de réalité. En d'autres termes, les organisations ou individus peuvent sembler transparents, mais en réalité, ils ne partagent pas toutes les informations pertinentes ou importantes. La transparence véritable implique une communication ouverte et honnête, la volonté de partager toutes les informations

¹¹³ F. DOURNAUX, *La notion de fraude en droit privé français*, 2008.

pertinentes avec les parties concernées. Cependant, dans de nombreux cas, la transparence est utilisée plus comme un argument de vente ou un argument politique qu'en pratique.

- **La gestion de l'information issue de la transparence.** La transparence en effet donne la voie, la transparence renseigne. Mais, qu'est-ce que l'on apprend ainsi ? Il faut donc s'interroger sur l'objet qui est éclairé par la transparence. La gestion de l'information issue de la transparence est un processus important pour s'assurer que toutes les informations pertinentes sont collectées, stockées, analysées et communiquées de manière appropriée. Lorsque des organisations ou des individus choisissent de rendre des informations visibles au public, ils doivent également s'assurer que ces informations sont gérées efficacement pour garantir leur exactitude, leur sécurité et leur accessibilité.
- **La gestion de l'information issue de la transparence** peut comprendre des étapes telles que la mise en place de mesures de sécurité pour protéger les informations confidentielles, la collecte régulière de nouvelles informations, la mise à jour des bases de données pour refléter ces nouvelles informations, la vérification de l'exactitude des informations et leur analyse pour en tirer des conclusions pertinentes. Bref, la gestion de l'information issue de la transparence est une partie importante du processus de transparence en soi, car elle garantit que les informations fournies au public sont exactes, complètes et facilement accessibles.¹¹⁴

238. C'est une forme de transparence qui peut aboutir à des réactions hors de l'État de droit. Exemple, pour le public et les médias, l'optimisation fiscale relève de la fraude fiscale que de l'exercice d'une pleine liberté pourtant reconnu par le droit. Autrement dit, il y a un aspect schizophrénique. La difficulté vient que malgré tout, toute divulgation dans ce cadre-là, n'est pas illégitime.

239. Donc, si le licite devient suspect et menacé, peut-être dénoncé, que reste-t-il alors du principe de l'article 5 de la déclaration de 1789 : « La Loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la Société. *Tout ce qui n'est pas défendu par la Loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas* »¹¹⁵. Eriger un culte à la transparence serait peut-être excessif car, et sans être bonne ou mauvaise, il faut veiller à la fin qu'elle sert. Il est sain que la transparence ne relève que de règles spéciales dans les domaines déterminés plutôt que d'un droit fondamental¹¹⁶. La transparence serait un bon serviteur, mais un mauvais maître.

¹¹⁴ F. DOURNAUX, *op. cit.*

¹¹⁵ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, Art. 5.

¹¹⁶ F. DOURNAUX, *op. cit.*

240. Aussi, bien que la transparence puisse apporter de nombreux avantages, il existe également des limites et des insuffisances dans son application. Voici quelques exemples :

1. **Confidentialité** : La transparence peut être limitée dans les situations où la confidentialité est nécessaire. Par exemple, les entreprises peuvent avoir des secrets de fabrication ou des informations confidentielles qu'elles doivent protéger.
2. **Coûts élevés** : La transparence peut entraîner des coûts élevés en termes de temps et de ressources pour collecter, traiter et divulguer les informations publiques. Les organisations doivent donc trouver un équilibre entre la transparence et les coûts associés.
3. **Manipulation d'informations** : Les informations divulguées peuvent être manipulées ou présentées de manière trompeuse, ce qui peut rendre difficile pour les parties prenantes de comprendre la réalité des activités de l'organisation.
4. **Résistance à la transparence** : Les dirigeants des organisations peuvent résister à la transparence car elle peut révéler des pratiques ou des décisions controversées ou impopulaires.
5. **Incomplétude des informations** : Même si une organisation divulgue publiquement des informations, celles-ci peuvent être incomplètes ou ne pas donner une image complète des activités de l'organisation.

241. En conclusion, la transparence peut être limitée par la confidentialité, les coûts élevés, la manipulation d'informations, la résistance à la transparence et l'incomplétude des informations. Les organisations doivent trouver un équilibre entre la transparence et les coûts associés afin de garantir une gestion responsable et éthique.

2) La transparence dans les États de la région des grands lacs africains

242. La transparence dans les États de la région des Grands Lacs africains est un sujet complexe car la situation varie d'un pays à l'autre. Cependant, il est possible de noter certaines tendances générales.

243. Dans certains pays de la région, tels que le Rwanda, le Kenya, la Tanzanie et le Burundi, il y a eu des avancées significatives en matière de transparence. Ces gouvernements ont mis en place des mécanismes de reddition de comptes et de participation publique, notamment en élaborant des plans de développement nationaux et en encourageant la participation des citoyens dans les processus de prise de décision. Ils ont également amélioré la divulgation d'informations publiques, notamment en publiant des rapports d'audit publics et en renforçant la réglementation financière.

244. Cependant, dans d'autres pays de la région, la transparence reste un défi. Dans des pays comme la République démocratique du Congo (RDC) ou le Burundi, la situation politique et la violence armée ont compliqué la mise en place de mécanismes transparents. Les gouvernements de ces pays ont été accusés de corruption, de manipulation des informations publiques et de violations des droits de l'homme.
245. En général, la région des Grands Lacs africains est confrontée à des défis importants en ce qui concerne la transparence, notamment la corruption, la faible participation publique et la violence armée. Cependant, des avancées significatives ont été réalisées dans certains pays de la région, ce qui donne de l'espoir pour une amélioration future de la situation.

Section 2. La transparence et la fiscalité

246. La transparence en matière de fiscalité fait référence à l'obligation pour les entreprises de divulguer publiquement les informations fiscales concernant leurs activités économiques et financières. Les règles de transparence fiscale visent à réduire l'évasion fiscale et à renforcer la confiance du public dans le système fiscal.
247. La transparence fiscale permet également de réduire les inégalités fiscales en rendant les informations fiscales disponibles pour les autorités fiscales et le public. Les contribuables ont le droit de savoir comment leur argent est dépensé et s'attendent à ce que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôts. La transparence fiscale permet également de réduire les risques d'abus fiscaux et de corruption.
248. Dans la continuité de notre analyse, nous examinerons les critères de classification de l'impôt (A), et puis les mécanismes généraux d'imposition (B).

§1. Les mécanismes de l'impôt

249. Les mécanismes de l'impôt sont essentiels pour assurer une collecte efficace des fonds fiscaux et une utilisation efficace des recettes fiscales pour soutenir les programmes gouvernementaux et les services publics qui profitent à l'ensemble de la population. Ces mécanismes renferment les règles de qui régissent la collecte et l'utilisation des fonds des taxes et des impôts dans un pays. Ces mécanismes comprennent les éléments suivants : le

taux d'imposition, l'assiette fiscale, les exemptions et les déductions fiscales, les mécanismes de perception fiscale, les contrôles fiscaux, le financement public et l'utilité publique des dépenses fiscales.

A - Critères et classification de l'impôt

1) Critère de l'impôt

250. La classification des impôts repose sur différents critères tels que l'assiette fiscale, l'objectif, la progressivité, l'équité fiscale et la territorialité. La classification des impôts peut varier d'un pays à l'autre en fonction de la structure fiscale et des politiques gouvernementales en place.

251. Avant d'aborder la question du critère de l'impôt, rappelons, dans un premier temps, que selon les tentatives de définitions doctrinales, la nature de l'impôt est aujourd'hui précisée en droit positif.

252. Pour **Gaston JEZE**, l'impôt est un prélèvement à titre définitif ce qui permet notamment de le distinguer de l'emprunt.¹¹⁷ En dehors de cette définition, l'auteur insiste sur ce qu'il a décrit comme étant les « six éléments essentiels, inflexibles de l'impôt moderne » : cela se traduirait par le fait que l'impôt est une « prestation de valeurs pécuniaires » requise des particuliers, due « par les individus », « selon des règles fixes » et par voie d'autorité (« le taux de l'impôt est fixé unilatéralement par les agents publics ; ensuite, le recouvrement aura lieu, au besoin par la force »), à titre définitif et sans contrepartie, « sans contre-prestation spéciale », en vue de la couverture des « dépenses d'intérêt général ».¹¹⁸

a. L'impôt : un prélèvement pécuniaire

253. Dans ses modalités, l'impôt est bien en principe un prélèvement sous forme pécuniaire et ce contrairement aux modalités de règlement en nature qui ont pu exister dans un passé lointain.¹¹⁹

¹¹⁷ G. JEZE, *Cours de finances publiques : 1935-1936 : théories générales sur les phénomènes financiers, théorie générale de l'impôt...*, Paris, LGDJ, 1936.

¹¹⁸ M. BOUVIER, *op. cit.*

¹¹⁹ *Ibid.* p. 31.

b. L'impôt : un prélèvement obligatoire effectué par voie d'autorité

254. Quelles que soient ses modalités de paiement, le prélèvement fiscal a fondamentalement le caractère d'un prélèvement obligatoire, dès lors qu'il est effectué par voie d'autorité par l'administration sur le fondement des prérogatives de puissance publique qui sont les siennes¹²⁰.

c. L'impôt : un prélèvement effectué à titre définitif

255. L'impôt est une ressource définitive pour les collectivités publiques qui en bénéficient, c'est-à-dire l'État, les collectivités territoriales et certains établissements publics. Contrairement à l'emprunt, il n'a pas à être restitué (excepté les cas où il a été irrégulièrement perçu ou lorsque son remboursement a expressément été prévu dans le cadre de politiques économiques spécifiques)¹²¹.

d. L'impôt : un prélèvement sans contrepartie immédiate qui sert à couvrir les charges publiques

256. Juridiquement, l'impôt ne constitue pas le prix d'un service rendu. Aussi, le contribuable ne peut-il, pour contester sa dette, arguer de la mauvaise utilisation des deniers publics. Il ne peut davantage exiger que l'impôt qu'il paie soit affecté à tel ou tel service public ou au financement de telle ou telle opération. De même, il ne peut refuser de payer l'impôt au motif que celui-ci financerait des dépenses contraires à ses principes.

2) Classifications de l'impôt

257. La diversité des impôts et de leurs mécanismes n'exclut pas leur classement possible par grandes catégories. L'intérêt de la démarche de classification est qu'elle s'efforce de restituer une approche d'ensemble et ordonnée des structures fiscales. Mais il est vrai aussi que la multiplicité des impôts rend particulièrement difficile une classification absolument pertinente.¹²²

a. la classification administrative

258. Cette classification est utilisée par la comptabilité nationale. Elle consiste à classer les impôts selon la collectivité bénéficiaire. On distingue ainsi les impôts revenant à l'État

¹²⁰ *Ibid.*

¹²¹ *Ibid.*

¹²² *M. Bouvier, op. cit. p. 35.*

(impôt sur le revenu, taxes sur le chiffre d'affaires), ceux dévolus aux collectivités locales (taxe d'habitation, taxes foncières, cotisation foncière des entreprises), ceux alimentant les organismes sociaux (contribution sociale généralisée.) Et enfin ceux attribués au budget de l'Union européenne (part de la TVA)¹²³.

b. la classification économique

259. Les impôts sont ici classés selon trois grands critères possibles : soit en fonction des éléments économiques taxés, soit en fonction des facteurs et acteurs économiques supportant la taxation, soit encore en fonction de l'objet ou de la catégorie socio-économique visés par la taxation. Cependant, traditionnellement, on distingue l'impôt des revenus affectant les revenus des personnes physiques ou morales (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés), l'imposition des dépenses taxant les dépenses de consommation (TVA, impôt indirect), et l'impôt sur le capital ou l'augmentation, affectant les biens mobiliers ou immobiliers du contribuable (impôt de solidarité sur la fortune, droits de mutation immobilière, droits de succession, droits de donation, impôt sur la fortune)¹²⁴,

260. **La taxation des revenus.** Le principe de l'impôt sur le revenu est d'une simplicité trompeuse. Cela signifie que les revenus des particuliers ou des sociétés sont imposables dès qu'ils sont gagnés, indépendamment de l'emploi ultérieur. Mais en pratique, savoir ce qu'est un revenu est problématique.¹²⁵

261. **La taxation de la dépense.** L'imposition de la dépense consiste à taxer un bien ou un service lors de son acquisition. L'observation à faire est que la taxation de la dépense n'est pas si éloignée qu'il y paraît de la taxation du revenu : en effet l'imposition de la dépense consiste finalement à frapper un emploi du revenu ou de l'épargne lorsque ceux-ci sont affectés à l'acquisition d'un bien ou d'un service. En revanche, pour les biens de consommation, la taxe est bien une taxe à la consommation.¹²⁶

262. **La taxation du capital.** Le capital peut être imposable lors de la transmission et peut être filtré gratuitement (comme les donations ou les successions) ou contre paiement (comme la vente de biens immobiliers ou de meubles) ou pour sa simple existence (en

¹²³ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 35.

¹²⁴ *Ibid.*

¹²⁵ M. Bouvier, op. cit., p.36.

¹²⁶ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 36.

cas de l'impôt sur la solidarité actuelle, taxe de propriété). Il convient de noter que l'imposition du capital peut être à la fois une forme d'imposition des dépenses et une forme indirecte d'imposition des revenus.¹²⁷

c. classification en fonction des facteurs et acteurs économiques

263. Cette classification permet d'opposer les impositions pesant sur les ménages (impôts sur le revenu, taxe d'habitation, contribution sociale généralisée...), les impositions à la charge des entreprises (impôts sur les sociétés, contribution économique territoriale...), les impositions grevant les produits (TVA, droits indirects...)¹²⁸.

d. classification en fonction des secteurs économiques

264. Peuvent être regroupés selon ce critère de classement les impôts affectant divers secteurs économiques (fiscalité de l'épargne, des assurances, fiscalité immobilière, fiscalité affectant le revenu des personnes dite fiscalité personnelle...).

e. les classifications techniques

265. Ces classifications prennent pour critères les techniques et modalités administratives de la taxation. Ce sont les classifications les plus classiques et les plus utilisées. Elles reflètent souvent des débats donnant lieu à de larges polémiques¹²⁹.

Impôts directs et impôts indirects : Fondements techniques de la distinction. La distinction entre impôts directs et impôts indirects est la plus ancienne et la plus couramment utilisée. Elle reposait à l'origine sur deux critères définis par le décret du 22 décembre 1879 pris par le gouvernement dans l'orientation générale sur les finances : Taux d'imposition et définition des rôles.¹³⁰

266. Le taux d'imposition est « le fait d'atteindre une personne ou une série de personnes déterminées. » Il ne vise que le payeur », donc le problème est de déterminer si l'impôt est effectivement prélevé par le contribuable ou si ce dernier est imposé à un tiers ou non. Dans le premier cas on parle d'impôts directs (par exemple l'impôt sur le revenu des personnes physiques), dans le second cas d'impôts indirects (par exemple la TVA ou

¹²⁷ *Ibid*, p. 37.

¹²⁸ *Ibid*.

¹²⁹ M. Bouvier, *op. cit.* p. 38.

¹³⁰ *Ibid*,

d'autres taxes sur les ventes) remboursés par l'entreprise Cette question de l'impact fiscal a fait l'objet de nombreuses controverses depuis très longtemps.¹³¹

B - Mécanismes généraux d'imposition

267. Selon Michel BOUVIER, « la notion de l'impôt est indissociable des mécanismes généraux par lesquels s'ensuit la mise en œuvre des impositions. » » » » Le droit fiscal français distingue à cet égard deux grands types de mécanismes : d'une part le mécanisme d'assiette et d'autre part le mécanisme de liquidation et de retrait. »¹³²

1) L'assiette de l'impôt

268. Asseoir l'impôt signifie la reconnaissance et l'évaluation de l'objet de l'impôt, la détermination du fait générateur ainsi que l'objet de l'impôt.

269. **La constatation et l'évaluation de la matière imposable.** La définition d'une matière imposable relève de la seule compétence du législateur ; il appartient ensuite à l'administration fiscale de déterminer la base d'imposition de chaque contribuable. En principe, le régulateur évalue une matière imposable à partir des informations fournies par le contribuable dans les déclarations qu'il est tenu de déposer et cela fait l'objet d'un contrôle ultérieur, mais les modalités d'évaluation peuvent différer ; dans certains cas, les autorités fixent le montant de la base imposable, en procédant à l'évaluation dite unilatérale, indépendamment des éléments indiqués par le contribuable ; c'est le cas, par exemple, du droit de mutation à titre onéreux où le régulateur a le pouvoir de fixer la valeur d'un bien par rapport à la valeur vénale.¹³³

270. **La détermination du fait générateur de l'imposition.** On entend par fait générateur de l'impôt « l'événement qui crée la dette fiscale. Il s'agit soit d'un acte juridique soit d'une situation économique ». ¹³⁴

2) La liquidation de l'impôt

271. La liquidation de l'impôt consiste à calculer l'assujettissement d'un contribuable en appliquant le taux (ou tarif) d'imposition applicable à la base d'imposition et en

¹³¹ *Ibid.*

¹³² *Ibid.*, p. 46.

¹³³ M. BOUVIER, *op. cit.* p. 47.

¹³⁴ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 47.

appliquant éventuellement les réductions, majorations ou déductions prévues par le législateur.¹³⁵

272. Cette opération est exercée par l'administration (par exemple, l'impôt sur le revenu), ou par le contribuable lui-même (le cas de la TVA ou l'impôt sur les sociétés par exemple), ou par un tiers (ainsi, dans le cas des revenus du fonds de roulement pour le précompte mobilier, l'organisme payeur calcule et paye l'impôt au nom du contribuable qui reçoit le revenu).¹³⁶

3) Le recouvrement de l'impôt

273. Recouvrer l'impôt, c'est le percevoir. Cette opération est conduite par un comptable public. Le versement peut être effectué spontanément par le contribuable (par exemple pour la TVA) ou après réception d'un avis d'imposition (par exemple pour l'impôt sur le revenu).

274. L'utilisation du terme régime de droits est établi lorsque les transactions sous-jacentes, liquidation et recouvrement, sont effectuées séparément (pour le cas de l'IR), ou le terme régime de droits monétaires lorsque les transactions sont mises en œuvre simultanément, comme pour la TVA (les contribuables paient la taxe calculée avant le dépôt de la déclaration) ou la taxe douanière payée lors du passage de la frontière.¹³⁷

§2. Les grands principes de la fiscalité

275. Le droit fiscal ne peut se limiter à sa seule finalité, à savoir l'impôt. Il doit être compris plus largement comme un ensemble de principes et de règles liés au droit de percevoir des impôts. Il existe de nombreux principes de base du droit fiscal qui ne forment pas toujours un ensemble cohérent, cependant on peut distinguer ceux qui ont une portée constitutionnelle et ceux qui sont intrinsèquement valables.¹³⁸

276. Pour approfondir notre compréhension, nous étudierons les principes à portée constitutionnelle (A) et les principes sans portée constitutionnelle (B).

¹³⁵ *Ibid.*, p. 50.

¹³⁶ *Ibid.*

¹³⁷ M. BOUVIER, *op. cit.*

¹³⁸ *Ibid.*, p. 51.

A - Les principes à portée constitutionnelle

277. Les principes fiscaux de portée constitutionnelle sont ceux qui sont inscrits dans la Constitution d'un pays et qui ont une importance supérieure aux autres lois fiscales. Voici quelques exemples de principes fiscaux de portée constitutionnelle :

1) Les principes de souveraineté et égalité fiscale, le principe de la capacité contributive

a. Le principe de la souveraineté fiscale

278. Cela signifie que le gouvernement a le pouvoir exclusif de lever des impôts et de fixer la politique fiscale du pays.

b. Le principe de l'égalité fiscale

279. La Constitution peut également garantir le droit à une imposition équitable et non discriminatoire pour tous les citoyens, ce qui signifie que tout le monde doit être traité de manière égale devant l'impôt.¹³⁹ Le principe de liberté fiscale implique non seulement la liberté personnelle, mais aussi la liberté des échanges. Ce principe essentiel sous-tend être à la base de nombreuses procédures de droit fiscal¹⁴⁰.

c. Le principe de la capacité contributive

280. Cela signifie que l'impôt doit être calculé en fonction de la capacité contributive de chaque contribuable, c'est-à-dire de ses revenus et de ses biens.

2) Les principes de la non-rétroactivité fiscale et de la publicité fiscale, principes de la liberté d'entreprise et de la priorité des dépenses fiscales

a. Le principe de la non-rétroactivité fiscale

281. Cela signifie que les lois fiscales ne peuvent pas s'appliquer rétroactivement, c'est-à-dire qu'elles ne peuvent pas être appliquées à des faits passés.¹⁴¹

¹³⁹ *Ibid.*, p. 60.

¹⁴⁰ M. BOUVIER, *op. cit.*

¹⁴¹ *Ibid.*

b. Le principe de la publicité fiscale

282. Cela signifie que les impôts doivent être collectés et dépensés de manière transparente, et que les contribuables ont le droit de savoir comment est utilisé leur argent.¹⁴²

c. Le principe de la liberté d'entreprise

283. Cela garantit la liberté d'entreprendre des activités commerciales sans que le gouvernement ne puisse les entraver excessivement.

d. Le principe de la priorité des dépenses fiscales

284. Cela signifie que les dépenses fiscales doivent être axées sur les biens publics et les services à but non lucratif avant les dépenses privées.

285. Il est important de noter que ces principes fiscaux peuvent varier selon les constitutions de différents pays, mais ils partagent tous un objectif commun de garantir une imposition équitable et transparente pour tous les citoyens.

B - Les principes sans portée constitutionnelle

286. Les principes fiscaux sans portée constitutionnelle sont des principes ou des règles fiscales qui ne font pas partie du texte constitutionnel d'un pays, mais qui sont plutôt établis par la loi ou les coutumes fiscales à savoir :

- Le principe de l'impôt progressif ;
- Le principe de l'égalité fiscale ;
- Le principe de la transparence fiscale ;
- Le principe de la simplicité fiscale.

1) Le principe de l'impôt progressif et de l'égalité fiscale

a. Le principe de l'impôt progressif

287. Cela signifie que les personnes qui gagnent davantage paient un pourcentage plus élevé de leur revenu en impôts. Bien que ce principe ne soit pas inscrit dans la plupart des constitutions, il est considéré comme un pilier fondamental de la fiscalité dans de nombreux pays.

¹⁴² *Ibid.*

b. Le principe de l'égalité fiscale

288. Cela signifie que tous les contribuables doivent être traités de manière égale devant la loi fiscale. Par exemple, des règles de traitement équitable pour les entreprises et les particuliers pourraient être établies.

2) Le principe de la transparence fiscale et de la simplicité fiscale

a. Le principe de la transparence fiscale

289. Cela signifie que les contribuables ont le droit de comprendre comment leurs impôts sont collectés, dépensés et contrôlés par le gouvernement.

b. Le principe de la simplicité fiscale

290. Cela signifie que les lois fiscales doivent être compréhensibles, pas trop complexes ni trop difficiles à appliquer, de manière à éviter des erreurs de calcul et des coûts supplémentaires.

291. Il est important de noter que ces principes fiscaux ne sont pas exhaustifs, et qu'il existe d'autres règles fiscales et principes qui sont établis par la loi ou par la pratique courante mais qui n'ont pas de portée constitutionnelle.

Conclusion du chapitre 1

292. En dépit de l'engouement pour cette notion, la transparence est difficile à définir, et ce ne sont que certains éléments de la transparence qui ont une valeur constitutionnelle ou qui sont consacrés par des traités internationaux, comme l'accès aux documents publics (conséquence du droit de recevoir des informations ou du droit de savoir) ou la participation du public à l'élaboration des textes juridiques¹⁴³. Tout le long de ce chapitre, nous avons fait un aperçu sur le concept de la transparence en l'analysant dans le droit interne où nous avons observé son comportement en droit privé interne, mais aussi en droit public, comme en droit international. Plus loin, nous avons vu qu'elle était un gage de la transformation de l'État une fois prise comme instrument de l'État. Le paradigme issu de la transparence impose aux décideurs la manière de concevoir un problème posé et oriente nécessairement la solution apportée par elle.
293. Le principe de transparence est un outil de gestion publique qui consiste à rendre les informations et les actions publiques accessibles à tous les citoyens. L'objectif principal de ce principe est de renforcer la confiance entre les gouvernements et les citoyens, en permettant à ces derniers d'avoir une meilleure visibilité sur les actions menées par les pouvoirs publics.
294. Cette transparence peut permettre de réduire les risques de corruption et de favoritisme, car elle permet de rendre compte des décisions et des actions prises par les gouvernements. Elle peut également permettre aux citoyens de mieux comprendre les politiques publiques et de participer plus activement à la prise de décision, en fournissant des informations précises et détaillées sur les choix qui sont faits.
295. En fin de compte, le principe de transparence peut aider à améliorer la qualité de la gestion publique, en permettant aux gouvernements de prendre des décisions plus éclairées et en améliorant l'efficacité des politiques publiques. Cela peut également aider à renforcer la confiance entre les citoyens et les gouvernements, en garantissant que ces derniers sont responsables de leurs actions et agissent dans l'intérêt général.
296. Après avoir étudié la transparence, nous allons maintenant nous intéresser à la problématique de la transparence fiscale et de l'intégration économique régionale.

¹⁴³ F. BLANCO, J.-M.P. PONTIER et B.P. STIRN, « Pouvoirs du juge et contentieux administratif de la légalité: contribution à l'étude de l'évolution et du renouveau des techniques juridictionnelles dans le contentieux de l'excès de pouvoir », 2010.

CHAPITRE II

PROBLÉMATIQUE DE LA TRANSPARENCE FISCALE ET DE L'INTÉGRATION ÉCONOMIQUE RÉGIONALE

297. À la suite du chapitre précédent, ce chapitre traitera de la problématique du concept de la transparence fiscale de manière globale (section 1ère), et aussi du concept d'intégration économique, pour permettre une bonne collecte des impôts dans la région des Grands Lacs Africains (section 2ème).

Section 1. Un concept aux multiples incidences

298. Comme développé dans l'introduction, au début de notre recherche, nous voulons, par le traitement du sujet que nous étudions, parvenir à une confirmation ou non de ce que nous considérons, à notre avis, comme étant une théorie scientifique, la théorie de la transparence fiscale, en partant de plusieurs interrogations sur ladite théorie.

299. En effet, la théorie développée de la transparence fiscale que nous soutenons présentement, peut-elle être en mesure de provoquer une intégration économique, laquelle est basée sur les échanges économiques dans les États membres de la région des grands lacs africains, à travers la coopération fiscale en outrance et l'échange des informations sur demande ou automatique entre les administrations fiscales de ces États ? Il est question à ce stade de trouver des liens directs entre transparence et fiscalité, et plus loin avec l'intégration. Beaucoup d'interrogations en effet, car, à la fin de notre recherche, nous allons affirmer ou infirmer ce questionnement.

300. Dans cette section, nous nous concentrerons sur les notions juridiques de la transparence dans la législation française (§1), et ensuite du concept de la transparence fiscale (2).

§1. Les notions juridiques de la transparence fiscale dans la législation française

301. La transparence fiscale est un concept qui fait référence à l'obligation pour les entreprises et les particuliers de divulguer des informations fiscales de manière

transparente et complète. Cela peut inclure des informations telles que leurs revenus, leurs actifs, leurs dettes, leurs impôts et leurs contributions sociales¹⁴⁴.

302. En droit, la transparence fiscale est de plus en plus considérée comme une norme internationale et est souvent appliquée dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale et la fraude fiscale. Par exemple, des réglementations telles que l'échange automatique d'informations fiscales entre les pays ont été mises en place pour aider les gouvernements à lutter contre les pratiques fiscales abusives¹⁴⁵.
303. En général, la transparence fiscale est un concept important en droit qui vise à assurer une divulgation complète et transparente des informations fiscales dans le but de lutter contre l'évasion fiscale et la fraude fiscale.
304. Pour approfondir notre compréhension, nous étudierons le régime juridique de la transparence fiscale (A) et les avantages et inconvénients de la transparence fiscale (B).

A - Le régime juridique de la transparence fiscale

1) Définition de la transparence fiscale

305. Le concept de transparence fiscale en droit français est une notion clé en matière de fiscalité et de droit des sociétés. Elle concerne principalement le mode d'imposition des entités juridiques, notamment les sociétés, et se distingue de la notion d'opacité fiscale.
306. La transparence fiscale désigne un régime dans lequel une entité juridique (comme une société ou une structure assimilée) n'est pas directement imposée sur ses bénéficiaires. Ce sont les membres ou associés de cette entité (physiques ou moraux) qui sont personnellement imposés, proportionnellement à leur participation dans les résultats de cette entité.

¹⁴⁴ "Transparency in tax matters" publié par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Ce document fournit des recommandations et des pratiques exemplaires pour promouvoir la transparence fiscale, notamment dans le cadre de l'échange automatique d'informations fiscales entre les gouvernements.

¹⁴⁵ "Transparency and disclosure in tax law" par Steven Dean, publié dans l'American Bar Association Journal. Cet article examine les défis et les opportunités liés à la transparence fiscale, y compris les avantages pour les gouvernements et les citoyens, ainsi que les préoccupations en matière de protection des données personnelles et de confidentialité.

307. En d'autres termes, l'entité est « fiscalement neutre », ce qui signifie que ses revenus ou bénéfices sont transmis directement aux associés pour être imposés entre leurs mains.

2) Entités concernées par la transparence fiscale

308. Certaines structures juridiques bénéficient par nature ou sur option de la transparence fiscale, notamment :

Les sociétés de personnes :

- Exemples : les Sociétés en Nom Collectif (SNC), les Sociétés Civiles Immobilières (SCI), les Sociétés Civiles (SC).
- Ces entités sont généralement soumises à l'impôt sur le revenu (IR), sauf option pour l'impôt sur les sociétés (IS).
- Les bénéfices de ces sociétés sont répartis entre les associés, qui les déclarent dans leur propre déclaration fiscale.

Les entreprises individuelles : Dans ce cas, l'entrepreneur est directement imposé sur les revenus générés par son activité.

Certaines sociétés commerciales sur option : Par exemple, une Société par Actions Simplifiée (SAS) ou une Société à Responsabilité Limitée (SARL) peut opter temporairement pour le régime de transparence fiscale sous certaines conditions.

B - Avantages et inconvénients de la transparence fiscale

1) les avantages de la transparence fiscale

309. Le régime de transparence fiscale offre plusieurs avantages, aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, en fonction de l'objectif poursuivi. Ces avantages peuvent être étudiés dans deux contextes : le cadre national (comme en France) et le cadre international (tel que promu par l'OCDE). Cependant, appliqué aux sociétés de personnes ou autres entités similaires, ce régime présente les avantages suivants :

- **Éviter la double imposition :** Contrairement aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (IS), où les bénéfices sont imposés une première fois au niveau de la société et une seconde fois lors de leur distribution sous forme de dividendes, la transparence fiscale permet une seule imposition.

- **Souplesse fiscale** : Les associés sont imposés en fonction de leur situation personnelle, ce qui peut parfois réduire le montant global de l'impôt.
- **Attractivité pour certaines activités** : Ce régime est souvent adapté aux structures familiales ou aux petites entreprises.

310. La transparence fiscale présente de nombreux avantages, que ce soit au niveau national ou international. Elle favorise une fiscalité plus équitable, améliore la coopération entre les États et renforce la confiance dans les systèmes fiscaux. Cependant, pour tirer pleinement parti de ces avantages, il est essentiel d'assurer une application équilibrée et de soutenir les contribuables dans la gestion des nouvelles obligations fiscales qu'elle peut impliquer.

2) Les inconvénients de la transparence fiscale

311. Malgré ses avantages, le régime de transparence fiscale comporte aussi plusieurs inconvénients, que ce soit au niveau national (dans le cadre de la fiscalité des sociétés transparentes) ou international (dans les politiques fiscales promues par l'OCDE). Voici les principaux inconvénients liés à ce concept :

- **Responsabilité fiscale des associés** : Chaque associé est tenu de payer l'impôt sur sa part des bénéfices, même si ceux-ci n'ont pas été distribués.
- **Complexité pour les associés** : Les règles de déclaration peuvent être compliquées, surtout pour les sociétés comptant plusieurs associés avec des situations fiscales variées.
- **Limitation aux petites structures** : La transparence fiscale est souvent moins adaptée aux grandes entreprises, où l'impôt sur les sociétés peut être plus favorable.

312. Si la transparence fiscale contribue à lutter contre l'évasion fiscale et favorise une imposition plus équitable, elle peut également engendrer des coûts administratifs, des contraintes pour les contribuables et des risques d'atteinte à la vie privée. Il est donc essentiel de trouver un équilibre entre la promotion de la transparence et la protection des intérêts légitimes des contribuables et des entreprises.

§2. Le concept de la transparence fiscale selon l'OCDE

A. La vision de la transparence fiscale par l'OCDE

1) Définition générale de la transparence fiscale selon l'OCDE

313. Selon l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), la transparence fiscale peut être définie comme "l'obligation d'un État de divulguer et de rendre accessibles les informations fiscales pertinentes à des tiers, de manière rapide, fiable, efficace et peu coûteuse, sans compromettre la confidentialité des informations personnelles des contribuables que les gouvernements doivent fournir des informations fiscales aux autres pays et aux citoyens de manière transparente et complète, tout en protégeant la vie privée des contribuables. La transparence fiscale implique souvent des échanges automatiques d'informations fiscales entre les pays, ainsi que la publication de certaines informations fiscales par les entreprises et les particuliers¹⁴⁶.

Pour l'OCDE donc, la transparence fiscale signifie :

- **L'accès aux informations fiscales nécessaires** par les administrations fiscales pour garantir une imposition juste et équitable ;
- **L'échange d'informations entre les États** pour prévenir l'évasion fiscale, notamment par les multinationales et les grandes fortunes ;
- **La clarté des règles fiscales**, permettant aux contribuables de respecter facilement leurs obligations fiscales.

314. En effet, Pour l'OCDE¹⁴⁷, une transparence fiscale accrue permet de disposer d'informations essentielles à la lutte contre l'évasion fiscale, ce qui accroît à son tour la mobilisation des ressources nationales et contribue à la lutte contre les flux financiers illicites.¹⁴⁸

¹⁴⁶ OCDE. (2017). "Exchange of information on request: Handbook for peer reviews 2017". Organisation de coopération et de développement économiques. Ce document fournit des lignes directrices pour l'échange de renseignements sur demande entre les administrations fiscales de différents pays. Il explique également les principes de transparence fiscale et fournit des exemples concrets pour aider les administrations à mettre en œuvre ces pratiques.

¹⁴⁷ OCDE, Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapport d'examen par les pairs sur l'échange de renseignements sur demande, OECD, 2018, p. 54 à 55, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/forum-mondial-sur-la-transparence-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales-gabon-2022-deuxieme-cycle-phase-1_ceb17521-fr (Consulté le 10 mars 2020).

¹⁴⁸ *Ibid.*

315. L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) est l'une des principales organisations internationales qui travaille à promouvoir la transparence fiscale à l'échelle mondiale. L'OCDE a notamment développé une série de normes internationales pour l'échange automatique d'informations fiscales entre les pays (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters).
316. L'OCDE travaille également à l'élaboration de directives pour la transparence fiscale des entreprises multinationales, notamment à travers son projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) qui vise à lutter contre les pratiques fiscales agressives des entreprises.

2) Le cadre conceptuel de la transparence fiscale selon l'OCDE

317. Les principes de transparence fiscale et d'échange efficace d'informations sont principalement énoncés dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2002 (Modèle de convention fiscale de l'OCDE) et ses commentaires, ainsi que dans l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.¹⁴⁹
318. L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a développé plusieurs modalités pour renforcer la transparence fiscale et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales¹⁵⁰. Voici les principales modalités :
1. **Échange automatique d'informations** : Les pays doivent échanger automatiquement des informations fiscales sur les contribuables avec les autorités fiscales des autres pays où ces contribuables ont des intérêts économiques¹⁵¹ ;
 2. **Déclaration pays par pays** : Les entreprises multinationales doivent fournir une déclaration pays par pays qui résume les informations financières et fiscales pertinentes pour chaque pays où elles sont présentes¹⁵² ;
 3. **Normes de transparence pour les comptes financiers** : Les pays devraient imposer des normes de transparence pour les comptes financiers afin de faciliter l'échange automatique d'informations fiscales entre les autorités fiscales de différents pays¹⁵³ ;

¹⁴⁹ OCDE, *Op.cit.*

¹⁵⁰ OCDE, « Les modalités de l'échange automatique de renseignements en matière fiscale », 2019, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-automatique-renseignements/les-modalites-de-lechange-automatique-de-renseign-en-matiere-fiscale.htm>.

¹⁵¹ *Ibid.*

¹⁵² OCDE (2015), "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Action 13 - Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>

¹⁵³ OCDE (2020), "Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Peer Reviews 2020", OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/a42485f9-en>

4. **Échange d'informations sur demande** : Les pays doivent fournir des informations fiscales sur demande à d'autres pays lorsque cela est nécessaire pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales¹⁵⁴.
5. **Évaluation mutuelle** : Les pays doivent évaluer mutuellement leur régime de transparence fiscale et coopérer pour améliorer la qualité et l'efficacité des systèmes de transparence fiscale¹⁵⁵.

319. En appliquant ces modalités, les gouvernements et les entreprises peuvent renforcer la transparence fiscale, promouvoir des pratiques fiscales équitables et combattre efficacement la fraude et l'évasion fiscales internationales. Et, ces modalités pour l'OCDE visent à renforcer la collaboration entre les pays pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

B - Transparence fiscale comme moyen de lutte efficace contre la fraude et l'évasion fiscales

1) Instruments et initiatives de l'OCDE

320. L'OCDE s'appuie sur des instruments juridiques et initiatives pour renforcer la transparence fiscale :

a. Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

321. La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (ou Convention de l'OCDE et du Conseil de l'Europe sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale) est un instrument international visant à promouvoir la coopération entre les États en matière fiscale. Elle facilite l'échange d'informations, l'assistance au recouvrement des impôts et d'autres formes de collaboration pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales.¹⁵⁶

¹⁵⁴ *Anti-Tax Avoidance Package, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, and the European Economic and Social Committee, European Commission, Bruxelles, European Commission, 2016, disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en.*

¹⁵⁵ IMF, *Fighting Tax Evasion and Avoidance*, Policy Paper, Washington DC, International Monetary Fund, 2019, disponible sur <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/02/05/Fighting-Tax-Evasion-and-Avoidance-46508>.

¹⁵⁶ R. ECCLESTON, « Une analyse comparative de la transparence fiscale internationale et de l'échange d'informations : l'impact de l'OCDE sur les lois sur la transparence », *op. cit.*

322. Cet instrument juridiquement contraignant permet l'échange d'informations fiscales entre plus de 140 pays.

b) Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales

323. Créé en 2009, ce forum surveille l'application des normes internationales de transparence fiscale et réalise des examens par les pairs pour évaluer la conformité des États.

324. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales est un organisme international créé pour promouvoir la transparence fiscale et l'échange d'informations fiscales entre les gouvernants. La région des grands lacs africains intéresse ce Forum en tant que zone géographique importante qui englobe plusieurs pays. Cette région a été marquée par des conflits et des guerres civiles qui ont causé des pertes en vies humaines et des déplacements massifs des populations.

325. **Accords d'échange.** Depuis le printemps 2009, l'OCDE a multiplié ses efforts pour obtenir une application rapide et effective de la norme, en soulignant que sa satisfaction peut exiger des réformes législatives dans les États ou territoires concernés ainsi que la signature d'accords d'échange de renseignements ; l'OCDE a encouragé les États à adopter le modèle proposé en 2002, qui reprend l'article 26 du modèle de convention fiscale et qui prévoit également la possibilité d'accords multilatéraux plutôt que bilatéraux (cette solution, plus facile à mettre en œuvre, peut être préférée par les petits pays dont ceux de la région des grands lacs africains). Cette exigence est aujourd'hui renforcée par la mise en place de mécanismes automatiques d'échanges d'informations financières et bancaires.

326. Pour l'essentiel, les travaux internationaux en la matière sont conduits dans le cadre du **Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales**. Le Forum mondial est une enceinte multilatérale créée en 2001 qui, au 1 septembre 2021, rassemblait 163 États ou territoires (outre la participation de l'Union européenne, tous les pays du G20, tous les pays membres de L'OCDE, tous les centres financiers internationaux et un très grand nombre de pays en développement) et qui consacre ses travaux à la transparence fiscale et à l'échange de renseignements (tous les États ou territoires ont vocation à en être membres s'ils s'engagent en faveur de la norme OCDE, s'ils acceptent d'être évalués et s'ils acquittent leur cotisation). Tous ses membres

participent sur un pied d'égalité et prennent des décisions par consensus et tous financent le Forum par des contributions en fonction de leur PIB (outre un montant fixe), ce qui permet au Forum d'être indépendant de l'OCDE¹⁵⁷. Le Forum a été restructuré en septembre 2009 et il dispose notamment, depuis cette date, d'un secrétariat dédié¹⁵⁸.

2) Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

327. La transparence fiscale est un élément clé dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Elle permet notamment de mettre à disposition des autorités fiscales les informations nécessaires pour prévenir, détecter et poursuivre les comportements frauduleux¹⁵⁹.

328. Plusieurs mesures sont mises en place pour renforcer la transparence fiscale. Par exemple, l'obligation pour les entreprises multinationales de déclarer des informations sur leurs activités, leur chiffre d'affaires, leurs profits et leurs impôts payés dans chaque pays où elles sont présentes¹⁶⁰. Les échanges automatiques d'informations fiscales entre les autorités fiscales de différents pays sont également une mesure importante pour améliorer la transparence fiscale et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales¹⁶¹.

329. En fin de compte, une transparence fiscale accrue permet de s'assurer que chaque contributeur paie une part équitable d'impôt sur les bénéfices qu'il réalise. Cela permet de garantir un système fiscal juste pour tous¹⁶².

330. L'évasion et la fraude fiscales mettent en péril les recettes des États du monde entier. La mondialisation offre des perspectives d'accroissement de la richesse mondiale, mais

¹⁵⁷ B. GOUTHIERE, *op. cit.* p.1217

¹⁵⁸ Selon un communiqué de l'OCDE du 26 octobre 2011, « par ses travaux, le Forum mondial veille à ce que tous les citoyens payent leurs impôts afin que les pouvoirs publics perçoivent les recettes nécessaires pour administrer leur pays et financer les services publics ». Le Forum est notamment chargé de la surveillance approfondie et de l'examen par les pairs de la mise en œuvre des standards en matière de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale sur demande (EOIR) et d'échange automatique d'informations (AEOI), tels que proposés par l'OCDE (et repris par l'ONU) dans son modèle de convention fiscale.

¹⁵⁹ OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015: Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, OECD, 2017, p. 6, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-action-1-2015-rapport-final_9789264252141-fr (Consulté le 27 mai 2019).

¹⁶⁰ *Anti-Tax Avoidance Package, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, and the European Economic and Social Committee, European Commission, op. cit.*

¹⁶¹ IMF, *Fighting Tax Evasion and Avoidance*, Policy Paper, Washington dc, International Monetary Fund, 2019, disponible sur <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/02/05/Fighting-Tax-Evasion-and-Avoidance-46508>.

¹⁶² OCDE, *Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapport d'examen par les pairs sur l'échange de renseignements sur demande*, *op. cit.*

multiplie aussi les risques. Face à l'intensification des flux internationaux de capitaux qui accompagne l'avènement d'un système financier mondial, les administrations fiscales du monde entier se heurtent, dans l'application de leur législation fiscale, à des défis sans précédent. Pour les relever, elles doivent recourir de plus en plus à la coopération internationale basée sur la mise en œuvre des normes internationales de transparence et d'échange effectif de renseignements.

331. Elle peut également dissuader les entreprises et les particuliers de s'engager dans des pratiques fiscales abusives, en raison de l'accroissement de la surveillance de leurs activités fiscales, ainsi que des sanctions plus lourdes qui peuvent être infligées en cas de détection de telles pratiques¹⁶³.

332. Enfin, la transparence fiscale peut également contribuer à renforcer la coopération internationale en matière fiscale, en fournissant des informations et en encourageant les échanges d'informations fiscales entre les pays. Dans l'ensemble, la transparence fiscale peut donc jouer un rôle important dans la promotion de pratiques fiscales équitables et équilibrées, tout en contribuant à renforcer la confiance entre les citoyens et les gouvernements.

Section 2. Processus d'intégration rapporté à la région des grands lacs africains

333. Comme indiqué ci-dessus, cette première partie du travail examinera les concepts opératoires en les analysant profondément. En effet, la formalisation de l'idée de l'intégration se fait dans un modèle construit autour d'un certain nombre de notions fondamentales et de mécanismes considérés comme les plus aptes à permettre ou à faciliter la réalisation des exigences intégrationnistes, suscitant pour ce faire la complémentarité. Transparence fiscale et intégration seraient-elles compatibles une fois appliquées dans la région des grands lacs africains ?

334. Ainsi, nous allons, tour à tour, analyser les origines, les types et les niveaux d'intégration (§1) et l'intégration négative et positive (§2).

¹⁶³ OCDE, « Mise en œuvre des standards de transparence fiscale », *op. cit.*

§1 Les origines, types, niveaux et théories d'intégration

- 335.« Dans la hiérarchie des mots obscurs et sans beauté dont les discussions économiques entourent notre langue, le terme d'intégration occupe un bon rang¹⁶⁴. »
- 336.En effet, ce terme transversal s'emploie dans les domaines les plus divers de la science, depuis la mathématique jusqu'à la politique, en passant par l'économie, la sociologie, et il est également étudié sous différents angles. Un auteur axera son analyse sur son contenu, un autre s'intéressera davantage à ses aspects institutionnels, tandis qu'un troisième accordera une attention privilégiée aux conditions nécessaires à sa naissance et son développement¹⁶⁵. Tel est le cas pour Karl DEUTSCH qui estime que la constitution d'une « communauté de sécurité » (synonyme de groupe) en état d'intégration est déterminée par plusieurs facteurs, notamment la comptabilité des valeurs. L'intégration affecte donc le comportement politique des États et leurs espoirs économiques¹⁶⁶.
- 337.Cette sous-section se penche sur les origines et types d'intégration (A), et l'analyse des théories d'intégration (B).

A - Origines et types d'intégration

- 338.**Définition.** Du latin « *integrare* », intégrer signifie rendre complet, achever. Il s'agit en fait d'« assembler des parties pour en former un tout cohérent »¹⁶⁷ Et dans ce sens, intégrer les États d'une même région ou sous-région, « c'est créer une entité distincte régie par des institutions communes, qui prennent des décisions acceptées par ces entités de base, jouissant des mêmes droits et assumant les mêmes obligations, et engagés tous dans la réalisation des projets communs dans les domaines économique, politique, juridique et social ». ¹⁶⁸
- 339.Pour Pierre de SENARCLENS, « l'intégration désigne le développement de rapports économiques et sociaux créant une interdépendance croissante entre les États ; elle s'inscrit d'ordinaire dans un espace géographique spécifique. Elle implique un degré plus

¹⁶⁴ J.-J. CHEVALLIER, « L'Europe sans rivages », *Revue française de science politique*, 1955, vol. 5, n° 2, pp. 438-442. p. 149.

¹⁶⁵ L. NGILA MOKE, *La théorie de l'émergence communautaire par l'intégration économique sous-régionale : regard sur la Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale « CEEAC »*, *op. cit.*

¹⁶⁶ DEUTSCH, K. W, cité par *Ibid.*p.106.

¹⁶⁷ O. NDESHYO R., *Manuel de droit communautaire africain. Objet, sources, caractéristiques et domaines Tome I, Tome I, Tome 1*, 1^{re} éd., Bibliothèque des Facultés de Droit des Universités congolaises, Kinshasa, Etat et Société, 2011. p.8

¹⁶⁸ *Ibid.*

ou moins élevé d'institutionnalisation. Elle peut également signifier le processus par lequel les États mettent en place des mécanismes visant à renforcer leur cohésion mutuelle et leurs rapports de solidarité, en vue de partager, ou même de confondre leur souveraineté respective »¹⁶⁹.

340. Selon F. GONIDEC, l'intégration peut être définie comme étant à la fois « un processus et une situation qui, à partir d'une société internationale morcelée en unités indépendantes les unes des autres, tendent à leur substituer de nouvelles unités plus ou moins vastes, dotées au minimum du pouvoir de décisions soit dans un ou plusieurs domaines déterminés, soit dans l'ensemble des domaines relevant de la compétence des unités intégrées, à susciter, au niveau des consciences individuelles, une adhésion ou une allégeance et à réaliser, au niveau des structures, une participation de tous au maintien et au développement de la nouvelle unité »¹⁷⁰

341. Une autre définition de l'intégration proposée par E. Durkheim est : Ce processus est assimilé à l'apprentissage des normes et des valeurs qui régissent une entité sociale, et cet apprentissage passe par la médiation, entre autres, de la famille, de l'école ou des groupes de pairs. L'auteur a compris l'intégration comme une usine à futurs citoyens¹⁷¹. Ces instances prédisposent l'individu à vivre en société. L'intégration est donc le résultat de la socialisation.

342. En France à l'époque contemporaine, le **Haut Conseil à l'Intégration** propose la définition suivante : « L'intégration consiste à susciter la participation active à la société tout entière de l'ensemble des femmes et des hommes appelés à vivre durablement sur notre sol en acceptant sans arrière-pensée que subsistent des spécificités notamment culturelles, mais en mettant l'accent sur les ressemblances et les convergences dans l'égalité des droits et des devoirs, afin d'assurer la cohésion de notre tissu social »

343. Comme on peut le constater, l'intégration n'est pas un concept facile à définir. Sa définition soulève, comme le soutient le professeur LABANA¹⁷² un certain nombre de problèmes liés aux différentes formes et nuances qu'elle renferme. C'est ainsi qu'on parle de l'intégration économique, de l'intégration socio-culturelle, de l'intégration

¹⁶⁹ P. de SENARCLENS et Y. ARIFFIN, *La politique internationale : théories et enjeux contemporains*, Paris, A. Colin, 2016, p.86

¹⁷⁰ P.F. GONIDEC, Cité par L.A. LABANA, *Intégration économique en Afrique : problèmes et perspectives*, op. cit., p.14.

¹⁷¹ É. DURKHEIM, M. DEBESSE et P. FAUCONNET, *Éducation et sociologie*, Quadrige, Paris, PUF, 2012.

¹⁷² L.A. LABANA, *Intégration économique en Afrique : problèmes et perspectives*, op. cit. p. 177-184

professionnelle, de l'intégration politique, de l'intégration industrielle, etc. C'est ce dernier aspect qui nous intéresse dans le cadre des relations internationales.

344. Le concept de l'intégration renvoie à l'idée selon laquelle les membres d'une collectivité entretiennent entre eux des relations satisfaisantes, s'incorporent et évoluent dans leur milieu selon les normes de celui-ci.

345. Parlant de l'intégration économique, monsieur Raymond ARON considère que « deux unités économiques peuvent être considérées comme ayant réalisé le plus haut degré d'intégration quand les transactions entre deux individus placés dans l'une ou l'autre unité ressemblent, à très peu de choses près, à des transactions entre individus de la même unité »¹⁷³. C'est, en d'autres termes, l'élimination de la discrimination entre les unités économiques appartenant à différentes nations et l'unification des plans d'un ensemble de centres de décisions appelés à former un seul système économique¹⁷⁴.

346. En effet, pour nous et dans sa phase interne, le processus d'intégration consiste à accroître la solidarité entre les éléments d'un ensemble préexistant, à accroître et à développer la cohésion d'un ensemble déjà constitué ; l'intégration : « un processus d'unification d'une société qui suppose non seulement la suppression des conflits, mais aussi le développement des solidarités »¹⁷⁵.

1) Origines du mouvement d'intégration

347. L'on ne peut s'empêcher d'affirmer que le mouvement d'intégration, qui tire son origine en Europe occidentale avec les accords institutifs du **BENELUX**¹⁷⁶ dans les années 1945, s'est étendu progressivement dans toute l'Europe¹⁷⁷.

348. Ainsi, ce mouvement, tel qu'il s'est développé en Europe après la Seconde Guerre mondiale, constitue un phénomène singulier. Il a pris, dès ses origines, une orientation politique marquée, impliquant l'établissement d'institutions disposant de pouvoirs supranationaux, dans le but de mettre un terme à l'enchaînement séculaire de confrontation

¹⁷³ J.-J. CHEVALLIER, « L'Europe sans rivages », *op. cit.* p. 419

¹⁷⁴ A. CUVILLIER, *Nouveau vocabulaire philosophique*, 55, s.l., Persée - Portail des revues scientifiques en SHS, 1957, disponible sur https://www.persee.fr/doc/phlou_0035-3841_1957_num_55_46_4917_t1_0305_0000_2.

¹⁷⁵ DUVERGER, M., Cité par Pierre De Sernaclens : *La politique internationale*, 2^{ème} éd., Armand Colin, Paris, 1998, p. 165.

¹⁷⁶ BENELUX : <https://www.benelux.int/fr/benelux-unie/histoire>

¹⁷⁷ L. NGILA MOKE, *La théorie de l'émergence communautaire par l'intégration économique sous-régionale : regard sur la Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale « CEEAC »*, *op. cit.*

et de guerres. Ce processus fournit la manifestation la plus saisissante des innovations institutionnelles, marquant l'érosion partielle des souverainetés étatiques dans certains secteurs de la vie économique et sociale¹⁷⁸. Donc, à l'origine, ce sont notamment l'Europe des Six et, à un degré moindre, les Unions Douanières d'Amérique Latine et d'Afrique qui ont suscité un vif intérêt pour tous les processus qui semblaient conduire à une intégration toujours plus grande dans le monde.⁽¹⁷⁹⁾

349. En Afrique, avec l'avènement des indépendances politiques vers les années 1960, les États sont aussitôt fascinés par le succès relatif au phénomène d'intégration.

2) Les types d'intégration

a. Intégration économique

350. L'intégration économique est « l'ensemble des procédés par lesquels deux ou plusieurs nations créent un espace économique »¹⁸⁰. Selon monsieur PAD UGO, l'intégration économique est « un processus d'élimination progressive d'obstacles aux échanges entre plusieurs pays, de confrontation entre les politiques respectives, un processus de coordination et d'harmonisation des directives économiques principales.¹⁸¹

351. Pour monsieur David RICARDO, l'intégration économique est « une nécessité de commerce international, laquelle nécessité est dictée par l'interdépendance des ressources et disponibilités entre des unités, conduisant ainsi à la réalisation de l'intégration. »¹⁸²

352. Monsieur Bella BALASSA, quant à lui, définit l'intégration économique comme « une suppression progressive des discriminations respectives du commerce entre les nations menant vers l'unification politique. »¹⁸³

353. À notre avis, l'intégration économique est un procédé mis en place par plusieurs États, qui se réalise que dans ce monde interdépendant, aucun État, quel qu'il soit, ne peut se

¹⁷⁸ P. de SENARCLENS et Y. ARIFFIN, *La politique internationale, op. cit.* p.166 – 167.

¹⁷⁹ M.-C. SMOUTS, D. BATTISTELLA et P. VENNESSON, *Dictionnaire des relations internationales: approches, concepts, doctrines*, 3^e éd., Dictionnaires, Paris, Dalloz, 2012. p.275 – 276.

¹⁸⁰ K.C. KANINDA, *Regroupements régionaux et développement économique en Afrique Noire*, Collection travaux et recherches / Université Nationale du Zaïre, CEPAC, Lubumbashi, Cepac, 1979. p.45

¹⁸¹ Voir G. KABAMBA WA KABAMBA, *La communauté économique du 21^{ème} siècle: Mythe ou réalité?*, Kinshasa, M.E.S, 2003.31 – 32

¹⁸² RICARDO, D., in *Ibid.* p.30.

¹⁸³ BALASSA, B., in O. NDESHYO R., *Manuel de droit communautaire africain. objet, sources, caractéristiques et domaines Tome I, Tome I, Tome 1*, 1^{re} éd., Bibliothèque des Facultés de Droit des Universités congolaises, Kinshasa, Etat et Société, 2011. p.30

suffire à lui-même ; chaque État a besoin des autres pour amoindrir les obstacles au commerce international et pour chercher ensemble des conditions favorables à leur coordination.

354. Comme on peut le constater, en économie, l'intégration désigne la stratégie de regroupement d'activités au sein d'une même entreprise qui permet de maîtriser le savoir-faire technique, commercial ou financier pour accroître la productivité et bénéficier d'effets de synergie.

355. Pour les États d'une même sous-région, allusion faite à la région des grands lacs africains, la constitution d'une zone d'intégration économique peut être considérée comme une source de croissance économique par le libre-échange qu'elle va instaurer. Celui-ci sera profitable aux consommateurs des États membres, car il stimule la concurrence, tout en faisant pression sur les prix à la baisse, ce qui favorisera les innovations ; la transparence fiscale aidant, le vaste marché ainsi créé permettra des économies d'échelle.

356. En termes d'avantages, les États gèrent leurs intérêts économiques et commerciaux dans le cadre d'institutions communes. Ce qui nous pousse à penser, l'intégration économique rend chaque jour, plus nécessaire et possible, des progrès vers l'union politique.

357. **Les sortes d'intégration économique.** En économie, il y a deux sortes d'intégration : l'*intégration verticale* et l'*intégration horizontale*.¹⁸⁴ On parle de l'intégration est *verticale* quand le regroupement concerne les différents stades de production et de distribution d'un même type de produits ou services donnés. Elle est *horizontale* ou plane, lorsque l'agrandissement d'une entreprise développe son activité économique au même degré de la chaîne des valeurs que ses produits. Le but est de répartir les coûts sur une plus grande quantité des produits, de réduire les aléas par le biais des produits de substitution ou, tout simplement d'éviter la concurrence.

358. **Les étapes de l'intégration économique.** La théorie traditionnelle de l'intégration développée par monsieur Bella BALASSA enseigne que l'intégration économique est une évolution successive qui se déroule en cinq étapes décrites ci-haut. Cette analyse est comparable à celle initiée par l'économiste et historien américain Walt Whitman

¹⁸⁴ <http://www.toupie.org/dictionnaire/integration.html>

ROSTOW ⁽¹⁸⁵⁾, qui distinguait également les cinq étapes du développement par lesquelles toute société devait passer pour atteindre le développement économique.

359. Cependant, l'avantage de l'approche de Bella BALASSA est de prendre « l'intégration, à la fois, comme un processus et comme une situation. Prise comme processus, l'intégration serait un ensemble de mesures destinées à supprimer les discriminations entre les unités économiques, appartenant à différents pays, en vue de l'intensification des échanges. Vue en tant que situation, l'intégration désignerait l'absence de toutes discriminations entre les économies nationales. » ¹⁸⁶

360. Comme on peut le constater, l'intégration économique se réalise par la création de zones régionales, par l'intensification progressive des échanges et par le regroupement des ressources rares, comme par exemple des capitaux techniques nécessaires à la réalisation des projets industriels. L'intégration doit permettre de rationaliser l'implantation des industries et favoriser l'industrialisation des pays par la zone ¹⁸⁷.

361. De même l'intégration économique peut se réaliser par la libéralisation progressive des échanges internes de la zone, la mise en place d'un actif extérieur commun et l'harmonisation des politiques. En voici les étapes : ¹⁸⁸

1. **La Zone de libre-échange** qui exige la suppression des restrictions quantitatives et de droits de douane aux frontières des unités composantes. Concernant les échanges, l'intégration régionale doit avoir deux effets : elle doit intensifier les échanges et réorienter les courants d'échanges en matière de transport par excellence.
2. **L'Union douanière**, qui est le modèle d'une zone de libre-échange, mais elle est dotée d'un tarif extérieur commun où les législations nationales douanières sont harmonisées. À cet effet, pour J. VINER ¹⁸⁹, l'Union douanière doit remplir les conditions suivantes :
 - Une complète élimination des tarifs douaniers entre les membres de l'union ;
 - L'établissement d'un tarif douanier uniforme sur les importations en provenance des pays extérieurs à l'union ;
 - Une redistribution concertée des revenus douaniers entre les pays membres. ⁽¹⁹⁰⁾

¹⁸⁵ T.-G. PARK, « W. W. Rostow et son discours sur l'économie en Corée du Sud dans les années 1960 », *Histoire, économie & société*, 2006, n° 2, pp. 281-289.

¹⁸⁶ M.A. GLELE, *Introduction à l'Organisation de l'unité africaine et aux organisations régionales africaines*, 1986, disponible sur <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k33241918> (Consulté le 17 avril 2022), p.61.

⁽¹⁸⁷⁾ [Http://www.reyonner.com/anthro/interthnique/modèle-html](http://www.reyonner.com/anthro/interthnique/modèle-html)

⁽¹⁸⁸⁾ J.-B. MAMBA WA NGINDU, « Le regroupement régional dans la politique étrangère du Zaïre. Evolution et problèmes », 1980.p.8

¹⁸⁹ J. VINER in L. NGILA MOKE, *La théorie de l'émergence communautaire par l'intégration économique sous-régionale : regard sur la Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale « CEEAC »*, op. cit.

¹⁹⁰ VINER in *Ibid.*

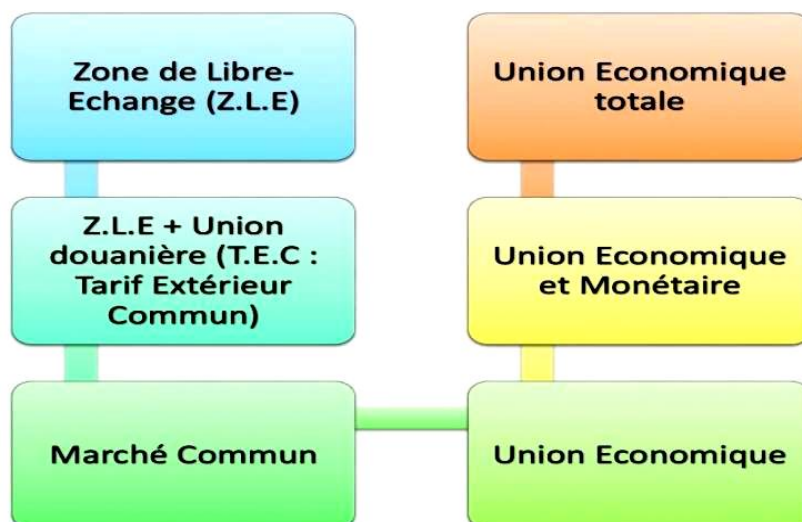
3. **Le Marché commun** fait appel à la suppression de toutes les restrictions concernant les mouvements de facteurs de production à l'intérieur de la zone constituée. Il implique une intégration plus étendue et la mise en place de structures communautaires imposantes habilitées par une délégation de souveraineté des États, à intervenir dans de nombreux domaines tels que les règles de concurrence, la propriété industrielle, le droit du travail, etc.

362. A ce stade, « les États membres ont, non seulement supprimé les obstacles aux échanges intérieurs mais ils ont aussi adopté une position commerciale et un tarif extérieur communs à l'égard des pays tiers. »⁽¹⁹¹⁾

4. **L'Union économique** est un marché commun où l'harmonisation des politiques économiques a réussi, surtout dans le domaine de la politique industrielle, agricole, conjoncturelle et monétaire. En fait, l'union économique vise l'harmonisation des politiques économiques, monétaires, fiscales et sociales au sein de la zone constituée.

5. **L'intégration économique totale** est conçue comme une suppression progressive des discriminations restrictives du commerce entre les États membres, pour conduire vers une unification politique. Ce type d'intégration suppose donc la création d'un ensemble coordonné de structures reposant sur un système commun de normes juridiques telles que l'harmonisation des plans et des programmes de développement de différents États, ainsi que la coordination dans le domaine des productions agricoles et la promotion des règles applicables à des secteurs déterminés.

Figure 1: Schéma des étapes de l'intégration économique régionale



Source : <https://www.google.com/imgres?>

¹⁹¹ M. BIALES, J.-L. RIVAUD et R. LEURION, *Notions fondamentales d'économie*, 5^e éd., Enseignement supérieur, Vanves, Foucher, 2007.p. 290.

363. Il va sans dire que la description sommaire de ces différentes étapes montre que l'intégration peut se réaliser à travers un processus qui aboutit à un plus grand degré d'unité, de libéralisation des économies nationales et à leur coordination. La mise en place d'une monnaie unique est aussi le résultat de ce long processus à travers la zone de libre-échange et l'union douanière¹⁹².

364. Ce qui nous permet de parler des autres formes d'intégration, l'intégration politique et l'intégration sociale.

b. L'intégration politique

365. Pour K. DEUTSCH, il pense l'intégration politique comme « un processus qui peut conduire à une condition dans laquelle un groupe de gens atteignent dans un territoire un sens de communauté et des institutions et des pratiques assez solides pour assurer, pendant un long moment, les attentes d'un changement pacifique au sein de la population »⁽¹⁹³⁾.

366. Pour E. HAAS, il définit l'intégration politique comme « processus par lequel les acteurs politiques dans plusieurs nations distinctes sont persuadés d'orienter leurs loyautés, leurs attentes et leurs activités politiques vers un nouveau centre dont les institutions possèdent ou demandent une juridiction au-dessus des États nations qui préexistaient »⁽¹⁹⁴⁾.

367. De manière générale, sur le plan politique, l'intégration peut être perçue comme la cession ou l'abandon partiel ou total de certaines compétences étatiques au profit d'un organisme régional ou supranational. La création des États-Unis d'Amérique illustre bien la notion d'intégration politique.

c. Intégration sociale

368. Le concept d'intégration, tel qu'il a été élaboré par **E. Durkheim** se développa dans le contexte de la révolution industrielle de la fin du 19^{ème} siècle et cherchait ainsi à analyser comment, dans des circonstances de transformations socio-économiques, un groupe social pourrait quand même arriver à maintenir son équilibre et sa cohésion interne.

¹⁹² L. NGILA MOKE, *op. cit.* p.67

¹⁹³ L. NGILA MOKE, *op. cit.* p.67

¹⁹⁴ E.B. HAAS, *The uniting of Europe: political, social and economic forces 1950-1957*, Library of World Affairs, n° 42, London, Stevens [and] Sons, 1958. p.16

369. Cependant, Durkheim montre que la transformation d'un groupe social traditionnel en une société industrielle, suite aux mutations de l'environnement socio-économique, est susceptible de mener à une perte de solidarité intrasociale, mais plutôt au développement d'un nouveau type de solidarité.

370. L'intégration est donc un lien social qui unit les membres d'un groupe et qui fait que les individus acceptent de vivre dans ce groupe.

d. Intégration culturelle

371. La culture se définit comme « un ensemble des usages, des coutumes, des manifestations artistiques, religieuses, intellectuelles qui définissent et distinguent un groupe, une société ». ¹⁹⁵

372. Au sens courant du terme, la culture est l'ensemble de connaissances qui caractérisent une « personne cultivée ». Et au sens sociologique, la culture désigne l'ensemble de valeurs, de normes et de pratiques acquises et partagées par les membres d'une société. ¹⁹⁶

373. Il découle de cette définition sociologique que, la culture renferme trois composantes, à savoir :

- Les **valeurs**, c'est-à-dire des idéaux auxquels les membres d'une société adhèrent et qui se manifestent concrètement dans leurs manières de penser, de sentir, d'agir ¹⁹⁷ ;
- Les **normes**, qui sont des règles de conduite de la vie en société auxquelles les individus sont censés se conformer ;
- Les **modes de vie**, ce sont en fait les pratiques sociales et culturelles adoptées par les individus, c'est-à-dire les activités réalisées de façon régulière par les membres d'un groupe social ou d'une société. ¹⁹⁸

374. Pour la région des grands lacs africains, le swahili est la langue véhiculaire par excellence de la région, un moyen de communication entre les populations de toute l'Afrique orientale par surcroît. Cette langue est parlée en Tanzanie (langue nationale depuis 1967), au Kenya (langue nationale depuis 1974), en Ouganda c'est une langue des commerçants

¹⁹⁵ LAROUSSE (éd.), *Larousse poche 2010: dictionnaire 48000 définitions, 8000 noms propres, inclus un précis de conjugaison*, Dictionnaire Larousse poche, Paris, Larousse, 2009.p. 227

¹⁹⁶ J.-Y. CAPUL et O. GARNIER, *Dictionnaire d'économie et de sciences sociales*, Paris, Hatier, 2011.p.131.

¹⁹⁷ *Ibid.*

¹⁹⁸ *Ibid.*p.132-134.

et des arabes. Le swahili est effectif au Rwanda et au Burundi, aussi en RD Congo où elle est l'une des langues nationales depuis toujours et parlée dans une grande partie du pays.

3) Les niveaux d'intégration

375. Suivant monsieur Philippe BRAILLARD, l'intégration peut se réaliser « soit au niveau national, entre les diverses communautés formant une entité nationale ; soit au niveau régional, entre diverses entités nationales ; soit encore au niveau mondial, entre toutes les entités formant le système international. Au niveau régional comme au niveau mondial, on peut envisager l'intégration de diverses façons, comme allant d'un lien d'interdépendance assez large dans le cadre d'une communauté tendant vers une unification. Quel que soit le degré d'intégration envisagé, l'intégration implique l'existence de conditions permettant de résoudre, sans recours à la violence sur une large échelle (sans recours à l'affrontement), les divers conflits qui peuvent naître dans le cadre du système que forment les sociétés participant à cette intégration. »¹⁹⁹

376. De ce qui précède, il y a lieu de relever trois niveaux d'intégration à savoir : l'intégration nationale, l'intégration régionale et l'intégration internationale.

a. Intégration nationale

377. Pour ce faire, nous présentons avec Maurice DUVERGER quatre techniques politiques comme moyens pour assurer l'intégration nationale. Il s'agit de : Définition des règles et procédures ; Organisation des services collectifs et gestion rationnelle de la société ; Éducation et socialisation des citoyens ; Usage de la contrainte. Pour DUVERGER, le droit est un ensemble de règles et procédures établies et reconnues par l'État et sanctionnées par lui, car les règles et procédures limitent les antagonismes et excluent la violence²⁰⁰. Le compromis qui découle du respect du droit est, par lui-même, un facteur intégrateur. Il confère au pouvoir une sorte de légitimation. Règles et procédures obligent les citoyens au formalisme et à se respecter les uns les autres.²⁰¹

¹⁹⁹ P. BRAILLARD (éd.), *Théories des relations internationales*, Thémis, Paris, Presses universitaires de France, 1977.p.135

⁽²⁰⁰⁾ M.-N. MABIALA, *Fédéralisme, ethnicité et intégration nationale au Congo/Zaire*, s.l., Institut de Formation et d'Etudes Politiques, 1997, disponible sur <https://books.google.cd/books?id=69ZEAQAIAAJ..p.11-13>.

²⁰¹ L. NGILA MOKE, *op. cit.*p.67

378. Le rôle considérable des services collectifs dans le processus d'intégration nationale est établi par l'éducation et la socialisation, par la correspondance, les techniques d'information et de communication, et par les moyens de transport qui permettent au pouvoir central de jouer un rôle déterminant et d'aider les membres de provinces et groupes ethniques de se former, de s'informer, de correspondre, de voyager, et de communiquer pour entrer en contact. Ce qui permet d'assurer ainsi des avancées significatives dans le processus d'intégration nationale.²⁰²

b. Intégration régionale

379. Le terme « région » s'emploie pour désigner un continent (par exemple, l'Europe). En ce qui nous concerne, dans le cadre de la présente étude, il signifie le continent africain pris globalement, suivant la définition recommandée dans la charte de l'OUA devenue Union Africaine, UA. Les sous-régions correspondent à des groupements d'États qui couvrent un espace plus ou moins étendu. En général, seul le découpage opéré par la CEA, les historiens ou les géographes peuvent servir de référence pour délimiter les sous-régions.²⁰³

380. Cependant, une région est un groupe de pays en situation de forte interdépendance dans un grand nombre de domaines différents. En général, la densité et la nature des transactions politiques et socio-économiques permettent de différencier le groupe de pays en question d'autres groupes comparables.²⁰⁴

381. En ce qui nous concerne dans notre recherche, nous estimons que la région est un espace conventionnel composé d'États animés de volonté d'œuvrer ensemble dans les domaines économique, politique, social, culturel, etc. Pour le développement autocentré de leurs populations. C'est dans ce sens que nous parlons, depuis le début, de la région des grands lacs africains constituée suivant notre objet de recherche.

382. En effet, la régionalisation désigne une tendance, voire un constat empirique, d'une intensification des échanges entre les États au sein d'une même région. Ces flux,

²⁰² L. NGILA MOKE, *op. cit.* p.67

²⁰³ P.F. GONIDEC, *Les organisations internationales africaines: étude comparative*, Collection Droits et sociétés, Paris, L'Harmattan, 1987. p.18.

²⁰⁴ DEUTSCH, K., Cité par M.-C. SMOUTS, D. BATTISTELLA et P. VENNESSON, *Dictionnaire des relations internationales*, 3^e éd., *op. cit.* p.275

favorisés par la proximité géographique, culturelle ou historique, peuvent être tant économiques, financiers, culturels, que politiques.²⁰⁵

383. Par contre, le régionalisme, quant à lui, se réfère plutôt « à la tentative politique de réguler ou de tirer profit de ce flux, à travers une coopération formelle entre au moins deux États».²⁰⁶

384. Ainsi, l'intégration régionale peut être définie, comme « le processus par lequel la régularité et l'intensité des interactions entre certains États et entre certaines sociétés s'accroissent, permettant la constitution d'une communauté de sécurité, d'une interdépendance économique accrue, d'une identité partagée favorisant, dans une aire géographique particulière, le développement d'actions collectives institutionnalisées pouvant aller jusqu'à l'unification politique »²⁰⁷

c. Intégration internationale

385. Ce type d'intégration vise le processus de regroupement entre toutes les entités formant le système international. Ainsi, le système peut être défini comme « un ensemble d'éléments en interaction, formant une totalité et manifestant une certaine organisation. »²⁰⁸

386. En effet, un système international global moderne est caractérisé par des changements observés en son sein. Le changement le plus marquant est l'accroissement considérable du nombre des acteurs internationaux. Le système international est devenu système planétaire ; ce qu'aucun territoire ne peut rester à l'écart du champ des relations internationales.

²⁰⁵ J.-M. SIROËN, *La régionalisation de l'économie mondiale*, Repères, Paris, La Découverte, 2004, p.6, disponible sur <https://www.cairn.info/regionalisation-de-l-economie-mondiale--9782707144294.htm>.

²⁰⁶ A. MACLEOD et E. DUFAULT, « Relations internationales. Théories et concepts. », 2003, vol. 34, n° 2, pp. 207-2010.

²⁰⁷ M.-C. SMOUTS, D. BATTISTELLA et P. VENNESSON, *Dictionnaire des relations internationales*, 3^e éd., *op. cit.* p.275

²⁰⁸ P. BRAILLARD (éd.), *Théories des relations internationales*, *op. cit.* p.136

Tableau 1: Différence entre intégration régionale et intégration internationale

Critères	Intégration régionale	Intégration internationale
Champ géographique	Se limite à un groupe de pays voisins partageant souvent des liens culturels, historiques ou économiques (ex. Union Européenne, CEDEAO, EAC, MERCOSUR).	Englobe des accords entre pays de différentes régions du monde (ex. OMC, FMI, OCDE, accords de libre-échange multilatéraux).
Degré d'harmonisation	Tendance à une intégration plus poussée avec des réglementations communes et parfois une monnaie unique (ex. Euro, Franc CFA).	Moins d'harmonisation, souvent limité à des accords commerciaux ou financiers bilatéraux ou multilatéraux.
Niveau de souveraineté	Peut impliquer une perte de souveraineté (ex.) Cession de pouvoirs à des institutions régionales comme la Commission Européenne).	Permet aux États de conserver davantage leur autonomie en matière de politiques nationales.
Objectifs principaux	Favoriser le développement économique et la stabilité régionale.	Encourager la globalisation des échanges et l'interconnexion des marchés mondiaux.
Mécanismes institutionnels	Création d'organisations régionales avec des règles contraignantes (ex. Parlement Européen, Tribunal de la CEDEAO).	Institutions globales influençant la régulation mondiale mais avec un pouvoir souvent plus limité (ex. OMC, FMI).

387. L'intégration régionale et l'intégration internationale ne sont pas mutuellement exclusives, mais complémentaires.

388. Pour les pays en développement, l'intégration régionale est souvent une première étape essentielle avant une ouverture plus large à l'économie mondiale. L'intégration internationale offre des opportunités de croissance, mais nécessite des protections pour éviter une dépendance excessive aux grandes puissances économiques.

389. Un équilibre entre les deux modèles est crucial : les pays doivent renforcer leur base régionale avant de s'intégrer efficacement dans l'économie mondiale.

B - Analyse des théories d'intégration

390. Les théories d'intégration sont nées vers les années 1950 dans les universités occidentales, principalement les universités anglaises, françaises et américaines. Dans le chapitre précédent, la question des origines des mouvements d'intégration a été évoquée. Cependant, nous allons examiner dans ce paragraphe les différentes théories d'intégration que nous avons subdivisées

en deux groupes, les théories subordonnées au modèle classique d'intégration (A) ainsi que les théories proposées pour la région des grands lacs (B).

1) Les théories subordonnées aux modèles classiques d'intégration

391. Le modèle classique d'intégration est essentiellement fondé sur les échanges économiques entre pays intéressés par le projet d'intégration. Ces théories sont nées vers les années 1950 dans les universités occidentales. Depuis le début de l'intégration européenne, de nombreuses approches ont été développées pour conceptualiser le système politique de la Communauté puis de l'Union européenne. Ce système politique comporte des éléments relevant d'une fédération d'États, sans pour autant permettre à l'observateur de subsumer l'ensemble des processus sans l'une de ces notions²⁰⁹.

a. La théorie fonctionnaliste

392. Cette théorie a été développée par David MITRANY en 1943. La première perspective visant à appréhender le processus d'intégration, mais aussi à y contribuer directement, relève, semble-t-il du fonctionnalisme, théorie qui a exercé une forte influence en sociologie et en anthropologie. Inspirée par la biologie, elle part de l'hypothèse que les sociétés peuvent être comparées aux organismes vivants dans la mesure où elles doivent, elles aussi, satisfaire certaines exigences fonctionnelles.²¹⁰

393. D. MITRANY, politologue anglais, a été l'éclaireur de l'étude des processus d'intégration en s'appuyant sur cette démarche fonctionnaliste. Il va publier, en effet, un ouvrage en 1943, intitulé « **a working peace system** », dans lequel il a commencé par analyser les causes de l'échec de la Société des Nations, la SDN, qu'il attribue à la tentative de codifier et d'universaliser des règles formelles devant régir des relations entre les États membres²¹¹.

394. Ces idées vont surtout inspirer les fondateurs de l'Europe communautaire. La déclaration de Robert SCHUMAN alors ministre français des affaires étrangères du 09 mai 1950 proposant de placer l'ensemble de la production franco-allemande de charbon et d'acier

²⁰⁹S. SAURUGGER, *Théories et concepts de l'intégration européenne*, Références, Paris, Presses de Sciences Po, 2010, p.15. Disponible sur <https://www.cairn.info/theories-et-concepts-de-l-integration-europeenne--9782724611410.htm>.

²¹⁰ G. DEVIN, « Que reste-t-il du fonctionnalisme international ? Relire David Mitrany (1888-1975) », *Critique internationale*, 2008, vol. 38, n° 1, pp. 137-152.

²¹¹ L. NGILA MOKE, *op. cit.*

sous une haute autorité commune des pays membres indique la conception fonctionnaliste : « *l'Europe ne se fera pas d'un coup, ni dans une construction d'ensemble : elle se fera par des réalisations concrètes créant d'abord une solidarité de fait.* » dira-t-il.²¹²

395. Bien plus, la vision de Jean MONNET²¹³ sur la construction européenne n'ira pas dans le même sens. Il pense que les administrateurs, les planificateurs, les industriels et les syndicalistes peuvent créer ensemble les conditions d'un mouvement d'intégration politique dès lors qu'ils se trouvent confrontés à la nécessité de résoudre des problèmes communs.

396. Ainsi, en transposant ce modèle à l'Afrique, KAMARA Lay pense que « les contradictions internes, l'inarticulation et les déséquilibres de répartition dans les pays africains ne trouveront de solution que dans la création de pôles industriels communs à effets de propagation intersectorielle. Ainsi, l'approche fonctionnaliste de l'intégration est-elle présentée comme support privilégié de développement en Afrique. Ce support est fondé sur la capacité de cette théorie à favoriser une certaine industrialisation susceptible de briser la dépendance internationale des pays africains ».²¹⁴

397. Nous pensons avec cet auteur que l'intégration économique par le fonctionnalisme permettrait ainsi de résoudre les difficultés internes des économies de ces pays en axant, par exemple, l'industrie vers des créneaux de production et des marchés bien spécifiques aux pays africains.²¹⁵

b. La théorie des communications

398. Cette théorie est importante du fait qu'elle met l'accent sur les valeurs des transactions entre les États ou groupe de gens, considérés comme les meilleurs indicateurs de cette théorie. L'objectif poursuivi par l'intégration, à ce stade, est de dégager les conditions nécessaires à la construction des communautés de sécurité et d'essayer d'appliquer l'expérience passée, entre 1940 et 1945, au besoin présent (la sécurité du continent européen). K. DEUTCSH ressort deux conditions de sécurité majeures, qui sont :

²¹² R. SCHUMAN in *Ibid.*

²¹³ *Ibid.*

²¹⁴ KAMARA, L'intégration fonctionnelle et développement accéléré en Afrique », in *Revue Tiers Monde*, n°48, Octobre-Décembre 1971, p.749 (pp.729-750). Lire également KABAMBA, K. B., *op.cit.*, p.36

²¹⁵ L. NGILA MOKE, *op. cit.*

- *Les communautés de sécurité fusionnées ou amalgamées* qui disposent d'un gouvernement commun (c'est-à-dire qu'un État fédéral disposant des États fédérés) ;
- *Les communautés de sécurité pluraliste* qui conservent en quasi-totalité leur souveraineté, mais elles tentent de résoudre leur problème dans le cadre communautaire. On peut citer l'exemple de l'OUA, l'Organisation de l'Unité Africaine qui a été conçue sur cette base.

399. Ainsi, pour que l'intégration naisse et se développe, les conditions nécessaires varient selon les types des communautés de sécurité (fusionnée ou pluraliste). On trouve chez monsieur Karl DEUTSCH que la théorie de l'intégration est basée sur l'analyse de plusieurs expériences en matière d'unification. Il utilise l'approche des communications dans le sens où les processus d'intégration sont analysés en termes de réseau de communication qui transmettent des messages, des échanges d'informations, accomplissent certaines fonctions et accumulent de l'expérience. En référence de certaines tentatives d'intégration menées à travers l'histoire en Amérique du Nord et en Europe, monsieur Karl DEUTSCH conclut que pour réussir l'intégration, il faut satisfaire un certain nombre de conditions essentielles, mais pas forcément suffisantes en réussite pour des communautés unifiées fondées sur la sécurité.²¹⁶

400. Ce qui nous permet de parler brièvement et tour à tour, ci-dessous, de la théorie fédéraliste d'intégration, la théorie inter-gouvernementaliste et la théorie constructiviste.

2) Les théories fédéralistes, intergouvernementaliste et constructiviste

a. La théorie fédéraliste

401. Les théoriciens du fédéralisme soutiennent que le moyen pour y parvenir est la « **création d'Institutions fédérales** » telle que la police, une armée et une législation commune au niveau de cet Etat. Le fédéralisme comme théorie de l'intégration part de l'hypothèse selon laquelle la création d'institution commune telle que prônée ci-haut contribuera au développement d'un comportement et d'un sens communautaire. Pour les tenants de cette théorie, dont notamment A. ETZIONE (1965)²¹⁷, ils estiment que le fédéralisme apparaît le meilleur moyen d'unifier les peuples qui ont en commun la même culture, la même langue. Dans la région des grands lacs africains, nous avons le Rwanda,

²¹⁷ A. TOURAINE, « Amitai Etzioni et Eva Etzioni, Social change, sources, patterns and consequences, 1964 », *Sociologie du travail*, 1965, vol. 7, n° 3, pp. 331-331.

le Burundi et l'Ouganda ont en partie le même peuple TUSTI mais qui vivent dans des pays séparés, et croient que le fédéralisme pourrait marcher dans cette partie du monde.

402. Le fédéralisme est défini comme « un mode de gouvernement qui repose sur une convention (foedus) associant des communautés politiques, séparées et égales, pour agir ensemble tout en demeurant elles-mêmes. » » » » La convention fondatrice de l'association établit les institutions communes, les principes constitutifs de leur organisation et les modalités de fonctionnement, ainsi que les buts communs à atteindre. » ²¹⁸

403. Pour le versant international, on distinguera entre un fédéralisme classique et l'approche plus originale et complexe de J. MONNET, à l'origine de la construction des Communautés européennes.²¹⁹

404. Le fédéralisme n'est enfin possible que si plusieurs éléments sont réunis, en l'occurrence les éléments ethniques, la communauté de langue et de culture, d'une part, d'autre part l'identité de vue, d'options politiques, économiques, culturelles et sociales.

405. Après l'examen de cette théorie d'intégration politique, nous analysons hâtivement la théorie de l'intergouvernementalisme.

b. La théorie inter-gouvernementaliste

406. Elle est apparue au milieu des années 1960 et qui forme une critique du néo-fonctionnalisme. C'est un des modes de fonctionnement du processus de décision de l'union européenne.²²⁰

407. L'intergouvernementalisme désigne « un type de coopération interétatique classique dans lequel les gouvernements restent les acteurs essentiels ; les institutions communes ne servant qu'à éviter les phénomènes de « free riding » de la part de l'un des partenaires, dans des domaines bien délimités où les États souhaitent coopérer. Les institutions communes restent sous le contrôle des États et exercent leurs fonctions dans la limite du

²¹⁸ M.-C. SMOUTS, D. BATTISTELLA et P. VENNESSON, *Dictionnaire des relations internationales*, 3^e éd., *op. cit.* p.212 – 213.

²¹⁹ S. SUR, *Relations internationales*, 3^e éd., paris, Montchrestien, 2004. p.31

²²⁰ S. SAURUGGER, *Théories et concepts de l'intégration européenne*, *op. cit.* Pp. 93-129.

mandat qui leur a été confié. » ⁽²²¹⁾ Il est donc une approche théorique qui explique l'intégration européenne comme étant le fruit d'un marchandage entre États rationnels²²².

408. En effet, les institutions communes restent sous le contrôle des États et exercent leurs fonctions dans les limites du mandat qui leur a été confié. L'intergouvernementalisme est une approche théorique qui explique l'intégration européenne comme le fruit d'un marchandage rationnel.

409. Pour Stanley HOFFMAN, il soutient que les néo-fonctionnalistes ont sous-estimé le rôle de l'État dans le processus d'intégration et ont négligé les contextes exogènes. Et, pour pallier ces lacunes, il suggère de replacer l'État au centre de la construction d'un projet de construction d'intégration, et même au sein du système international. La Commission européenne dirigée par Jacques DELORS a su travailler avec les gouvernements des États pour aboutir à l'Acte unique européen en 1986 et 6 ans après, on a abouti au traité de MAASTRICHT qui a créé l'Union européenne.

c. La théorie Constructiviste de l'intégration

410. Le constructivisme, c'est un renouveau, né vers les années 1999. Il postule que les objets scientifiques sont élaborés à l'aide des lois et des concepts inhérents à cette théorie.

411. A titre d'exemple, un système de communication est différent. Il est un construit scientifique qui permet de rendre compte de la réalité communicationnelle, d'une certaine manière.

412. Le constructivisme est une nouvelle théorie de connaissances. Il signifie, à la fois la construction sociale faites par les acteurs sociaux et positionnement épistémologique face à cette construction sociale ».²²³

413. Cette nouvelle théorie propose une véritable alternative aux théories traditionnelles issues des visions libérales, car elle introduit de nouveaux objets dans la discipline, beaucoup plus participative.

414. Cependant, le constructivisme propose que l'environnement international dans lequel les États évoluent, soit simultanément matériel et social. À cet égard, les règles et normes

²²¹ D. DESCHENES et S. PAQUIN, *Introduction aux relations internationales: théories, pratiques et enjeux*, Montréal, Chenelière-éducation, 2009., p 356

²²² S. SAURUGGER, *op. cit.* p.14

²²³ S. Saurugger, *op. cit.* p.14.

jouent un rôle essentiel pour guider la vie internationale. En d'autres termes, le constructivisme des relations internationales sur la base des rapports sociaux, construits entre les acteurs du système international et de l'identité de chacun de ces acteurs.²²⁴

3) Les théories proposées pour la région des Grands Lacs Africains

a. Les théories du régionalisme centre-africain

415. La multiplication des conflits dans la région des Grands Lacs Africains a mis en évidence le côté transnational et régional de la sécurité. En effet, l'insécurité dans un État peut facilement avoir des répercussions nuisibles au niveau régional, au point où elle peut présenter un frein à la coopération ou au développement régional. Elle peut, en outre, faire preuve d'un effet de contagion et menacer la situation des pays voisins. En plus, ces menaces ne demandent plus forcément une réponse nationale militaire, mais requièrent souvent bien plus une approche plus vaste et plus complexe, qui risque de dépasser les capacités que peut déployer un État seul. L'exemple de la CIRGL²²⁵ en est une illustration.

416. A. MEYER veut comprendre comment une approche régionale des menaces actuelles pourrait contribuer à consolider la sécurité et la stabilité en Afrique centrale. Elle constate que les États n'arrivent plus à remplir certaines de leurs fonctions régaliennes et se montrent, par conséquent, impuissants vis-à-vis de nouveaux défis. Étant donné que ceux-ci ne se présentent pas forcément comme des phénomènes momentanés mais souvent, telles que la croissance de la pauvreté ou la dégradation environnementale, bien plus durables renforcer les structures régionales devrait donc permettre de compenser ces lacunes à plus long terme.²²⁶

417. Pour cette auteure, elle considère que l'intégration ressort comme un lien logique entre le régionalisme et la sécurité. Elle constate que le lien apparent qui semble relier la sécurité et le régionalisme est le phénomène de la guerre interétatique. À cet effet, A. MEYER montre qu'il est possible de dégager un autre dénominateur commun entre la sécurité et le

²²⁴S. SAURUGGER, *Théories et concepts de l'intégration européenne*, op. cit.

²²⁵ CIRGL : Conférence Internationale pour la Région des Grands Lacs Africains instituée en 2002 par les pays de la région.

²²⁶ A. MEYER, *L'intégration régionale et son influence sur la structure, la sécurité et la stabilité d'États faibles : l'exemple de quatre États centrafricains*, Thèse de doctorat, Paris, France, Institut d'études politiques, 2006, disponible sur <http://www.theses.fr/2006IEPP0035> (Consulté le 12 février 2021).

régionalisme qui semble plus adapté à son cas d'étude. Il s'agit du concept de l'intégration.²²⁷

418. Le nouveau contexte international, et la nouvelle façon de concevoir la sécurité, peuvent cependant expliquer la pertinence d'une introduction du concept de l'intégration aussi dans les études des relations internationales. En effet, la sécurité, dans sa nouvelle conception élargie, permet de dégager une logique d'interdépendance qui, désormais, existe entre les acteurs et qui exprime « l'intensité selon laquelle la conduite des uns affecte celle des autres »²²⁸.

419. Le régionalisme comprend, par définition, une dimension d'intégration, voire d'interdépendance. En effet, l'intensification de la coopération, l'adoption de normes et la mise en place de politiques et d'activités communes lient les acteurs concernés progressivement et de plus en plus les uns aux autres. Ainsi se crée un rapport basé sur une logique d'interdépendance. D'une part, la régionalisation pouvait rendre les États plus forts et plus performants vis-à-vis de leur environnement et d'ennemis potentiels, et d'autre part, l'approfondissement des relations entre les États concernés était censé réduire le risque de guerres.

420. Dans cette vision, la présente étude entend présenter le régionalisme, non pas comme une manifestation de la coopération entre des États souverains, mais bien plus comme une structure voire un ordre politique, alternatif à l'État. Il s'agit donc d'étudier comment l'intensification des activités transnationales peut conduire à une nouvelle répartition du pouvoir entre les acteurs, et ainsi à l'émergence de structures, qui seraient plus appropriées pour répondre aux besoins non seulement sécuritaires mais aussi d'autres. Il considère le régionalisme comme une approche appropriée pour consolider durablement la stabilité dans la région des grands lacs.

²²⁷ *Ibid.*

²²⁸ B.BADIE, in A. MEYER, *L'intégration régionale et son influence sur la structure, la sécurité et la stabilité d'Etats faibles : l'exemple de quatre Etats centrafricains*, *op. cit.*, p.31.

b. Théorie de l'intégration artificielle ou fictive

421. Pour KADONY NGUWAY K,²²⁹ en parlant de l'Afrique centrale, il estime que « les États de l'Afrique centrale sont préoccupés par la question de leur prospérité, sa réalisation nécessite l'apport des capitaux étrangers », quand bien même ils parviennent à les acquérir sur les marchés financiers internationaux, la croissance économique susceptible d'être générée par ces capitaux risque de se heurter à l'exiguïté du marché intérieur. Outre la recherche des capitaux, l'autre démarche d'accompagnement est l'aménagement d'un espace économique intégré. *Le capital étranger* auquel ils font appel prend des formes variées : l'investissement direct étranger, l'investissement de portefeuille, l'aide alimentaire, l'aide bilatérale, l'aide multilatérale publique ou privée, l'assistance technique dans les domaines social, industriel, militaire, agricole, etc. Selon cet auteur, le capital étranger exerce en Afrique la fonction de dépoliarisation. Par conséquent, tout effort d'intégration basé sur ces prémices conduit à cette fausse intégration.

422. En effet, pour lui, le capital étranger joue, en Afrique des Grands Lacs, la fonction de fausse intégration ou encore « *d'intégration-désintégrant* ». A cause de la dépendance qui l'accompagne, le capital étranger a tendance à renforcer le redressement des économies des États assistés vers les pays pourvoyeurs des fonds. Cette dépendance accrue affaiblit les efforts d'horizontalisation des structures économiques des pays bénéficiaires, conclut-il.

423. Néanmoins, KADONY NGUWAY estime que l'Afrique peut aussi tirer profit du capital étranger. Toutefois, la piste la plus plausible consiste à rechercher les causes qui confèrent au capital étranger la fonction de dépoliarisation de l'Afrique.²³⁰

424. Pour mieux cerner la fonction du capital étranger dans le processus d'intégration des organisations internationales africaines, il convient d'appréhender le phénomène d'un double point de vue : au niveau des acteurs unitaristes du pouvoir et au niveau systématique. Cette approche présente un avantage méthodologique pour la compréhension de l'analyse. Les États de l'Afrique Centrale n'ont pas encore réussi à intégrer leurs économies ; mais ils cherchent à intégrer des économies désintégrées dont les capitaux étrangers, avec leurs effets, en constituent le support.

²²⁹ N. K. KADONY, in L. NGILA MOKE, *La théorie de l'émergence communautaire par l'intégration économique sous-régionale : regard sur la Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale « CEEAC »*, *op. cit.*

²³⁰ N. K. KADONY, in *Op. cit.*

c. La théorie d'identification d'une zone géographique d'intégration politique pertinente

425. Bob KABAMBA KAZADI²³¹ veut comprendre et appliquer la problématique de l'intégration régionale dans la région des Grands Lacs africains. Il arrive à une théorisation qui puisse contribuer à la résolution des différents problèmes posés et favoriser l'intégration, en partant du constat selon lequel la région des Grands Lacs est perçue comme un lieu peu propice à une étude sur l'intégration régionale.
426. En effet, pour cet auteur, cette région est souvent associée à l'image "de catastrophe", une image véhiculée notamment par la plupart des médias occidentaux. En effet, la région des Grands Lacs pour Bob KABAMBA est souvent associée à une région à désordres, à une région où il ne fait pas bon vivre, à une région où l'on a la machette facile entre voisins, à une région où l'on ne connaît pas la valeur de la vie humaine, à une région où figure les dirigeants les plus corrompus, les plus tortionnaires, les plus sanguinaires et les plus fortunés (non pas qu'ils aient gagné leurs deniers en travaillant mais en détournant l'aide internationale accordée par les pays développés), à une région où la contrebande règne en maître, à une région qui, depuis dix ans, ne connaît rien d'autre que les réfugiés, la famine et les épidémies.²³²
427. Les préoccupations soulevées par cet auteur restent pourtant vraies à ce jour lorsqu'on observe ce qui se passe dans la région des grands lacs africains.
428. L'intégration se comprend aussi par l'interdépendance et la coopération, notions que nous étudierons en profondeur à la deuxième partie de la thèse lorsqu'il sera question de la transparence fiscale et de l'échange de renseignements entre les États de la région de grands lacs africains.

§2. L'intégration négative et l'intégration positive

429. L'intégration négative est souvent un préalable à l'intégration positive. La suppression des barrières permet de créer un espace de libre circulation, mais pour assurer un fonctionnement harmonieux et équitable de cet espace, il est souvent nécessaire d'adopter des régulations et des politiques communes, ce qui relève de l'intégration positive. Ces

²³¹ B. KABAMBA, *INTERRÉGIONALITÉ DES PAYS DES GRANDS LACS AFRICAINS: Élaboration d'un modèle d'intégration régionale en Afrique et son application à la région des Grands Lacs (Burundi, République démocratique du Congo, Kénya, Ouganda, Rwanda et Tanzanie)*, op. cit.

²³² B. KABAMBA op.cit. p. 322.

deux formes d'intégration sont complémentaires et essentielles à la consolidation d'un marché et d'une union politique efficaces.

430. Cette partie met en lumière l'intégration négative (A) et l'intégration positive (B).

A- Intégration négative

1) Notions sur l'intégration négative

a. Contexte

431. Selon Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, l'intégration négative dans le cadre du droit fiscal de l'Union européenne désigne le processus par lequel les entraves ou obstacles fiscaux à la libre circulation au sein du marché intérieur de l'Union européenne sont supprimés. Cette approche vise à garantir que les systèmes fiscaux des États membres ne constituent pas une barrière au bon fonctionnement des quatre libertés fondamentales consacrées par les traités de l'Union européenne²³³ :

- **La libre circulation des marchandises**
 - Les obstacles fiscaux aux échanges de biens entre États membres sont interdits.
 - Cela inclut l'élimination des droits de douane et des taxes équivalentes, ainsi que les discriminations fiscales directes ou indirectes contre les produits provenant d'autres États membres.
- **La libre circulation des personnes**
 - Les mesures fiscales discriminatoires qui désavantagent les travailleurs ou citoyens européens résidant ou exerçant leurs activités dans un autre État membre sont proscrites.
 - Les résidents transfrontaliers doivent être traités de manière équitable sur le plan fiscal.
- **La libre prestation de services**
 - Les restrictions fiscales empêchant les entreprises ou les individus de fournir des services librement dans d'autres États membres sont interdites.

²³³ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Collection Droit de l'Union européenne, n° 3, Bruxelles, Bruylant, 2022.

- Par exemple, une entreprise étrangère ne doit pas être fiscalement désavantagée par rapport à une entreprise nationale lorsqu'elle offre des services dans un autre pays de l'UE.²³⁴

– **La libre circulation des capitaux**

- Toute mesure fiscale qui limite ou décourage les investissements ou transferts de capitaux entre États membres est contraire aux principes du marché intérieur.

– **Le contrôle des aides d'État sous forme fiscale**

- Les aides fiscales accordées par un État membre à des entreprises ou secteurs spécifiques, si elles faussent la concurrence ou affectent les échanges entre États membres, peuvent être considérées comme contraires au droit de l'UE (art. 107 TFUE).²³⁵

b. Objectif de l'intégration négative

432. L'objectif principal de cette approche est de garantir une concurrence équitable et de supprimer toute forme de protectionnisme fiscal ou discrimination qui pourrait entraver l'intégration économique et sociale au sein de l'Union européenne²³⁶. Elle repose essentiellement sur :

- Les principes définis par les traités européens (TUE et TFUE).
- La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), qui joue un rôle central en interprétant et en appliquant ces principes pour juger de la conformité des pratiques fiscales nationales.

433. En somme, l'intégration négative est un pilier essentiel pour le fonctionnement harmonieux du marché intérieur européen, en supprimant les freins fiscaux à la mobilité et à la concurrence. Cependant, elle ne prévoit pas d'harmonisation des législations fiscales nationales, qui relève de l'intégration positive.²³⁷

²³⁴ *Ibid.*

²³⁵ *Ibid.*

²³⁶ *Ibid.*

²³⁷ « Intégration positive et intégration négative, Olivier Peiffert – Part. 4, par Nicolas Bremand », *blogdroiteuropéen*, 4 octobre 2018, disponible sur <https://blogdroiteuropeen.com/2018/10/04/nicolas-breman-11/> (Consulté le 6 février 2025).

2) L'intégration négative dans la région des Grands Lacs africains

434. L'intégration négative dans la région des Grands Lacs africains consiste à éliminer les obstacles juridiques, institutionnels ou politiques qui entravent la coopération et les échanges entre les pays de cette région. Contrairement à l'intégration positive, qui implique la création de règles ou d'institutions communes, l'intégration négative vise à lever les barrières existantes pour permettre un fonctionnement plus fluide et équitable des relations transfrontalières. Elle s'inscrit dans le cadre des efforts de coopération régionale et des engagements pris par les pays membres des organisations régionales.²³⁸

435. La région des Grands Lacs (comprenant des pays comme la RDC, le Rwanda, le Burundi, l'Ouganda, le Kenya, la Tanzanie et le Soudan du Sud) est marquée par des défis structurels :

- Des conflits transfrontaliers fréquents.
- Des rivalités économiques et politiques entre certains pays.
- Une forte dépendance aux ressources naturelles, souvent exploitées de manière illégale.
- Des systèmes douaniers et fiscaux fragmentés.

436. Dans ce contexte, l'intégration négative repose sur la suppression des barrières à la circulation des biens, des personnes et des capitaux, et sur la limitation des pratiques protectionnistes ou discriminatoires.²³⁹

3) Domaines d'application de l'intégration négative

a. Libre circulation des personnes

- **Facilitation des mouvements transfrontaliers :**

- o Les citoyens des États membres de la Communauté de l'Afrique de l'Est bénéficient de la suppression des exigences de visa pour circuler entre les pays membres.
- o Des initiatives comme le passeport unique de l'EAC facilitent les déplacements dans la région.

²³⁸ K.C. KAMANGA et A. POSSI, « General Principles Governing EAC Integration », in E. UGIRASHEBUJA *et al.* (éds.), *East African Community Law, Institutional, Substantive and Comparative EU Aspects*, s.l., Brill, 2017, pp. 202-216, disponible sur <https://www.jstor.org/stable/10.1163/j.ctt1w76vj2.15> (Consulté le 17 janvier 2025).

²³⁹ K.C. KAMANGA, « An Enquiry into the Achievements and Challenges of East African Regional Integration », *The African Review: A Journal of African Politics, Development and International Affairs*, 2016, vol. 43, n° 1, pp. 51-74.

- **Reconnaissance mutuelle des qualifications** : Les professions (médecins, ingénieurs, enseignants) peuvent exercer dans plusieurs pays sans avoir à passer des certifications nationales supplémentaires.

b. Libre circulation des capitaux

- **Suppression des restrictions aux investissements étrangers** : Les investisseurs des pays de la région peuvent circuler librement et investir dans les autres États membres.
- **Réduction des contrôles sur les transferts financiers** : Assouplissement des réglementations pour permettre le transfert des fonds entre les banques des différents pays.

c. Réduction des pratiques protectionnistes et discriminatoires

- Lutte contre les politiques nationales qui favorisent injustement les entreprises locales au détriment des entreprises étrangères.
- Élimination des subventions nationales qui créent une distorsion de la concurrence entre les acteurs économiques régionaux.

d. Contrôle des conflits transfrontaliers

- Mise en place de mécanismes pour désamorcer les tensions politiques ou économiques entre les pays voisins.
- Surveillance des pratiques telles que l'exploitation illégale des ressources naturelles (exemple : minerais en RDC) pour éviter qu'elles n'alimentent des conflits armés.

4) Avantages, défis et limites de l'intégration négative dans les Grands Lacs

a. Avantages de l'intégration négative

- **Renforcement du commerce intra-régional** : La suppression des barrières tarifaires et non tarifaires favorise un flux plus important des échanges entre les pays membres.
- **Réduction des coûts pour les entreprises et les consommateurs** : L'élimination des droits de douane et des contrôles aux frontières réduit les coûts de transaction.
- **Amélioration de la mobilité** : La suppression des restrictions de visa facilite les déplacements des travailleurs, commerçants et touristes dans la région.
- **Attraction des investissements étrangers** : Un environnement économique plus ouvert attire les investisseurs internationaux en quête d'un marché intégré.

- **Stabilité et coopération transfrontalière** : La suppression des pratiques protectionnistes et discriminatoires renforce la confiance entre les États membres, réduisant les risques de conflits.

b. Défis et limites de l'intégration négative dans les Grands Lacs

- **Conflits persistants** : Les tensions géopolitiques, notamment entre le Rwanda et la RDC, ou encore la présence de groupes armés dans l'est de la RDC, compliquent l'élimination des barrières transfrontalières.²⁴⁰
- **Manque d'infrastructures** : Les infrastructures de transport et de communication insuffisantes limitent les avantages de la suppression des barrières commerciales.
- **Corruption et inefficacité administrative** : Les pratiques corruptives dans les douanes et les administrations publiques freinent la mise en œuvre des politiques d'intégration négative.
- **Disparités économiques** : Les écarts de développement entre les pays (par exemple entre le Kenya et le Burundi) peuvent créer des déséquilibres et des tensions.
- **Faible application des règles régionales** : Certains pays membres ont du mal à respecter les engagements pris dans le cadre des organisations régionales, ce qui affaiblit l'efficacité des politiques d'intégration négative.

437. L'intégration négative dans la région des Grands Lacs africains est essentielle pour renforcer la coopération régionale et permettre aux pays de surmonter ensemble les défis transnationaux. Bien que des progrès aient été réalisés, notamment grâce aux initiatives des organisations comme la Communauté de l'Afrique de l'Est (EAC), de nombreux défis subsistent, notamment liés aux conflits, à la corruption et aux disparités économiques. Pour que l'intégration négative atteigne pleinement ses objectifs, un engagement politique accru et des efforts coordonnés seront nécessaires.²⁴¹

B - L'intégration positive

438. L'intégration positive dans le cadre du droit fiscal de l'Union européenne désigne le processus par lequel l'Union européenne harmonise et coordonne les systèmes fiscaux des États membres afin de renforcer l'intégration économique et sociale. Contrairement à l'intégration négative, qui supprime les obstacles existants, l'intégration positive implique

²⁴⁰ K.C. KAMANGA et A. POSSI, « General Principles Governing EAC Integration », *op. cit.*

²⁴¹ H.-G. PETERSEN, *Tax systems and tax harmonisation in the East African Community (EAC): Report for the EAC/GTZ program « Support to the EAC integration process »*, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, 2010, disponible sur <https://www.econstor.eu/handle/10419/39673> (Consulté le 17 janvier 2025).

la création de règles communes et la mise en œuvre de mécanismes permettant d'éviter les incohérences ou les conflits entre les législations fiscales nationales.²⁴²

1) Les principaux éléments de l'intégration positive

*a. L'harmonisation des législations fiscales nationales*²⁴³

- L'objectif est de réduire les différences entre les systèmes fiscaux des États membres pour éviter les distorsions de concurrence au sein du marché intérieur.
- Cette harmonisation concerne principalement les impôts indirects, tels que :
 - **La TVA (Taxe sur la valeur ajoutée)** : Mise en place d'un cadre commun via la directive TVA, qui établit des règles uniformes sur les taux, le champ d'application et les obligations déclaratives.
 - **Les droits d'accise** : Harmonisation des taxes sur les produits comme l'alcool, le tabac et les produits énergétiques pour garantir une concurrence équitable.
 - En matière d'impôts directs (notamment sur les sociétés et les revenus), l'harmonisation est plus limitée en raison de la souveraineté fiscale des États membres.

*b. L'élimination des doubles impositions*²⁴⁴

- L'intégration positive vise à éviter que des personnes physiques ou des entreprises opérant dans plusieurs États membres ne soient taxées deux fois sur les mêmes revenus ou bénéfices.
- Des conventions fiscales bilatérales ou des directives spécifiques, comme la directive sur les sociétés mères et filiales, ont été adoptées pour éviter les doubles impositions dans l'UE.

*c. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*²⁴⁵

- L'intégration positive repose sur des mesures visant à garantir une collecte efficace des impôts et à combattre les pratiques fiscales abusives :
 - Échange automatique d'informations entre les administrations fiscales des États membres (via la directive DAC – Directive sur la coopération administrative).

²⁴² A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*

²⁴³ *Ibid.*

²⁴⁴ *Ibid.*

²⁴⁵ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 15^e éd., s.l., Francis Lefebvre, 24 novembre 2021, disponible sur <https://www.lgdj.fr/les-impots-dans-les-affaires-internationales-9782368935880.html> (Consulté le 9 avril 2022).

- Règlement sur les pratiques fiscales dommageables, comme celles couvertes par le "Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises".

d. La coopération administrative et judiciaire

- L'intégration positive favorise une meilleure coordination entre les administrations fiscales nationales :
 - Création de plateformes d'échange d'informations.
 - Soutien à la collecte transfrontalière d'impôts.
 - Coopération dans la lutte contre les abus et la fraude fiscale.

e. La perspective d'un impôt européen

- L'intégration positive envisage la création d'un impôt à l'échelle européenne pour financer des projets communs, tels que les initiatives liées au budget de l'UE ou au plan de relance "Next Generation EU".
- Cet impôt pourrait prendre la forme d'une taxe carbone, d'une taxe sur les transactions financières ou d'autres dispositifs.

2) Avantages et limites de l'intégration positive²⁴⁶

a. Avantages :

- Renforce la justice fiscale et réduit les distorsions de concurrence.
- Favorise une plus grande transparence et efficacité dans les systèmes fiscaux nationaux.
- Permet de répondre aux défis transnationaux, comme la fraude fiscale ou les pratiques d'évasion fiscale.

b. Limites :

- La souveraineté fiscale des États membres reste un obstacle important à une harmonisation complète.
- Les décisions fiscales nécessitent généralement l'unanimité au Conseil, ce qui peut ralentir ou bloquer les réformes.
- Les disparités économiques et sociales entre les États membres compliquent l'adoption de règles uniformes.

439. L'intégration positive est une composante essentielle du droit fiscal de l'Union européenne. Bien qu'elle progresse lentement, elle est indispensable pour renforcer la

²⁴⁶ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit.

cohésion du marché intérieur et garantir une concurrence équitable entre les acteurs économiques des différents États membres. Toutefois, son développement continu dépendra de la capacité des États membres à trouver un équilibre entre souveraineté nationale et coopération européenne.²⁴⁷

3) Contexte de l'intégration positive dans la région des Grands Lacs

440. L'intégration positive dans la région des Grands Lacs africains repose sur des initiatives et mécanismes visant à promouvoir la coopération économique, sociale et politique entre les pays de cette région. Elle concerne principalement les pays comme le Burundi, la République démocratique du Congo (RDC), le Rwanda, l'Ouganda, le Kenya et la Tanzanie, qui partagent des liens économiques, culturels et environnementaux.²⁴⁸

441. La région des Grands Lacs africains est marquée par des défis structurels tels que :

- Les conflits armés (passés ou persistants) qui affectent la stabilité régionale.
- Des disparités économiques et des inégalités de développement entre les pays.
- Une richesse naturelle considérable (minerais, forêts, eaux), mais souvent mal exploitée ou source de conflits.

442. Face à ces défis, l'intégration positive dans cette région s'articule autour de mécanismes de coopération visant à établir des règles communes et à résoudre les problèmes transnationaux.

4) Principaux domaines de l'intégration positive

a. Coopération économique et commerciale

- **Organisations régionales :**

- o **Communauté de l'Afrique de l'Est (EAC) :** Comprend le Burundi, le Kenya, le Rwanda, la Tanzanie, l'Ouganda et le Soudan du Sud. Elle favorise la mise en place d'un marché commun, une union douanière, et ambitionne une intégration politique.
- o **Communauté économique des États de l'Afrique centrale (CEEAC) :** Encourage le développement économique et social dans les pays membres, dont certains appartiennent à la région des Grands Lacs.
- o **Conférence internationale sur la région des Grands Lacs (CIRGL) :** Spécifiquement axée sur la stabilité et le développement de la région.

²⁴⁷ *Ibid.*

²⁴⁸ K.C. KAMANGA et A. POSSI, « General Principles Governing EAC Integration », *op. cit.*

– **Projets d’harmonisation fiscale et commerciale :**

- Réduction des barrières douanières entre les États membres.
- Mise en place de corridors économiques (comme le corridor nord qui relie le Kenya, l’Ouganda et le Rwanda) pour faciliter le commerce et les échanges.

b. Infrastructure et intégration physique

– **Projets régionaux :**

- Développement des infrastructures de transport, comme les chemins de fer (ex.) La ligne ferroviaire reliant la Tanzanie, le Rwanda et la RDC).
- Amélioration des infrastructures énergétiques, comme le projet des barrages hydroélectriques sur le lac Kivu et le fleuve Congo.

- **Réseaux transfrontaliers :** Création de corridors pour relier les ports (comme Mombasa en Kenya) aux pays enclavés comme le Rwanda, le Burundi et l’Ouganda.

c. Gestion des ressources naturelles

- La région des Grands Lacs dispose d’importantes ressources naturelles, notamment des minerais stratégiques (coltan, or, cuivre) et des ressources en eau (lacs Kivu, Tanganyika, Victoria). Une intégration positive dans ce domaine implique²⁴⁹ :
- Une exploitation durable et partagée des ressources naturelles pour éviter des conflits.
 - La lutte contre les exploitations illégales et la contrebande des ressources minières.
 - Des projets communs de préservation de l’environnement, notamment pour protéger les bassins hydrographiques.

d. Coopération en matière de sécurité et de paix²⁵⁰

– **Initiatives de paix régionales :**

- La CIRGL promeut des mécanismes pour résoudre les conflits armés et stabiliser la région.
- Des accords de désarmement et de réintégration des groupes armés, notamment dans l’est de la RDC.

²⁴⁹ « Building Peace and Advancing Development in the Great Lakes Region », 29 janvier 2014, disponible sur <https://reliefweb.int/report/democratic-republic-congo/building-peace-and-advancing-development-great-lakes-region-enfr> (Consulté le 17 septembre 2023).

²⁵⁰ ZUZIA, « Un nouveau projet pour soutenir la CIRGL et ses États membres à améliorer la gouvernance des ressources minières », *IMPACT*, 20 mars 2024, disponible sur <https://impacttransform.org/fr/nouveau-projet-cirgl-gouvernance-ressources-minieres/> (Consulté le 17 janvier 2025).

e. Coopération sociale et humaine

- Promotion de la libre circulation des personnes : Facilitation des visas et des déplacements transfrontaliers pour le commerce et les travailleurs.
- Harmonisation des systèmes éducatifs : Développement de programmes d'enseignement régionaux.
- Collaboration dans le domaine de la santé, notamment pour la gestion des épidémies (comme Ebola).

f. Défis de l'intégration positive dans la région des Grands Lacs

– Instabilité politique et conflits :

- La persistance des groupes armés dans l'est de la RDC constitue une menace majeure pour l'intégration régionale.
- Les tensions politiques entre certains pays (comme le Rwanda et la RDC) compliquent les efforts communs.

– ***Disparités économiques*** : Les écarts de développement entre les pays, notamment entre des économies comme le Kenya et des pays fragiles comme le Burundi, créent des déséquilibres.

– ***Faiblesse institutionnelle*** : Les organisations régionales souffrent parfois d'un manque de financement, d'engagement politique des membres ou de duplication des mandats.

– ***Problèmes de gouvernance*** : La corruption et l'instabilité des régimes politiques dans certains États freinent la mise en œuvre des projets communs.

443. L'intégration positive dans la région des Grands Lacs africains est essentielle pour surmonter les défis transfrontaliers et promouvoir une prospérité partagée. Si des progrès notables ont été réalisés dans les domaines économiques, infrastructurels et sécuritaires, les tensions politiques et l'instabilité restent des obstacles majeurs. Pour aller de l'avant, un engagement fort des gouvernements, des institutions régionales solides et une mobilisation internationale sont nécessaires pour renforcer cette intégration.²⁵¹

²⁵¹ W. MASINDE et C.O. OMOLO, « The Road to East African Integration », in E. UGIRASHEBUJA *et al.* (éds.), *East African Community Law, Institutional, Substantive and Comparative EU Aspects*, s.l., Brill, 2017, pp. 1-21, disponible sur <https://www.jstor.org/stable/10.1163/j.ctt1w76vj2.5> (Consulté le 17 janvier 2025).

Conclusion du chapitre 2

444. Comme dit en début de ce chapitre, nous avons passé en revue le concept de la transparence fiscale dans ses différentes facettes, jusqu'à démontrer qu'elle est un des moyens très efficaces de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Aussi, nous avons analysé les effets de la transparence fiscale dans le cadre des procédures fiscales que dans le risque de son décloisonnement, lesquels effets feraient que la transparence fiscale soit bénéfique dans les procédures fiscales car cela permet de renforcer la confiance des contribuables dans le système fiscal, d'améliorer la conformité fiscale, de réduire les erreurs et les fraudes fiscales et de réduire les litiges fiscaux.
445. Cependant, une large section a été consacrée aux défis soulevés par les systèmes fiscaux des États sous-étude dans la région des grands lacs africains, faisant que l'intégration régionale qui en découlerait puisse être confrontée à plusieurs types de défis : la complexité des réglementations fiscales, un faible niveau de conformité fiscale dans le chef des contribuables surtout, la fraude et l'évasion fiscale, les différences entre les régimes fiscaux des États membres qui peuvent entraîner des difficultés pour les entreprises opérant dans plusieurs États membres, et la faible collaboration fiscale entre les États membres de la région des grands lacs africains.
446. En somme, les systèmes fiscaux des États membres de la région des grands lacs africains présentent des défis importants pour l'intégration régionale. Pour surmonter ces défis, il est nécessaire d'harmoniser les réglementations fiscales, de renforcer la capacité administrative et de contrôle de l'État, de promouvoir la conformité fiscale, de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et d'encourager la collaboration fiscale entre les États membres.

CONCLUSION DU TITRE I

447. Le titre premier de la première partie s'attèle à l'étude du cadre théorique et empirique de la transparence et de la fiscalité en rapport avec notre thème de recherche. Comme voulu, ce titre a, en effet, permis une orientation claire de la prise de décisions sur la collecte de données, aussi bien sur l'analyse et l'interprétation qui en découleraient. Le rôle joué par la transparence dans cette étude est central, car la question principale de la recherche revient sur cette importance, notamment la place de la transparence, même fiscale soit-elle, dans le processus d'intégration dans la région des Grands lacs africains.
448. Les deux chapitres de ce titre, étant l'analyse conceptuelle de la transparence (chapitre premier) et le cadre théorique de la transparence fiscale (chapitre deuxième), nous ont plongé dans cet univers de recherche. Les hypothèses soulevées se vérifient de plus en plus, tout en gardant le cas sur notre approche méthodologique de départ. Car, la transparence, à l'égard des citoyens, la probité des élus, l'exemplarité de leur comportement...etc. Constituent des exigences démocratiques fondamentales²⁵². Elles contribuent à renforcer le lien qui existe entre les citoyens et leurs représentants, comme elles doivent affermir les fondements du contrat social.
449. Cependant, il ressort de notre analyse qu'il existe un lien entre la transparence et la fiscalité tel que démontré ci-dessus. Comme dit ci-haut, la combinaison de la transparence et la fiscalité a des effets bénéfiques si elle est bien appliquée par les administrations fiscales de manière globale, mais surtout dans la région des grands lacs africains. Cependant, la transparence fiscale offre une gamme importante de possibilités aux États souscripteurs de trouver des voies et moyens légaux et efficaces pour accroître les recettes de leurs administrations.
450. La préoccupation actuelle étant de savoir si la transparence et la fiscalité peuvent avoir un lien avec une intégration régionale ? Ce qui nous conduit droitement au titre II.

²⁵² LOI n° 2017-1339 du 15 septembre 2017 pour la confiance dans la vie politique (1), 2017-1339, 15 septembre 2017.

TITRE II :

LA TRANSPARENCE FISCALE : UN IMPACT BÉNÉFIQUE POUR L'INTÉGRATION RÉGIONALE

451. Les Grands Lacs Africains sont une région géographique qui comprend les lacs Victoria, Tanganyika, Malawi, Kivu, Albert et Édouard, ainsi que les pays environnants, tels que la République démocratique du Congo, le Rwanda, le Burundi, la Tanzanie, l'Ouganda et le Kenya. Bien que cette région soit riche en ressources naturelles, elle a connu des conflits récurrents, des migrations forcées et une instabilité politique depuis des décennies²⁵³.
452. L'une des principales contradictions de l'intégration régionale dans les Grands Lacs Africains est la diversité des intérêts économiques et politiques des différents pays de la région²⁵⁴.
453. Les relations tendues entre les pays de la région ont également été un obstacle à une intégration réussie²⁵⁵. Les conflits entre le Rwanda et la RDC, par exemple, ont souvent dégénéré en violence, entraînant des pertes de vies humaines et des déplacements massifs de populations. Les États voisins ont également souvent été impliqués dans les conflits, soutenant différents groupes armés²⁵⁶.
454. Cependant, malgré ces défis, il y a des signes d'une intégration régionale accrue dans les Grands Lacs Africains. Par exemple, la Communauté économique des pays des Grands Lacs (CEPGL) a été créée en 1976 pour promouvoir la coopération économique entre la RDC, le Burundi et le Rwanda. En outre, des efforts ont été déployés pour renforcer la sécurité régionale et améliorer la coordination des interventions en cas de catastrophe naturelle.

²⁵³ J.-P. CHRÉTIEN, *The Great Lakes of Africa: Two Thousand Years of History*, s.l., Zone Books, 2006.

²⁵⁴ "Regionalism and Uneven Development in Africa: The Case of the Great Lakes Region" de Christopher CRAMER et al. (2014).

²⁵⁵ UNDP, « Building Peace and Advancing Development in the Great Lakes Region », *op. cit.*

²⁵⁶ C.P. SCHERRER et R. MELSON, *Genocide and crisis in Central Africa: conflict roots, mass violence, and regional war*, Westport, Conn., Praeger, 2002.

455.L'étude de la relation théorique entre la transparence fiscale et l'intégration requiert la connaissance approfondie de la particularité des acteurs dans la région des grands lacs africains.

CHAPITRE I

LA PARTICULARITÉ DES ACTEURS

456. La région des Grands Lacs africains est caractérisée par une grande diversité d'acteurs étatiques et non étatiques, qui interagissent de différentes manières pour influencer la sécurité, le développement et les droits de l'homme dans la région.
457. Les acteurs étatiques incluent bien sûr les gouvernements des pays de la région, à savoir le Burundi, la République démocratique du Congo (RDC), le Rwanda, l'Ouganda et la Tanzanie. Chacun de ces pays a ses propres défis en matière de gouvernance, de pauvreté et de développement économique, et tous ont été touchés par des conflits et des crises politiques à différents moments de leur histoire récente.
458. Parmi les acteurs non étatiques, on peut citer les groupes armés, les organisations de la société civile²⁵⁷, les groupes de défense des droits de l'homme, les groupes religieux, les communautés locales et les ONG internationales. Ces acteurs ont souvent travaillé pour promouvoir la paix, la justice et le développement dans la région.
459. Les groupes armés sont présents dans plusieurs pays de la région des Grands Lacs africains²⁵⁸, en particulier en RDC et au Burundi. Ils peuvent être impliqués dans des activités telles que la criminalité transfrontalière, le trafic d'armes et de ressources naturelles, et ont souvent un effet déstabilisant sur la région²⁵⁹.
460. Les organisations de la société civile et les groupes de défense des droits de l'homme ont travaillé pour améliorer les relations entre les gouvernements, les communautés locales et les acteurs internationaux, et pour promouvoir la transparence, la responsabilité et la bonne gouvernance²⁶⁰.

²⁵⁷ S. BUCKLEY-ZISTEL, *Conflict Transformation and Social Change in Uganda: Remembering after Violence*, Basingstoke England ; New York, Palgrave Macmillan, 11 septembre 2008.

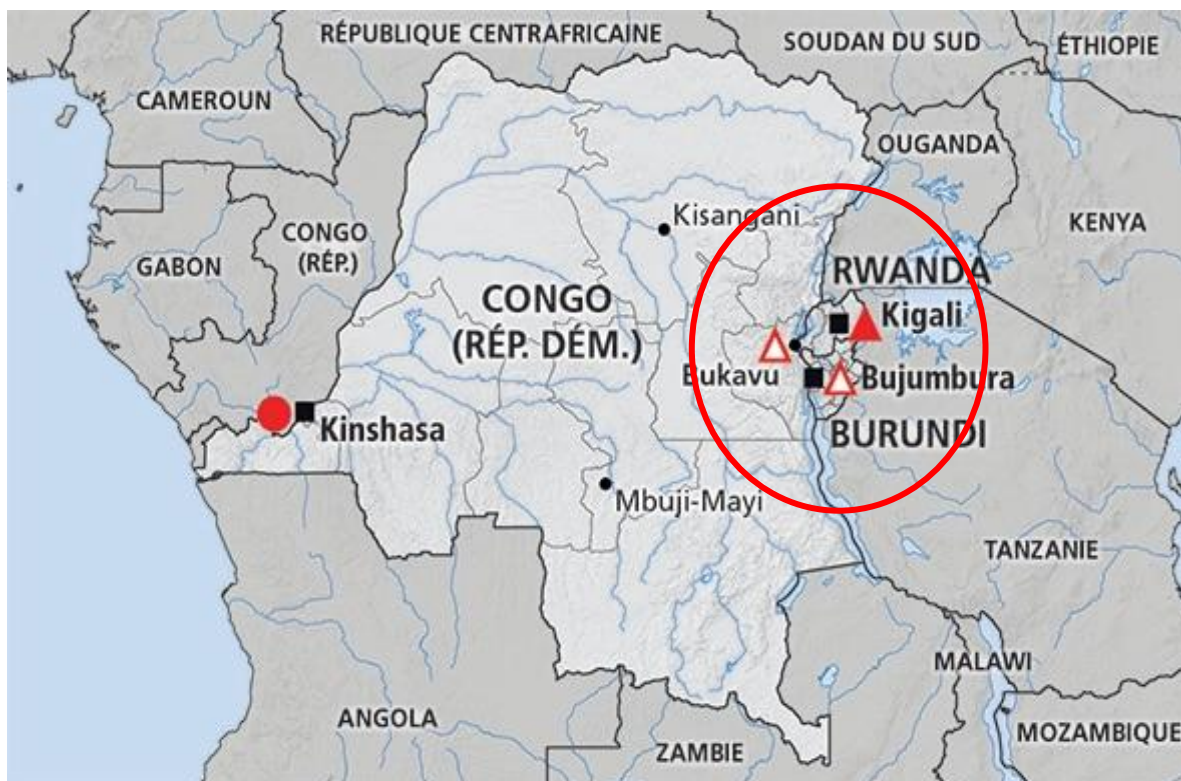
²⁵⁸ A. VINCI, *Armed groups and the balance of power: the international relations of terrorists, warlords and insurgents*, LSE international studies, London, Routledge, 2009.

²⁵⁹ K. OMEJE *et al.*, *Conflict and Peacebuilding in the African Great Lakes Region*, Bloomington, Ind, Indiana University Press, 19 juin 2013. *Cet ouvrage offre une vue d'ensemble des différents acteurs non étatiques impliqués dans les conflits dans la région des Grands Lacs africains, ainsi que de leurs rôles et contributions.*

²⁶⁰ *Ibid.*

461. Les communautés locales sont souvent les premières concernées par les conflits et les crises dans la région des Grands Lacs africains. Elles ont ainsi un rôle important à jouer dans la promotion de la paix, la sécurité et le développement économique.
462. Les ONG internationales travaillent souvent en partenariat avec les gouvernements, les acteurs non étatiques et les communautés locales pour aider à résoudre les conflits et promouvoir le développement dans la région²⁶¹.
463. Somme toute, la diversité des acteurs étatiques et non étatiques dans la région des Grands Lacs africains reflète la complexité des défis auxquels la région est confrontée. Une coopération efficace et une participation active de tous ces acteurs sont nécessaires pour promouvoir la paix, la sécurité et le développement dans la région.

Figure 2: Carte géographique des pays de la région des Grands Lacs Africains



Source : *La Suisse, le Département fédéral des affaires étrangères (DFAE)*.²⁶²

²⁶¹ "The Troubles in the Congo: *Eyewitness Accounts from the Heart of Africa*" de Sean Rorison (2011) : Cet ouvrage contient des témoignages de différents acteurs non étatiques (communautés locales, ONG, etc.) impliqués dans les conflits en République démocratique du Congo.

²⁶² « Grands Lacs (Rwanda, Burundi, République Démocratique du Congo) », s.d., disponible sur <https://www.eda.admin.ch/deza/fr/home/pays/grands-lacs.html> (Consulté le 16 octobre 2022).

464. Les pays de la région des grands lacs tels que délimités par notre étude sont : le Burundi, la République démocratique du Congo, le Rwanda, le Kenya, la Tanzanie et l'Ouganda.

465. Ce chapitre comprendra deux sections qui s'occuperont de l'Afrique des Grands Lacs, une entité régionale (section I) avant de parler de la transparence et échange de renseignements à caractères fiscaux. Une conclusion va clôturer ce titre.

Section 1. Les acteurs étatiques de la région des Grands Lacs Africains

466. Comme dit ci-haut, notre recherche a délimité six pays constitutifs de la région des grands lacs africains qui sont : le Burundi, le Rwanda, la Tanzanie, le Kenya, l'Ouganda et la République Démocratique du Congo, lesquels se regroupent autour des États riverains du lac Tanganyika (§1) et les États bordant le lac Victoria et autres (§2).

§1. Les États riverains du Lac Tanganyika

467. La région des grands lacs africains comprend plusieurs États riverains du lac Tanganyika, notamment la Tanzanie, la République Démocratique du Congo (RDC), le Burundi et la Zambie. Ces pays partagent une frontière commune avec le lac Tanganyika, qui est le deuxième plus grand lac d'eau douce en Afrique et le deuxième plus profond au monde. Cette région est également connue pour abriter une grande diversité de faune et de flore, ainsi que pour son importance économique en tant que source de poisson et de ressources hydroélectriques.

A - La République Démocratique du Congo

468. La République démocratique du Congo (RDC), située en Afrique centrale, est le plus grand pays d'Afrique subsaharienne, avec une superficie de 2,34 millions de km², et le troisième pays le plus peuplé, derrière le Nigéria et l'Éthiopie, avec une population estimée à 76,2 millions d'habitants en 2016²⁶³. L'étendue géographique de ce pays aux dimensions continentales est un véritable défi, alors que les infrastructures de transports et de communication sont insuffisantes. La RDC est bordée par neuf pays, notamment l'Ouganda, le Rwanda, le Burundi et la Tanzanie à l'est, la Zambie et l'Angola au sud, la République du Congo et la République centrafricaine à l'ouest et le Soudan du Sud au

²⁶³ BANQUE MONDIALE, « République démocratique du Congo - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/drc/overview>.

nord. Le pays est riche en ressources naturelles, y compris des minerais tels que le cobalt, le cuivre et le coltan, ainsi que des forêts tropicales et une grande variété de faune et de flore. Cependant, malgré ces richesses, la RDC est confrontée à des défis importants. Le pays a connu des conflits internes qui ont affecté la population civile, la sécurité alimentaire, la santé et l'éducation²⁶⁴.

469. La langue officielle de la RDC est le français, mais il existe également plusieurs langues nationales, dont le swahili, le lingala et le kikongo.

1) Situation politico-sécuritaire

a. Situation sécuritaire : les causes, les enjeux et les défis

470. La RDC a été profondément affectée par les conflits armés que connaît le pays depuis 1995 et jusqu'à nos jours, avec la multiplication des tueries dans les provinces de l'Est causées par les groupes armés encore actifs dans cette partie du pays²⁶⁵. La République démocratique du Congo (RDC) est un pays d'Afrique centrale avec une situation politico-sécuritaire complexe. Depuis la fin de la guerre civile en 2003, le pays a connu des améliorations notables en matière de stabilité et de développement, mais il reste confronté à de nombreux défis²⁶⁶.

471. Du point de vue politique, la RDC est une république démocratique à régime présidentiel. Sur le plan sécuritaire, la RDC est confrontée à des groupes armés actifs dans l'est du pays, ainsi qu'à des conflits ethniques et communautaires qui ont causé des milliers de morts ces dernières années. Les forces armées congolaises, soutenues par les forces de maintien de la paix de l'ONU, tentent de lutter contre ces groupes armés, mais la situation reste tendue²⁶⁷.

²⁶⁴ "Congo in Limbo : Political Challenges and Institutional Dilemmas" de TUKUMBI LUMUMBA-KASONGO : Cet ouvrage analyse les défis politiques et institutionnels auxquels la RDC est confrontée aujourd'hui.

²⁶⁵ UNECA : Le rapport évalue le bilan en pertes humaines entre 5,4 et 6,7 millions de morts, faisant des guerres du Congo le conflit le plus meurtrier depuis la Seconde Guerre Mondiale. Sur le plan économique, le PIB aurait reculé de 4,1 % en moyenne par an entre 1997 et 2001.

²⁶⁶ "RDC : situation politico-sécuritaire et droits humains" de Human Rights Watch (<https://www.hrw.org/fr/world-report/2020/country-chapters/369272>) - Ce rapport annuel présente une analyse approfondie de la situation des droits humains en RDC, en se concentrant notamment sur les questions politiques et sécuritaires.

²⁶⁷ "The Congo : From Leopold to Kabila : A People's History" de Georges Nzongola-Ntalaja (<https://www.amazon.com/dp/1842770535>) - Ce livre offre une perspective historique sur l'évolution de la situation politique en RDC, en se concentrant sur la période allant de l'ère coloniale à l'arrivée au pouvoir de Kabila.

472. En somme, la situation politico-sécuritaire en RDC est complexe et en évolution constante. Les autorités congolaises travaillent à renforcer l'État de droit et la stabilité, mais il reste encore beaucoup à faire pour garantir la sécurité et le bien-être des citoyens congolais.

b. Les ressources naturelles de la RDC et les causes d'instabilité dans la région des grands lacs africains

473. Plus grand pays d'Afrique subsaharienne, avec une superficie équivalente à celle de l'Europe de l'Ouest, la République démocratique du Congo (RDC) est dotée de ressources naturelles exceptionnelles. Outre sa richesse en minerais (cobalt et cuivre notamment), le pays dispose d'un grand potentiel hydroélectrique, de vastes terres arables, d'une formidable biodiversité et abrite la deuxième plus grande forêt tropicale au monde.²⁶⁸

474. Il y a plusieurs causes à cette instabilité, notamment la concurrence pour l'accès et le contrôle des ressources naturelles, qui ont souvent été exploitées illégalement et exportées pour des profits étrangers plutôt que de bénéficier aux communautés locales. Cette situation a entraîné des conflits armés, des déplacements de populations, des violations des droits humains et une pauvreté généralisée²⁶⁹.

475. Les conflits dans la région des Grands Lacs sont également complexes, avec des tensions historiques et ethniques exacerbées par les rivalités politiques et économiques. L'implication de groupes armés étrangers, des acteurs étatiques et des entreprises multinationales a également ajouté à la complexité de la situation²⁷⁰.

2) Situation socio-économique et enjeux de développement

476. Malgré ses richesses naturelles en ressources minérales, la RDC est l'un des pays les plus pauvres du monde et présente plusieurs défis socio-économiques. La pauvreté est un problème majeur en RDC, avec plus de 70% de la population vivant en dessous du

²⁶⁸ UNECA : UNITED NATIONS ECONOMIC COMMISSION FOR AFRICA, « Assessing Regional Integration in Africa », mai 2004, n° 1, disponible sur <https://repository.uneca.org/handle/10855/5513> (Consulté le 12 février 2021).

²⁶⁹ GLOBAL WITNESS, *Distributeur automatique de billets du régime*, juillet 2017, disponible sur <https://en/campaigns/democratic-republic-congo/ regime-cash-machine/> (Consulté le 17 septembre 2023).

²⁷⁰ T. ADDISON, « The Political Economy of Fragile States », 2012, disponible sur <https://papers.ssrn.com/abstract=2524407>.

seuil de pauvreté. Les inégalités sociales sont également un défi majeur, avec une grande disparité entre les zones urbaines et rurales²⁷¹.

477. Le secteur agricole est un pilier de l'économie congolaise, mais il est souvent confronté à des défis tels que la faiblesse des infrastructures, les pratiques agricoles non durables, les conflits fonciers et la baisse de la productivité²⁷². Le secteur minier est également important pour l'économie congolaise, mais la gestion de ses ressources naturelles a souvent été associée à la corruption et à l'exploitation. Le pays a également connu des conflits armés et une instabilité politique qui ont affaibli son économie.

478. Pour améliorer la situation socio-économique en RDC, des efforts ont été déployés pour stimuler la croissance économique, améliorer l'infrastructure et stimuler les secteurs économiques tels que l'agriculture, le tourisme et les énergies renouvelables. La RDC cherche également à renforcer son système éducatif et de santé, ainsi que son système judiciaire et sa gouvernance, pour améliorer la qualité de vie de ses citoyens²⁷³.

479. Les mesures prises pour contenir la COVID-19, telles que la fermeture des frontières et les restrictions de transport, ont nui aux activités non extractives dont la contribution à la croissance s'est effondrée de 4,1 % en 2019 à -1,87 % en 2020.²⁷⁴

480. Bien que la RDC ait engagé des réformes pour renforcer la gouvernance de la gestion des ressources naturelles et améliorer le climat des affaires, le pays se classe au 183^e rang sur 190 pays dans le rapport *Doing Business* 2020, et les principaux indicateurs de gouvernance restent médiocres.²⁷⁵ Selon le rapport de la CAE (Commission économique pour l'Afrique des Nations Unies), la pauvreté a reculé en République démocratique du Congo au cours de la dernière décennie, mais le pays reste confronté à de nombreux défis et la vulnérabilité économique, couplée à la persistance de l'insécurité, pourrait remettre en cause les progrès obtenus²⁷⁶.

²⁷¹ Central Intelligence Agency. (2021). The World Factbook: Congo, Democratic Republic of the. <https://www.cia.gov/the-world-factbook/countries/congo-democratic-republic-of-the/>

²⁷² Banque Mondiale. (2020). Congo, République Démocratique - Vue d'ensemble. <https://www.banquemondiale.org/fr/country/drc/overview>

²⁷³ MINISTERE DE PLAN-RDC, « Document de la stratégie de croissance et de réduction de la pauvreté de seconde génération », 2010.

²⁷⁴ *Ibid.*

²⁷⁵ BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays : RDC », 2021, disponible sur <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-2021>.

²⁷⁶ CAE : Communauté de l'Afrique de l'Est.

B - La République du Burundi

481. Pays enclavé d’Afrique de l’Est, le Burundi est une économie à faible revenu dont 80 % de la population travaille dans le secteur agricole. Entouré par le Rwanda au nord, la Tanzanie à l’est et la République démocratique du Congo à l’ouest, il est bordé au sud-ouest par le Lac Tanganyika. Avec 11,6 millions d’habitants, dont une proportion de femmes de 50.4 % (2019), il est l’un des pays les plus densément peuplé de la région des Grands Lacs.²⁷⁷

1) Contexte politique et régional

a. Appréciation du contexte politique

482. Le Burundi est une république constitutionnelle dont la deuxième grande ville, Gitega, est devenue la capitale politique en 2019. Gitega abrite la présidence de la République et le Sénat, alors que les principales institutions étatiques sont toujours installées à Bujumbura, capitale économique.²⁷⁸

483. La nouvelle constitution du Burundi établit la présidence de la République du Burundi pour un mandat renouvelable de sept ans et crée la fonction de Vice-président et de Premier ministre. Ces trois organes constituent les hautes autorités du pays.²⁷⁹

b. Contexte régional

484. Pour le Burundi, pays enclavé à la charnière entre l’Afrique centrale et l’Afrique de l’Est, avec un marché intérieur d’environ 10 millions d’habitants, l’intégration régionale, notamment au sein de la Communauté de l’Afrique de l’Est (CAE), représente un moteur possible de croissance économique. L’intégration régionale est perçue comme un moyen d’accéder à un marché plus vaste, d’à peu près 146 millions d’habitants (CAE, 2015) et de réduire les coûts élevés de production liés à l’enclavement.²⁸⁰

²⁷⁷ BANQUE MONDIALE, « Burundi - Vue d’ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/burundi/overview> (Consulté le 18 avril 2022).

²⁷⁸ *Ibid.*

²⁷⁹ MINISTERE DE L’EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation du Burundi », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/burundi/presentation-du-burundi/> (Consulté le 18 avril 2022).

²⁸⁰ UNECA, « Les Nations Unies. Commission économique pour l’Afrique (2017-03) : Fiche pays Burundi 2016. », 2017, p.4. disponible sur <https://hdl.handle.net/10855/23672>.

485. Par rapport aux autres pays de la Région des Grands Lacs Africains, le Burundi connaît une croissance économique plus faible, tout en subissant une pression démographique plus élevée avec un taux d'accroissement naturel de 3 % en 2014, supérieur à la moyenne de 2,6 % de la CAE (CAE, 2015). En comparaison avec les autres pays d'Afrique de l'Est, le Burundi présente le PIB par habitant le plus bas évalué à 285 dollars des États-Unis en 2014 (et 276 dollars en 2015), soit près de 75 % de moins que la moyenne de la CAE.

2) Contexte socio-économique : Aperçu de l'économie burundaise, les échanges et situation de l'indice d'intégration régional au Burundi

a. Contexte économique

486. L'économie burundaise a été touchée par les tensions politiques qui affectent le pays. Depuis le mois d'avril 2015, même si l'ampleur de cet impact reste encore difficile à mesurer.

487. Le taux de croissance du PIB a été de -3,9 % en 2015 (BRB, 2016b), et la récession semble se poursuivre en 2016. Outre la détérioration des indicateurs macroéconomiques, l'instabilité politique, mais aussi les fortes inondations fin 2015 ont eu un impact sur la situation humanitaire du Burundi, avec plus de 325 000 réfugiés dans les pays voisins et 110 000 déplacés internes (HCR, 2016 et OCHA, 2016)²⁸¹.

b. Situation des échanges : importations et exportations

488. L'adhésion du Burundi à la CAE en juillet 2007 a permis de réduire sensiblement certains Coûts liés à l'enclavement, notamment par l'harmonisation des droits de douane.²⁸² Toutefois, les obstacles non tarifaires, le maintien de pratiques anticoncurrentielles, la distance par rapport aux plateformes d'échanges et la mauvaise qualité des infrastructures restent des freins au développement du commerce régional. Néanmoins, des projets régionaux sont en cours, notamment le projet régional hydroélectrique des chutes de Rusumo, entre le Rwanda, la Tanzanie et le Burundi (Initiative du Bassin du Nil)²⁸³.

489. Le principal client du Burundi demeure néanmoins la RDC. Dans la sous-région, le Kenya et le Rwanda sont les principales destinations des exportations. Quant aux

²⁸¹ *Ibid.* p.8.

²⁸² BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays: Burundi », 2021, disponible sur <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-2021>.

²⁸³ UNECA, « Les Nations Unies. Commission économique pour l'Afrique (2017-03): Fiche pays Burundi 2016. », *op. cit.*

importations, la part de la CAE a représenté entre 19 et 25 % du total des importations de biens entre 2012 et 2016 (Figure 3, Ministère des finances, 2014). La Tanzanie et le Kenya sont les deux principaux fournisseurs du Burundi dans la sous-région.²⁸⁴

490. Les produits échangés au niveau régional sont essentiellement des produits manufacturés localement (comme le savon, la bière, les cigarettes, etc.), qui constituent un débouché intéressant pour le développement du secteur secondaire au Burundi, contrairement au commerce international dominé par des produits de rente, et sans valeur ajoutée.²⁸⁵

c. Indice d'intégration régionale au Burundi

491. Le Burundi a un classement plutôt mauvais au sein de la CAE, du COMESA et de la CEEAC, obtenant respectivement le quatrième, douzième et huitième rang de l'indice global de performance. Il obtient une note de 0,48 au sein de la CAE, le pays le plus performant étant le Kenya avec une note de 0,66.

492. Dans l'ensemble, les performances du Burundi sont faibles, excepté pour les domaines de l'infrastructure et de l'intégration productive. Le Burundi pourrait notamment chercher à stimuler le commerce intra-régional de biens et services.

C - La Tanzanie

493. La Tanzanie (officiellement la République unie de Tanzanie) naquit en 1964 de l'union du Tanganyika et de l'ancien sultanat de Zanzibar. Le pays a eu son heure de gloire sur la scène politique et intellectuelle internationale dans les années 1960-1970 pour avoir suivi une voie de développement connue sous le nom de « socialisme à l'africaine ». Instituée par le chef de l'État d'alors, Julius Nyerere, et portée par des idéaux de justice et d'égalité, elle a mis en œuvre des programmes de collectivisation du monde rural et de nationalisation de l'industrie et du commerce²⁸⁶.

494. Ce développement favorisa la construction d'une identité nationale forte qui contribua à la stabilité politique de la Tanzanie. Les clivages ethniques, dans un pays qui dénombre plus de cent vingt ethnies, les divisions raciales construites pendant la période coloniale entre Africains, Arabes, Européens, Indiens et Swahilis, ou encore les oppositions

²⁸⁴ *Ibid.*

²⁸⁵ *Ibid.*

²⁸⁶ B. CALAS, M.-A. FOUERE et F. MODERNE, « TANZANIE - Encyclopædia Universalis », *universalis.fr*, 2021, disponible sur <https://www.universalis.fr/encyclopedie/tanzanie/> (Consulté le 18 avril 2022).

religieuses entre musulmans et chrétiens furent contenus par un État autoritaire porté par un parti unique puissant (Tanganyika African National Union, T.A.N.U.) et grâce à une idéologie nationaliste relayée par le swahili, langue africaine officielle adoptée à l'indépendance²⁸⁷.

1) Contexte socio-politique Tanzanien

a. Aperçu de la politique Tanzanienne

495. La République unie de Tanzanie est un pays stable depuis l'indépendance du Tanganyika en 1961 (partie continentale de la Tanzanie, qui a ensuite fusionné avec l'archipel de Zanzibar en 1964). Les bases de l'État moderne ont été posées par le père de l'indépendance, Julius Nyerere : unité nationale, centralisation du pouvoir, institutions solides, socialisme économique, laïcité.

496. Dès sa prise de fonction, le défunt président MAGUFULI a donné la priorité à la lutte contre la corruption, l'amélioration des services publics, la réduction des dépenses de l'État. Ses premières mesures (visites des services publics, réduction du nombre de ministres, interdiction des déplacements des fonctionnaires à l'étranger, renvoi d'un grand nombre de hauts fonctionnaires, réduction de certains salaires, création d'une juridiction spéciale pour les délits de grande corruption) lui valent une grande popularité et son surnom de « bulldozer ». Depuis 2017, une succession de réformes a toutefois marqué un virage autoritaire du pouvoir.²⁸⁸

497. Cependant, les indicateurs de gouvernance dans le monde 2020 montrent que la Tanzanie s'est détériorée ou a stagné dans la plupart des indicateurs de gouvernance entre 2012 et 2019 (à l'exception du contrôle de la corruption et de la stabilité politique/absence de violence). La baisse la plus marquée concerne l'état de droit, l'efficacité de la gouvernance.²⁸⁹

b. Intégration régionale

498. La Tanzanie est membre fondateur de la Communauté d'Afrique de l'Est (ou EAC) et en accueille le siège à Arusha. Rassemblant la Tanzanie, le Kenya, le Rwanda, le Burundi,

²⁸⁷ *Ibid.*

²⁸⁸ *Ibid.*

²⁸⁹ BANQUE MONDIALE, « Tanzanie - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/tanzani/overview>.

l'Ouganda et le Soudan du Sud, l'EAC a permis la mise en place d'un marché commun en 2010 (les pays de l'EAC représentent aujourd'hui un tiers des échanges de la Tanzanie). La Tanzanie pousse à l'approfondissement de la coopération entre les pays de la Communauté²⁹⁰.

2) Aperçu Économique

499. La croissance a ralenti à 2,1 % en 2020 contre 6,8 % en 2019 en raison de la COVID-19. La croissance a été principalement tirée par les secteurs manufacturiers et la construction, du côté de l'offre, et les investissements, du côté de la demande.²⁹¹ Le pays a mis en place une politique monétaire accommodante pour soutenir le crédit et la croissance économique, ramenant son taux directeur de 7% en août 2018 à 5% en mai 2020, qui est resté inchangé depuis. La baisse constante des prix des denrées alimentaires a fait chuter l'inflation de 3,5 % en 2019 à 3,3 % en 2020.²⁹²
500. Cependant, les perspectives économiques sont positives, avec une croissance du PIB réel prévue à 4,1% en 2021 et 5,8% en 2022, en raison de l'amélioration des performances du secteur du tourisme et de la réouverture des artères commerciales.²⁹³
501. Les prix de l'énergie et des carburants devraient continuer d'augmenter en 2021, poussant l'inflation globale à 3,9 % et 3,4 % en 2021 et 2022 respectivement. Le déficit budgétaire devrait se creuser à 3,2 % du PIB en 2021 et 2022 en raison des dépenses consacrées aux grands projets d'infrastructure et de la faiblesse des recettes fiscales. Il est principalement financé par des emprunts extérieurs.²⁹⁴

§2. Les États du lac Victoria et autres

502. Le Lac Victoria, ou Nyanza, doit son nom à la reine d'Angleterre Victoria qui régna du 20 juin 1837 jusqu'à sa mort le 22 janvier 1901. Ses États riverains sont le Kenya, l'Ouganda et la Tanzanie. Situé à 1 130 mètres d'altitude, sur le plateau séparant les deux branches du Rift Est africain, peu profond et au contour très découpé, il résulte de l'ennoiement du plateau causé par l'inversion du cours de rivières lors du soulèvement

²⁹⁰ « Indice de l'intégration régionale en Afrique Rapport 2019 », *Africa Regional Integration Index*, s.d., disponible sur <https://www.integrate-africa.org/offline/>

²⁹¹ MINISTÈRE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES, « Présentation de la Tanzanie », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/tanzanie/presentation-du-burundi/>.

²⁹² Ministère de l'Europe et des Affaires étrangères, *Op.cit.*

²⁹³ *Ibid.*

²⁹⁴ BANQUE MONDIALE, « Tanzanie - Vue d'ensemble », *op. cit.*

des marges de la branche Ouest du Rift. Le lac Victoria fait partie du bassin du Nil. Avec une superficie : 68 100 km² (1^{er} lac d'Afrique) ; **profondeur maximale** : 92 m ; moyenne : 40 mètres ; **longueur** : 320 km ; **Largeur** : 275 km ; **Volume** : 2 750 km³ ; **Principaux ports** : Kisumu, Mwanza, Bukoba, Entebbe, Beli et Jinja.²⁹⁵

503. Dans cette sous-section, nous nous concentrerons sur le Kenya (A), l'Ouganda (B) et le Rwanda (C).
504. Une jolie carte postale : Longue plage de sable blanc. Les sommets enneigés des montagnes qui donnent son nom au pays : Kirinyaga (mutée plusieurs fois avant de devenir Kenya) ; antilope active de la savane ; Un éléphant géant dans le ruisseau. Sans oublier le pasteur peint pour les touristes. Mais au-delà de la richesse et de la beauté de ses paysages, fruit d'une histoire millénaire dans laquelle l'humanité a trouvé l'un de ses berceaux, le Kenya est aussi une terre de rencontres et de conflits, dont résulte une mosaïque culturelle. Un pays brutal et complètement colonisé malgré les gens qui y vivaient. Un faible mouvement nationaliste qui a déclenché la première lutte armée de l'Afrique pour l'indépendance. Un État indépendant souffrant du piège de la dépendance et des contradictions sociales en son sein.²⁹⁶

1) Situation politique et intégration régionale

a. Contexte de la politique kényane

505. Le Kenya a réalisé d'importantes réformes politiques et économiques qui ont contribué à une croissance économique soutenue, au développement social et à des gains de stabilité politique au cours de la dernière décennie. Cependant, ses principaux défis de développement incluent toujours la pauvreté, les inégalités, le changement climatique, la faiblesse persistante des investissements du secteur privé et la vulnérabilité de l'économie aux chocs internes et externes.
506. Le Kenya a inauguré un nouveau système de gouvernance politique et économique avec l'adoption d'une nouvelle constitution en 2010, qui a introduit une chambre législative

²⁹⁵ « Lac Victoria. », s.d, disponible sur <https://www.cosmovisions.com/LacVictoria.htm>

²⁹⁶ B. CALAS, M.-A. FOUERE et F. MODERNE, « KENYA - Encyclopædia Universalis », *universalis.fr*, 2021, disponible sur <https://www.universalis.fr/encyclopedie/kenya/>.

bicamérale, un gouvernement de comté décentralisé, un organe judiciaire et électoral constitutionnellement titulaire²⁹⁷.

507. Cependant, la performance du Kenya en matière d'indicateurs de gouvernance a aussi été mitigée. En ce qui concerne l'indice Mo Ibrahim²⁹⁸ de gouvernance africaine, la note globale du Kenya s'est légèrement améliorée ces dernières années, passant de 58,8 (sur 100 points) en 2014 à 59,8 en 2018, ce qui reflète la tendance à la hausse du classement du pays, qui est passé du 14e (sur 54 pays) au 11e au cours de cette même période. Bien que toutes les 4 sous-composantes de l'indice se soient améliorées au cours de la période, la plus forte amélioration a été enregistrée dans les domaines « Sécurité et État de droit » et « Opportunité économique durable »²⁹⁹.

b. Intégration régionale et commerce extérieur

508. Le Kenya est membre fondateur de la Communauté d'Afrique de l'Est (EAC) avec la Tanzanie et l'Ouganda. Il a joué un rôle moteur dans les différentes étapes de l'intégration de cette organisation intergouvernementale : union douanière en 2005 ; lancement d'un marché commun le 1er juillet 2010 ; projet d'union monétaire ; lancement en juin 2015 de la zone de libre-échange tripartite réunissant les 26 pays de l'EAC.³⁰⁰

509. Le Kenya est actuellement membre de la CAE, du COMESA, de l'IGAD et de la zone de libre-échange tripartite (ZLET) négociée entre la CAE, le COMESA, la SADC et récemment la ZLEC. Dans le cadre d'une campagne de facilitation du commerce, le Kenya a investi dans l'amélioration des réseaux énergétiques, routiers et ferroviaires régionaux.

²⁹⁷ MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation du Kenya », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/kenya/presentation-du-kenya/>

²⁹⁸ L'IIAG ou Indice Ibrahim de la Gouvernance Africaine permet de voir, grâce à des indicateurs établis par la fondation Mo Ibrahim l'évolution de la vie des Africains. Au total 100 indicateurs qui définissent la gouvernance globale. La méthodologie est toujours la même, quel que soit le pays. L'IIAG mesure les résultats et les conséquences concrètes des politiques entreprises par les gouvernements des 54 pays africains. Ce qui lui permet chaque année d'établir un classement des bons et des mauvais élèves. En 2018, les trois pays les plus performants en prenant en compte l'ensemble des indicateurs sont l'île Maurice (79,5 sur 100), les Seychelles (73,2 sur 100) et le Cap Vert (71,1 sur 100).

²⁹⁹ BANQUE MONDIALE, « Kenya - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/kenya/overview>.

³⁰⁰ « Indice de l'intégration régionale en Afrique Rapport 2019 », *op. cit.*

2) Contexte économique et développement social au Kenya

a. Contexte économique

510. L'économie du Kenya a été affectée par la pandémie de COVID-19. La croissance du PIB a ralenti à 1,4 % en 2020 contre 5,4 % en 2019. La croissance devrait être tirée par l'agriculture, mais la faiblesse des services et de l'industrie manufacturière a eu un effet de ralentissement³⁰¹.

511. Les réserves de change étaient plus élevées à 7,8 milliards de dollars fin novembre 2020 (couverture des importations de 4,8 mois) contre 8,96 milliards de dollars fin novembre 2019 (couverture des importations de 5,6 mois). La monnaie locale a augmenté de 8,9 %, passant de 110 Ksh à 1 USD fin novembre 2020, contre 101 Ksh à la même période l'année dernière. Le secteur financier a été frappé par un effet domino des principaux secteurs. Les marchés des capitaux ont été les plus durement touchés. L'indice boursier NSE a chuté de 20 % entre le 30 septembre 2019 et septembre 2020, tandis que la capitalisation boursière a chuté de 2 % sur la même période. La pandémie a causé de graves dommages sociaux : Environ 2 millions de personnes sont tombées dans la pauvreté et environ 900 000 personnes ont perdu leur emploi.³⁰²

b. développement social au Kenya

512. Selon la Banque mondiale, le Kenya a fait des progrès significatifs en matière de développement social, notamment en réduisant la mortalité infantile, en atteignant une scolarisation primaire quasi universelle et en réduisant l'écart entre les sexes en matière d'éducation. L'augmentation des interventions et des dépenses de santé et d'éducation porte ses fruits.³⁰³

513. Le pays deviendra l'une des réussites de l'Afrique compte tenu de sa population jeune croissante, de son secteur privé actif, de sa main-d'œuvre qualifiée, de ses infrastructures améliorées, de sa nouvelle constitution et de son rôle central en Afrique de l'Est. Transformer rapidement la vie des citoyens ordinaires, relever des défis tels que la pauvreté, les inégalités, la gouvernance, les écarts de compétences entre les besoins du marché et les programmes, le changement climatique, la faiblesse des

³⁰¹ BANQUE MONDIALE, « Ouganda - Vue d'ensemble », *op. cit.*

³⁰² TRADE SOLUTIONS BNP PARIBAS, « Le contexte économique du Kenya », s.d., disponible sur <https://www.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/explorer/kenya/le-contexte-economique>.

³⁰³ BANQUE MONDIALE, « Ouganda - Vue d'ensemble », *op. cit.*

investissements et la faible productivité des entreprises. Atteindre une croissance durable est un objectif important. Pour le Kenya.³⁰⁴

B - L'Ouganda

514. L'Ouganda tire son nom du royaume de Buganda, qui constituait autrefois la région la plus méridionale du pays, dont la capitale et la plus grande ville est Kampala. L'Ouganda est membre de l'Organisation de la coopération islamique. La région est devenue un protectorat britannique en 1894 et est devenue indépendante en 1962.

1) Situation politique et sécuritaire

a. Situation politique

515. Globalement, malgré tout, l'Ouganda reste un pays pacifique et politiquement stable, élections législatives controversées début 2016. Le résultat a été contesté par les partis d'opposition devant les tribunaux contre la réélection du président YOWERI MUSEVENI et d'une majorité du parti au pouvoir. Selon l'indice Mo Ibrahim de la gouvernance africaine, la gouvernance ougandaise s'est légèrement détériorée à -1,3 depuis 2011. En 2015, l'Ouganda se classait 19e sur 54 pays avec un score global de gouvernance de 54,6 sur 100.³⁰⁵

516. Cependant, le pays est toujours au-dessus de la moyenne africaine de 50,1. L'Ouganda a obtenu de bons résultats dans les domaines de la sécurité personnelle et de l'état de droit au cours des cinq dernières années, malgré des conflits internes croissants depuis 2011 en raison de préoccupations concernant le transfert de pouvoir et les restrictions sur les opportunités d'emploi des jeunes. Absence de violence malgré les menaces terroristes.³⁰⁶

b. Intégration régionale

517. Selon le *Document de stratégie pays 2017-2021* de la BAD³⁰⁷, l'Ouganda est un membre actif de la Communauté de l'Afrique de l'Est (EAC) et du Marché commun de l'Afrique orientale et australe (COMESA). Le gouvernement a adopté un tarif extérieur

³⁰⁴ *Ibid.*

³⁰⁵ GROUPE DE LA BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT : « *document de strategie pays 2017-2021* » Ouganda, Juin 2018.

³⁰⁶ *Ibid.*

³⁰⁷ BANQUE MONDIALE, « Ouganda - Vue d'ensemble », *op. cit.*

commun et a signé l'accord de libre échange qui relève de l'Accord du marché commun de la Communauté de l'Afrique de l'Est. Il œuvre avec ses pairs à la création d'un espace douanier unique, en éliminant les tarifs internes et externes et en réduisant des barrières non tarifaires pour libérer davantage les échanges³⁰⁸.

518. Par ailleurs, l'Ouganda participe activement à l'initiative du corridor du Nord afin de renforcer son intégration au reste de l'Afrique de l'Est. Cependant, la qualité et la densité de l'infrastructure de transport de l'Ouganda restent insuffisantes, nécessitant une réhabilitation et une expansion. Pour accélérer le développement du commerce régional, l'Ouganda s'est joint à d'autres États membres de l'EAC pour développer des réseaux d'infrastructures vitaux de transport, dont certaines relieront les installations de production de pétrole et de gaz du pays aux marchés régionaux.³⁰⁹

2) Contexte socio-économique

a. Aperçu de l'économie ougandaise

519. La pandémie de COVID-19 et les mesures de confinement qui ont suivi pour contenir la propagation du virus ont affaibli l'économie ougandaise. La croissance du PIB réel a ralenti à -0,5 % en 2020 après avoir augmenté de 7,5 % en 2019. Le secteur du tourisme et de l'hôtellerie a été considérablement affaibli par les restrictions sur les voyages internationaux et les mesures de confinement locales. D'autres secteurs ont été touchés, notamment la fabrication, le commerce de gros, le commerce de détail et l'éducation.³¹⁰

b. Contexte social : Défis de développement et Capital humain en Ouganda

520. Selon la Banque mondiale, les changements structurels avant l'épidémie de COVID-19 ont stimulé la réduction de la pauvreté malgré le ralentissement de la croissance économique moyenne au cours de la dernière décennie. Cette évolution s'est caractérisée par une baisse du nombre total de travailleurs employés dans l'agriculture et une augmentation de la production industrielle, principalement dans l'agro-industrie.³¹¹

³⁰⁸ « Indice de l'intégration régionale en Afrique Rapport 2019 », *op. cit.*

³⁰⁹ MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation du Ouganda », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/ouganda/presentation-du-kenya/>

³¹⁰ BANQUE MONDIALE, « Ouganda - Vue d'ensemble », *op. cit.*

³¹¹ BANQUE MONDIALE, *op. cit.*

C- Le Rwanda

521. Le Rwanda est un petit pays à l'intérieur des terres, vallonné et fertile, avec une population d'environ 12,5 millions d'habitants (2018). Il borde non seulement ses voisins les plus proches en Afrique de l'Est, la Tanzanie, l'Ouganda et le Burundi, mais aussi la République démocratique du Congo, beaucoup plus grande et plus riche.³¹²

522. La République du Rwanda se situe dans la région des grands lacs d'Afrique centrale. Son territoire enclavé s'étend sur une superficie de 26 340 km². Le pays partage ses frontières avec l'Ouganda au nord, la Tanzanie à l'est, le Burundi au sud et la République démocratique du Congo (RDC) à l'ouest. D'une altitude moyenne de 1 250 m, et avec une inclinaison générale orientée d'ouest en est, le relief s'élève progressivement des plateaux du sud-est vers le nord et l'ouest où il culmine en une chaîne de montagnes appelée «Crête Congo-Nil», variant de 2 200 m à 3 000 m, et en une chaîne de volcans (4 507 m).³¹³

1) Situation politique et sécuritaire

a. Situation politique

523. Le Rwanda a enregistré des progrès dans ses efforts de consolidation de la stabilité politique, ainsi que de respect des libertés civiles et des droits politiques, mais des progrès plus poussés sont encore nécessaires dans les domaines de l'élargissement de la participation et du respect des droits humains. L'évaluation la plus récente de la gouvernance, entreprise par le Gouvernement du Rwanda et ayant fait l'objet d'une revue par les pairs conduite par des spécialistes de la gouvernance de renommée internationale⁴, fait état d'améliorations pour ce qui est des indicateurs d'état de droit, de droits politiques et de libertés civiles, de participation et d'inclusion, ainsi que de sûreté et de sécurité en 2014, par rapport à 2012.³¹⁴

b. La situation sécuritaire

524. L'insécurité et l'instabilité dans la région des Grands Lacs ont des implications pour la stabilité du Rwanda et méritent donc de faire l'objet d'un suivi étroit. En particulier, les

³¹² BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays : Rwanda », 2021, disponible sur <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-2021>.

³¹³ FAO. 2017. AQUASTAT Profil de Pays – Rwanda. Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture. Rome, Italie.

³¹⁴ BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays: Rwanda », *op. cit.*

troubles civils au Burundi voisin et à l'Est de la République démocratique du Congo (RDC) ont des implications pour la stabilité au Rwanda qui est tout le temps accusé de déstabiliser ses voisins, la RDC et le Burundi.

525. Toutefois, la participation active du Rwanda aux initiatives régionales de paix, dans le cadre de la Conférence internationale sur la région des Grands Lacs (CIRGL) et de l'Union africaine (UA), pourrait aboutir à des solutions durables face à l'instabilité et à l'insécurité dans la région des Grands Lacs.³¹⁵

c. Contexte de l'intégration régionale

526. L'intégration régionale demeure une des hautes priorités du Rwanda, et plusieurs protocoles et accords d'intégration économique et de coopération à l'échelle régionale ont été signés et ratifiés, ce qui devrait élargir l'accès du Rwanda aux marchés régionaux et mondiaux, ainsi qu'aux financements et à une électricité abordable, à travers les pools d'électricité d'Afrique orientale et d'Afrique australe.

2) Contexte économique

a. aperçu de l'économie rwandais

527. Le Rwanda aspire désormais à atteindre le statut de pays à revenu intermédiaire (MIC) d'ici 2035 et le statut de pays à revenu élevé (HIC) d'ici 2050. Cette aspiration sera réalisée à travers une série de stratégies nationales de transformation (NST1³¹⁶) sur sept ans, étayées par des stratégies sectorielles qui visent à atteindre les objectifs de développement durable.³¹⁷

528. Le pays affiche un fort taux de croissance du PIB depuis plus d'une décennie et demie, taux s'établissant en moyenne à 7,9 % au cours de la période de 2000 à 2015, avec à la clé une augmentation du revenu par habitant pour passer de 207 USD à 718 USD au cours de cette période. Toutefois, le processus de transformation économique a connu

³¹⁵ Banque Mondiale - Rapport Annuel 2011, World Bank Annual Report, s.l., The World Bank, 23 septembre 2011, disponible sur <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8842-6> (Consulté le 17 avril 2022).

³¹⁶ NST1 : stratégies nationales de transformation (NST1), Rwanda

³¹⁷ BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays: Rwanda », *op. cit.*

des lenteurs, la croissance étant tirée principalement par des activités économiques à faible valeur ajoutée et à faible productivité³¹⁸.

529. Le Rwanda exporte principalement de l'or (26,1%), des huiles de pétrole (12,9%), du thé (7,4%) et du café (6,4%), tandis que les importations sont dominées par les huiles de pétrole (15,2%), l'or (7,6%), les outils de transmission pour la radiotéléphonie (3%) et les produits pharmaceutiques (2,6%). Les principaux partenaires commerciaux du pays sont la République démocratique du Congo voisine (32,1%), les Émirats arabes unis (29,6%), l'Ouganda (5,3) et la Suisse (4,6%) ; les importations provenant principalement de la Chine (19,9%), suivie de l'Inde (8,8%), du Kenya (8,7%) et de la Tanzanie (8,4%).

b. contexte social rwandais

530. D'après la Banque Mondiale, la forte croissance économique du Rwanda s'est accompagnée d'améliorations substantielles du niveau de vie, avec une baisse des deux tiers de la mortalité infantile et une scolarisation primaire quasi universelle. L'accent mis sur les politiques et les initiatives locales a contribué à une amélioration significative de l'accès aux services et aux indicateurs de développement humain.

531. Mesurée par le seuil de pauvreté national, la pauvreté est passée de 77 % en 2001 à 55 % en 2017, tandis que l'espérance de vie à la naissance s'est améliorée, passant de 29 au milieu des années 90 à 69 en 2019. Le taux de mortalité maternelle est passé de 1 270 pour 100 000 naissances vivantes. Dans les années 1990 à 290 en 2019. La mesure officielle des inégalités, l'indice de Gini, est passée de 0,52 en 2006 à 0,43 en 2017.³¹⁹

Section 2. Les acteurs non étatiques dans les Grands Lacs Africains

§1. Les Organisations à caractère économique

532. Dans cette sous-section, nous nous concentrerons sur la Communauté de l'Afrique de l'Est, l'EAC (A), et sur la Communauté Économique des Pays des Grands Lacs, la CEPGL (B).

³¹⁸ TRADE SOLUTIONS BNPPARIBAS, « Le contexte économique du Rwanda », s.d., disponible sur <https://www.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/explorer/rwanda/le-contexte-economique>.

³¹⁹ TRADE Solutions BNP Paribas, *Op.cit.*

A- La Communauté de l'Afrique de l'Est

533. La Communauté de l'Afrique de l'Est (EAC) est une organisation intergouvernementale régionale de 6 États partenaires. Elle abrite 177 millions de citoyens, dont plus de 22% est une population urbaine. Avec une superficie de 2,5 millions de kilomètres carrés et un produit intérieur brut combiné de 193 milliards de dollars américains (*statistiques de la CAE pour 2019*), sa réalisation revêt une grande importance stratégique et géopolitique et des perspectives pour la CAE renouvelée et revigorée.³²⁰

534. La Communauté de l'Afrique de l'Est (CAE) est une organisation intergouvernementale qui vise à promouvoir la coopération et l'intégration régionales entre les pays d'Afrique de l'Est. La CAE a été créée en 2000 et elle est composée de six pays membres :

- Burundi
- Kenya
- Ouganda
- Rwanda
- Tanzanie
- Sud-Soudan
- La RD Congo (dernier entrant en 2022).

535. Le siège de la CAE est situé à Arusha, en Tanzanie. La communauté a pour objectif de renforcer la coopération économique, politique, sociale et culturelle entre ses membres, afin de promouvoir le développement régional et d'encourager l'intégration économique de l'Afrique de l'Est. À cette fin, la CAE a établi un certain nombre d'institutions et de mécanismes de coopération, y compris une union douanière, une communauté monétaire et un marché commun régional.³²¹

536. Selon l'article 5 (1) du Traité établissant la communauté d'Afrique de l'Est, « Les objectifs de la Communauté sont de développer des politiques et des programmes visant à agrandir et à approfondir la coopération entre les États membres dans les domaines politique, économique, social, culturel, de la recherche, de la technologie, de la défense, la sécurité, les affaires juridiques et judiciaires, pour leur bénéfice mutuel »³²²

³²⁰ « Overview of EAC », s.d., disponible sur <https://www.eac.int/overview-of-eac> (Consulté le 18 avril 2022).

³²¹ « Overview of EAC », *Op. cit.*

³²² « Overview of EAC », *op. cit.*

1) Niveau d'intégration et perspectives de la CAE

537. La Communauté de l'Afrique de l'Est (CAE) a réalisé un certain niveau d'intégration régionale depuis sa création en 2000. Les pays membres ont travaillé ensemble pour harmoniser leurs politiques dans plusieurs domaines, l'économie, la sécurité, l'éducation et la santé³²³. Voici quelques exemples d'intégration dans la CAE :
538. L'Union douanière de l'Afrique de l'Est (ACE), qui est entrée en vigueur en 2005, établit un tarif extérieur commun pour les biens importés de l'extérieur de la CAE. Les États membres ont convenu de ne pas imposer de droits de douane entre eux et de partager les revenus de la taxe d'importation³²⁴ ;
539. Le Marché commun de l'Afrique de l'Est (CMEA) a été créé en 2010 pour faciliter la libre circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes dans la région. Il vise à supprimer les obstacles au commerce intrarégional en harmonisant les réglementations commerciales, les politiques fiscales et douanières, et les normes techniques³²⁵.
540. La Banque de développement de l'Afrique de l'Est (EADB) a été créée pour financer des projets de développement dans les pays membres de la CAE. Elle fournit des prêts à long terme et des services de conseil aux gouvernements, aux entreprises et aux organisations de la région.
541. La CAE a établi des institutions communes pour gérer les ressources partagées, telles que le bassin du Nil et le lac Victoria³²⁶. Par exemple, la Commission du lac Victoria (CLV) travaille à la gestion durable des ressources naturelles et à la protection de l'environnement du lac.

³²³ M. NCUBE, A. SHIMELES et A. VERDIER-CHOUCHANE "The East African Community: Prospects for Sustained Growth" 2014. Cet article de recherche examine les résultats économiques de la Communauté de l'Afrique de l'Est et propose des pistes pour stimuler la croissance durable dans la région,

³²⁴ "Integrating Africa through Regional Economic Communities: Insights from the East African Community" de Richard E. M. SHOMBA (2016). Cet ouvrage analyse les progrès et les défis de l'intégration régionale en Afrique de l'Est, en se concentrant en particulier sur la Communauté de l'Afrique de l'Est.

³²⁵ "The Political Economy of Regional Integration in Africa: The East African Community in Comparative Perspective" de Christopher M. Dent et David W. Wood (2014). Cet ouvrage analyse les facteurs politiques et économiques qui influencent l'intégration régionale en Afrique de l'Est, en se concentrant sur la CAE.

³²⁶ "The East African Community: The Challenges of Regional Integration and Globalization" de Gerrishon K. Ikiara (2018). Cet ouvrage examine les obstacles à l'intégration régionale en Afrique de l'Est et propose des solutions pour renforcer la CAE dans un contexte de mondialisation croissante.

542. Les pays membres de la CAE ont également travaillé ensemble pour renforcer leur position sur la scène internationale en négociant des accords commerciaux avec des pays tiers et en représentant leurs intérêts dans les forums internationaux.³²⁷

B- La Communauté économique des pays des Grands Lacs

543. Créée en 1976, la CEPGL regroupe les trois anciennes colonies belges, à savoir le Burundi, le Rwanda et la R.D. Congo, qui formaient, pendant la période coloniale, une union économique et monétaire. La CEPGL a son siège à Gisenyi au Rwanda. Elle a été conçue pour servir d'outil capable de promouvoir la stabilité politique, le développement régional et l'intégration économique des pays membres. C'est dans ce cadre que plusieurs Accords de coopération et d'intégration économique ont été signés, notamment dans les domaines de l'agriculture, de l'industrie, de l'énergie, des transports et de la libre circulation des personnes et des biens, etc.³²⁸

544. Les différents mécanismes mis en place par la CEPGL pour promouvoir la paix, le développement régional et l'intégration économique n'ont pu fonctionner normalement suite aux graves conflits qui ont éclaté de manière récurrente dans la Région des Grands Lacs à partir du début des années 90. Après plus de 13 ans de léthargie, c'est en avril 2007 que la décision de relancer la CEPGL a été prise par les trois États membres³²⁹.

545. La Communauté économique des Pays des Grands Lacs (CEPGL) est une organisation internationale créée le 20 septembre 1976 pour l'intégration économique et la facilitation des mouvements des biens et des personnes entre différents pays de la région des grands lacs d'Afrique centrale, le Burundi, la République démocratique du Congo (RDC) et le Rwanda. Elle a son siège à Gisenyi dans le district de Rubavu de la province de l'Est au Rwanda³³⁰.

³²⁷ « CAE - Indice de l'intégration régionale en Afrique », s.d., disponible sur <https://www.integrate-africa.org/fr/classements/communautes-economiques-regionales/cae/> (Consulté le 18 avril 2022).

³²⁸ « CEPGL », s.d., disponible sur <http://www.sinelac.org/index.php/8-home/42-cepgl> (Consulté le 18 avril 2022).

³²⁹ « CEPGL », *Op.cit.*

³³⁰ D.G. KABENGELE, *Les problèmes d'intégration économique*, Kinshasa, inédit, 2008.

1) Les origines de la CEPGL

546. La Communauté Economique des Pays des Grands Lacs, CEPGL en sigle, fut créé au terme d'un long processus de négociations engagées pour rétablir les liens rompus par les indépendances ; et elle est la lointaine héritière de l'Union économique constituée en 1925 entre la colonie du Congo-Belge et les deux territoires sous mandat belge (Rwanda-Burundi).³³¹
547. En effet, la normalisation des relations s'avérait indispensable, non seulement entre la RDC et ses voisins de montagnes, mais aussi entre Kigali et Bujumbura que bien de problèmes opposaient dans les années 70. Pour la RDC (Zaire), la liquidation totale de la rébellion était une préoccupation importante pour la stabilité interne de la région. En fait, l'existence de poches de rebelles zaïrois en territoires limitrophes et son corollaire, l'insécurité aux frontières, constituaient des sujets de démêlés diplomatiques entre Kinshasa et ses voisins de l'Est au lendemain du 24 novembre 1965(...) Kinshasa s'investit-il dans des négociations au niveau bilatéral avec chaque État hébergeant des éléments opposés à son régime. Ce fut le cas notamment du Rwanda et du Burundi par lesquels transitaient les armes et les munitions obtenues à l'étranger par les forces rebelles et où ceux-ci se repliaient après avoir opéré leurs coups de main en territoire Zaïrois. Le Burundi était à cet égard la principale base arrière de repli et le principal pays jouant le rôle de plaque tournante de trafic d'armes.³³²
548. La CEPGL est une organisation sous-régionale créée par la Convention de Gisenyi du 20 septembre 1976, le Burundi, le Rwanda et la RDC, respectivement des États issus de la tutelle et de la colonisation belges. Cette Convention de Gisenyi sera amendée le 9 septembre 1977 à Bujumbura (Burundi). Le siège de la communauté a été implanté à Gisenyi, au Rwanda.
549. La RD Congo, avec le succès de la réforme monétaire du 24 juin 1967 qui donna à ses entreprises une nouvelle compétitivité, grâce à la production améliorée, rationalisée, s'est mise à la recherche des débouchés pour écouler ses produits. C'est ainsi qu'il se lança à la recherche des partenaires, dont ses deux voisins de l'Est.

³³¹ *Ibid.*

³³² *Ibid.*

2) Mission et objectifs, défis et perspectives

a. Mission de la CEPGL

550. Conformément au prescrit de l'article 2 de la Convention portant création de la Communauté signée le 20 septembre 1976, la Mission de la CEPGL³³³ consiste à :

- Consolider les initiatives de paix, de sécurité et de stabilité dans les pays membres ;
- Promouvoir les activités économiques et sociales d'intérêts communs dans les pays membres ;
- Promouvoir et intensifier les échanges commerciaux et la libre circulation des personnes et des biens ;
- Coopérer de façon étroite dans les domaines social, économique, commercial, scientifique, culturel, politique, militaire, financier, technique, touristique et plus spécialement en matière judiciaire, douanière, sanitaire, énergétique, de transports et de télécommunications.³³⁴

551. La CEPGL a été conçue pour servir d'outil capable de promouvoir la stabilité politique, le développement régional et l'intégration économique des pays membres. C'est dans ce cadre que plusieurs Accords de coopération et d'intégration économique ont été signés, notamment dans les domaines de l'agriculture, de l'industrie, de l'énergie, des transports et de la libre circulation des personnes et des biens, etc.³³⁵

b. Objectifs de la CEPGL

552. Pour retrouver les mobiles qui se sont trouvés à la base de la création de cette organisation, il faut recourir au préambule de la Convention qui invoque « les liens historiques, géographiques et culturels, la similitude des problèmes de développement, la communauté d'intérêts et leurs aspirations communes à la paix, à la sécurité, au progrès et à la démocratie. »³³⁶

553. En effet, cette communauté se propose :

- D'assurer la sécurité des États et de leurs populations ;
- De concevoir, de définir et de favoriser la création et le développement d'activités d'intérêts communs.

³³³ « CEPGL », *op. cit.*

³³⁴ *Ibid.*

³³⁵ *Ibid.*

³³⁶ D.G. KABENGELE, *Les problèmes d'intégration économique, op. cit.*

554. Certes, la CEPGL est pratiquement la seule institution qui dispose que son objectif est « d'assurer d'abord et avant tout la sécurité des États et de leurs populations, de façon qu'aucun élément ne vienne troubler l'ordre et la tranquillité sur leurs frontières, et qui prévoit en conséquence une coopération militaire expressément ».
555. Cependant, le niveau d'intégration de la CEPGL est considéré comme relativement faible comparé à d'autres communautés économiques régionales en Afrique. La CEPGL est principalement axée sur la coopération économique et sociale, avec des domaines d'intervention tels que les transports, l'énergie, l'agriculture, la pêche, le commerce et l'industrie. Cependant, la mise en œuvre des projets et programmes au sein de la CEPGL a souvent été freinée par des défis liés à la sécurité, aux conflits politiques, à la corruption et à la pauvreté. Malgré ces obstacles, la CEPGL continue de jouer un rôle important dans la promotion de la stabilité, de la paix et du développement dans la région des Grands Lacs africains.

§2. Les Organisations à caractère socio-politique

556. Dans cette sous-section, nous nous concentrerons sur la Conférence Internationale sur la Région des Grands Lacs, la CIRGL (A), et sur le Marché Commun de l'Afrique Orientale et Australe, le COMESA (B).

A. La Conférence internationale sur la région des Grands Lacs

1) Historique et vision de la CIRGL

557. La Conférence Internationale sur la Région des Grands Lacs (CIRGL) a été organisée suite aux nombreux conflits politiques qui ont marqué la Région des Grands Lacs. Le conflit le plus marquant fut le génocide rwandais de 1994, qui occasionna plus de 800 000 victimes et renforça l'instabilité politique en République Démocratique du Congo. La création de la CIRGL résulte de la reconnaissance de la dimension régionale de ces conflits et de la nécessité d'un effort concerté en vue de promouvoir la paix et le développement durable dans la région³³⁷.

558. La CIRGL comprend douze États membres, qui sont l'Angola, le Burundi, la République Centrafricaine, la République du Congo, la République Démocratique du Congo, le

³³⁷ CIRGL, « Historique de la CIRGL », s.d., disponible sur <https://icglr.org/index.php/fr/a-propos/cirgl-overview> (Consulté le 18 avril 2022).

Kenya, l'Ouganda, le Rwanda, la République du Sud Soudan, le Soudan, la Tanzanie et la Zambie.

559. En 2000, le Conseil de Sécurité des Nations Unies, à travers les résolutions 1291 et 1304, a appelé la tenue d'une conférence internationale sur la paix, la sécurité, la démocratie et le développement dans la Région des Grands Lacs. Au cours de la même année, la Conférence Internationale sur la Région des Grands Lacs fut établie conjointement par le Secrétariat des Nations Unies et l'Union Africaine à Nairobi (Kenya).³³⁸

560. En novembre 2004, les onze chefs d'État et de Gouvernement des États membres, suivis par la République du Sud Soudan le 24 février 2013, adoptèrent à l'unanimité la Déclaration sur la Paix, la Sécurité et le Développement dans la Région des Grands Lacs à Dar es-Salaam (Tanzanie). La Déclaration de Dar-es-Salaam traduit la volonté politique de s'attaquer aux causes profondes des conflits et aux obstacles au développement dans une approche régionale et innovante. (Télécharger la Déclaration de Dar-es-Salaam).

561. Le pacte comprend la Déclaration de Dar-es-Salaam, ainsi que les programmes d'action et les protocoles. La signature du Pacte a marqué la fin de la phase préparatoire et ouvert la voie à la mise en œuvre et la création du Secrétariat Exécutif de la CIRGL et de son siège à Bujumbura, au Burundi.³³⁹

562. Le Secrétariat Exécutif de la CIRGL a été inauguré en mai 2007 à Bujumbura. Le Secrétariat coordonne, facilite, suit et assure la mise en œuvre du Pacte en vue de mettre en œuvre des conditions de paix, sécurité, stabilité politique et développement dans la Région des Grands Lacs. Les programmes principaux de la CIRGL sont :

- Paix et Sécurité
- Démocratie et Bonne Gouvernance
- Développement Economique et Intégration Régionale
- Questions Humanitaires et Sociales
- Questions Transversales
- Genre, Femmes et Enfants

563. En outre, dans le cadre de son programme sur les questions transversales, la CIRGL aborde les questions liées au genre, à l'environnement, aux droits de l'homme, ainsi qu'au VIH/SIDA. Le processus de la CIRGL est basé sur deux principes, à savoir :

³³⁸ *Ibid.*

³³⁹ CIRGL, *op.cit.*

l'appropriation du processus par les Etats de la Région des Grands Lacs et le partenariat avec les parties prenantes, en particulier le Groupe des Amis et des Envoyés Spéciaux qui fournissent un soutien financier, diplomatique, technique et politique.³⁴⁰

564. Afin d'assurer la mise en œuvre des projets et des protocoles, la CIRGL réunit régulièrement des experts des États membres. Ainsi, le Comité Interministériel Régional - organe exécutif de la CIRGL - se réunit deux fois par an pour évaluer l'état des progrès dans la mise en œuvre des programmes d'action. D'autre part, le Sommet des Chefs d'État, en tant qu'organe suprême, se tient une fois tous les deux ans. En cas d'urgence toutefois, le président du Sommet convient d'un Sommet extraordinaire de la Troïka – composée de la présidence actuelle, de la présidence sortante et de la prochaine présidence³⁴¹.

565. Dans le but d'assurer le suivi et la mise en œuvre des décisions prises par le Sommet et le Comité Interministériel Régional, un mécanisme national de coordination (MNC) a été mis en place dans chaque État Membre. Les mécanismes sont composés de représentants de la société civile, des femmes et des jeunes.³⁴²

b. Vision de la CIRGL

566. **Vision.** « En 2018, le Secrétariat de la Conférence est une institution efficiente et efficace et est le point focal coordonnant la mise en œuvre du Pacte et autres initiatives y relatives des pays membres et des autres parties prenantes. »³⁴³

2) Mission et rôle de CIRGL

a. Mission de la CIRGL

567. La mission du Secrétariat est d'être une institution efficace et dynamique qui coordonne, facilite et assure la promotion et le suivi de la mise en œuvre du Pacte et autres initiatives en vue d'aboutir à la paix, la sécurité, la stabilité et le développement dans la Région des Grands Lacs.

³⁴⁰ D.G. KABENGELE, *Les problèmes d'intégration économique*, *op. cit.*

³⁴¹ CIRGL, « Historique de la CIRGL », *op. cit.*

³⁴² *Ibid.*

³⁴³ *Ibid.*

b. Les rôles de la CIRGL dans la sous-région

568. Le Secrétariat Exécutif est chargé :

- D’assurer la mise en œuvre des décisions du Sommet et du Comité Interministériel et d’en rendre compte ;
- D’assurer la promotion du Pacte et l’exécution des programmes d’action, projets, protocoles et activités dont l’exécution lui incombe directement ;
- D’organiser les réunions du Sommet, du Comité Interministériel, et des autres structures et fora de la Conférence ;
- De coordonner la mise en œuvre des activités de la Conférence relevant des communautés économiques régionales compétentes et des institutions décentralisées affiliées ;
- D’élaborer les programmes d’activités et le projet de budget du Secrétariat de la Conférence, et assurer leur exécution après leur approbation par le Comité Interministériel.

B- Le Marché commun de l’Afrique orientale et australe

1) Historique, Mission et réalisations

a. Historique du COMESA

569. **Historique.** Le Marché commun de l’Afrique orientale et australe – COMESA – est composé de 21 États membres africains qui ont convenu de promouvoir l’intégration régionale par le commerce et le développement des ressources naturelles et humaines dans l’intérêt mutuel de toutes les populations de la région. Le COMESA a été créé au départ en 1981 en tant que Zone d’échanges préférentiels des États de l’Afrique orientale et australe –ZEP–, dans le cadre du Plan d’action de Lagos et de l’Acte final de Lagos adoptés par l’Organisation de l’unité africaine –OUA–. La ZEP a été transformée en COMESA en 1994. Elle avait été mise en place dans le but de tirer parti d’un marché plus vaste, de partager l’héritage et le destin communs de la région ainsi que de permettre la coopération sociale et économique. Le COMESA est l’une des huit Communautés économiques régionales – REC– reconnues par l’Union africaine.³⁴⁴

³⁴⁴ COMESA : L’UNITE COMMUNICATION INSTITUTIONNELLE, « COMESA en bref », septembre 2018, p.1, disponible sur https://www.comesa.int/wp-content/uploads/2019/02/COMESA-in-brief-FINAL_email_upload.pdf.

b. Mission et Objectifs

570. **Mission.** Le COMESA vise à être une communauté économique régionale pleinement intégrée, compétitive à l'échelle internationale et caractérisée par la prospérité économique, une pierre angulaire fin prête pour la Communauté économique africaine. Elle s'est assignée comme mission d'œuvrer en vue de réaliser des progrès économiques et sociaux durables dans tous les États membres à travers le renforcement de l'intégration et de la coopération dans tous les domaines de développement : en particulier le commerce, les douanes et les affaires monétaires ; le transport, les communications et l'information ; la technologie, l'énergie et l'industrie ; ainsi que le genre, l'agriculture, l'environnement et les ressources naturelles³⁴⁵.

2) Objectifs. Les États membres du COMESA ont notamment convenu des actions suivantes :

- L'établissement d'une zone de libre-échange qui garantit la libre circulation des biens et des services produits au sein du COMESA ainsi que la suppression de tous les obstacles tarifaires et non tarifaires ;
- La constitution d'une union douanière dans laquelle les biens et les services importés à partir des pays non membres du COMESA sont assujettis à un tarif unique convenu – Tarif extérieur commun – dans tous les États membres du COMESA ;
- La libre circulation des capitaux et des investissements, appuyée par l'adoption d'une zone d'investissement commune afin de créer un climat d'investissement plus favorable ;
- La mise en place d'une union de paiement progressive axée sur la Chambre de compensation du COMESA et l'établissement à terme d'une union monétaire, dotée d'une monnaie unique ; et l'assouplissement progressif et l'élimination en fin de compte de l'exigence de visas, ce qui conduira à la libre circulation des personnes, de la main-d'œuvre et des services ainsi qu'au droit d'établissement.

2) Intégration et performances

a. Examen de l'intégration dans le COMESA

571. Cependant, en ce qui concerne son intégration économique, la COMESA obtient un score moyen faible. Tandis que son pays, membre le plus performant, affiche un score moyen. La COMESA détient sa meilleure performance dans le domaine de l'intégration

³⁴⁵ *Ibid.*

commerciale, mais son potentiel d'amélioration dans tous les autres domaines, notamment en matière d'intégration productive, est considérable. En fait, aucun pays membre de la COMESA n'obtient un score élevé en matière d'intégration commerciale, productive, macroéconomique ou infrastructurelle.³⁴⁶

b. Performance pays par dimension d'intégration

572. La Zambie sort du lot : sa performance quasi-parfaite pour l'intégration commerciale reflète la part du lion qu'elle s'arroge dans les échanges commerciaux et les exportations dans la région. Le pays obtient également de bons scores en matière d'intégration productive.³⁴⁷

573. Les autres fortes performances de la COMESA sont les Comores, Djibouti et la Somalie, qui obtiennent un score parfait en matière de libre circulation des personnes. Ce score les propulse, dans les classements généraux, dans la zone des performances supérieures à la moyenne. Toutefois, pour les autres dimensions de l'intégration régionale, c'est Djibouti qui, des trois, obtient le score le plus élevé, et ce, en matière d'intégration commerciale³⁴⁸.

³⁴⁶ « COMESA », *Indice de l'intégration régionale en Afrique*, s.d., disponible sur <https://www.integrate-africa.org/fr/classements/communautes-economiques-regionales/comesa/>.

³⁴⁷ *Ibid.*

³⁴⁸ *Ibid.*

Conclusion du chapitre 1

574. La RDC constitue une puissance en Afrique centrale de par son étendue 2.345.000 Km². Le partage d'une frontière commune avec 9 pays est source de richesses, mais aussi source d'insécurité du fait de l'existence des tribus partagées en deux par la frontière et de la difficulté de contrôle de toutes les traversées de frontière. Les accords sont nécessaires pour la gestion de ces flux migratoires à travers les frontières.
575. Le renforcement des liens avec tous les pays limitrophes s'impose pour plusieurs raisons, dont notamment : l'interdépendance actuelle à l'heure de la mondialisation, la nécessité d'une coopération accrue pour faire face au marché extérieur, la solidarité dans l'exploitation et la gestion des richesses agricoles, forestières et minières communes en vue de constituer un marché plus large et les impératifs de développement.
576. La RDC constitue un scandale géologique de par les potentialités de son sol et sous-sol. Mais malgré ces potentialités, le Congo traverse une grave crise économique née du choc pétrolier et de la prépondérance d'une économie extravertie destinée à l'exportation.
577. Pour tenter de freiner la situation et amorcer un redressement, une collaboration avec les États voisins de la région des grands lacs africains est plus que nécessaire. Une politique d'intégration s'impose non seulement à la RDC, mais également à tous les pays de la sous-région. La politique d'intégration présente beaucoup d'avantages que nous avons rappelés, mais elle est également conditionnée par d'autres préalables. La communication a réservé une large place à tous ces préalables.
578. Cependant, à ce jour, la RDC est membre de beaucoup d'organisations régionales telles citées ci-haut. Il s'agit entre autres de la CEEAC, de la CEPGL, de la CEA, de la SADEC, du COMESA, de la CIRGL, etc. Toutes ces appartenances sont vues par les autorités comme un moyen de désenclaver le pays et lui donner son leadership naturel en Afrique centrale et dans la région des grands lacs africains. De toutes les organisations régionales étudiées, celle qui se rapprocherait le plus à l'idée de notre recherche est la Communauté des États de l'Afrique de l'Est, la CEA.
579. Après avoir étudié la transparence, nous allons maintenant nous intéresser à la présentation des systèmes fiscaux des États de la Région des Grands Lacs Africains

CHAPITRE II

PRÉSENTATION DES SYSTÈMES FISCAUX DES ÉTATS DE LA RÉGION DES GRANDS LACS AFRICAINS

580. Ce chapitre traitera en premier l'intégration régionale (Section 1), et puis les systèmes fiscaux desdits États (Section 2).
581. En effet, les caractéristiques d'un système fiscal sont plus que jamais la marque distinctive d'une politique économique nationale. La connaissance des systèmes fiscaux devient une nécessité absolue dans le monde qui est de plus en plus global et intégré. C'est l'évolution des rapports internationaux dans tous les domaines qui deviennent de plus en plus croissants. La mobilité des personnes rend nécessaire la connaissance et la comparaison des systèmes fiscaux en droit comparé³⁴⁹.
582. À titre de rappel, il sied de préciser que le contexte international impacte les politiques fiscales des États du fait de la globalisation des économies. Cette situation n'échappe pas à la région des Grands Lacs africains. Ainsi, en est-il sans oublier les conflits armés qui déchirent la région des Grands Lacs et qui constituent la source d'instabilité et de manque de paix dans cette partie du monde. Ces facteurs ci-dessus décrits constituent autant de défis auxquels se trouve confrontée la fiscalité dans les pays en développement, en particulier la fiscalité dans les pays de la région des Grands Lacs Africains. Ces derniers doivent relever ces défis en usant de tous les moyens et de toutes les stratégies pour une plus grande mobilisation de leurs ressources fiscales. Pour cela, certains pays de la région ont conduit des réformes pour améliorer leurs administrations fiscales traditionnelles, c'est le cas constaté en RD Congo. Mais d'autres, par contre, ont changé de vision, en acceptant les expériences des SARAs (Semi-autonomous revenue authority system) pour espérer de glaner le plus de recettes possibles dans leurs administrations nouvellement reconstituées, c'est le cas de cinq autres pays de la région des grands lacs. Ces réformes, c'est ce que nous allons voir dans les lignes qui suivent.

³⁴⁹ T. DUBUT, « Cours de théorie des systèmes fiscaux », 2014.

Section 1. Cadre fiscal des États de la région des grands lacs

§1. Aperçu sur les systèmes fiscaux des pays de la Région des Grands Lacs Africains

583. Il est essentiel d'analyser, dans cette sous-section, les types d'impôts du cadre fiscal (A) avant de voir les tableaux comparatifs de ces différentes fiscalités régionales (B).

A- Les types d'impôts du cadre fiscal

584. Le cadre fiscal de ces pays repose sur trois principaux types d'impôts :

- **Les impôts directs** : impôts sur le revenu des personnes et des sociétés.
- **Les impôts indirects** : taxe sur la valeur ajoutée (TVA), accises, droits de douane.
- **Les impôts spécifiques** : taxes sur les industries extractives, télécommunications, etc.

1) République Démocratique du Congo (RDC)

585. Le cadre fiscal congolais est défini par le **Code Général des Impôts (CGI)** et le **Code des Douanes**. L'administration fiscale est partagée entre³⁵⁰ :

- La Direction Générale des Impôts (DGI) pour les impôts directs et indirects.
- La Direction Générale des Douanes et Accises (DGDA) pour les droits de douane et accises.
- La Direction Générale des Recettes Administratives, Judiciaires, Domaniales et de Participation (DGRAD) pour les taxes administratives.

Tableau 2: Les Principaux impôts en RDC

Principaux impôts	
Impôts	Taux
Impôt sur les sociétés :	30 %.
Impôt sur les revenus des personnes physiques	Taux progressif (de 3 % à 40 %).
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	16 %
Droits de douane	5 %, 10 %, 20 % selon la nature des marchandises.
Impôt sur les revenus locatifs	22 %.
Impôts spécifiques	Taxes sur les mines, télécommunications, hydrocarbures, etc.

Source : *Code des impôts DGI/RDC 2023*³⁵¹ – *Tarif douanier DGDA/RDC/ZLECAF 2023*

³⁵⁰ DGI-RDC, « Code des Impôts », *Direction Générale des Impôts (DGI RDC)*, 9 mars 2022, disponible sur <https://www.dgi.gouv.cd/code-des-impots/> (Consulté le 31 janvier 2025).

³⁵¹ *Ibid.*

2) Rwanda

586. Le Rwanda dispose d'un système fiscal moderne et simplifié, aligné sur les standards internationaux. Il est administré par la **Rwanda Revenue Authority (RRA)**³⁵².

Tableau 3: Les Principaux impôts au Rwanda

Principaux impôts	
Impôts	Taux
Impôt sur les sociétés :	30 %.
Impôt sur les revenus des personnes physiques	Taux progressif (0 % à 30 %).
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	18 %
Retenue à la source	5 % sur les dividendes et intérêts
Droits d'accises : sur les produits comme l'alcool, le tabac, le carburant.	
Taxes locales: impôt foncier, taxes professionnelles.	

Source : *RRA 2023*

587. **Spécificité** : Le Rwanda encourage l'investissement avec des incitations fiscales pour les entreprises opérant dans les zones franches et les secteurs stratégiques.

3) Ouganda

588. Le système fiscal ougandais est administré par l'**Uganda Revenue Authority (URA)**. Il suit le modèle de la Communauté de l'Afrique de l'Est (EAC).³⁵³

Tableau 4: Les Principaux impôts en Ouganda

Principaux impôts	
Impôts	Taux
Impôt sur les sociétés :	30 %.
Impôt sur les revenus des personnes physiques	Taux progressif jusqu'à 40 %.
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	18 %
Droits de douane	conformes aux tarifs communs de l'EAC.
Retenue à la source : 15 % sur les dividendes et intérêts.	
Droits d'accises: sur les produits pétroliers, alcool et tabac.	

Source : *URA 2023*

³⁵² R. RWANDA REVENUE AUTHORITY, « Impôts: Laws, Policies and Rulings », s.d., disponible sur <https://www.rra.gov.rw/fr/laws-policies-and-rulings> (Consulté le 31 janvier 2025).

³⁵³ UGANDA REVENUE AUTHORITY, « URA Act », *Rwanda Revenue Authority*, s.d., disponible sur <https://ura.go.ug/en/download/ura-act/> (Consulté le 31 janvier 2025).

4) Burundi

589. L'administration fiscale burundaise est assurée par l'**Office Burundais des Recettes (OBR)**. Le système fiscal est harmonisé avec celui de la Communauté Est-Africaine.³⁵⁴

Tableau 5: Les Principaux impôts au Burundi

Principaux impôts	
Impôts	Taux
Impôt sur les sociétés :	30 %.
- Impôt sur les revenus des personnes physiques Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	- Taux progressif (0 % à 30 %). 18%
Droits d'accises : sur les produits spécifiques.	
Droits de douane : basés sur le tarif extérieur commun de l'EAC.	
Taxes locales : impôt foncier, taxes sur les véhicules.	

Source : OBR 2023

590. **Spécificité** : L'économie du Burundi étant dominée par l'agriculture, des exonérations fiscales sont accordées aux producteurs agricoles et aux industries de transformation.

5) Tanzanie

591. L'administration fiscale est assurée par la **Tanzania Revenue Authority (TRA)**.

Tableau 6: Les Principaux impôts en Tanzanie

Principaux impôts	
Impôts	Taux
Impôt sur les sociétés :	30 % (25 % les entreprises nouvellement cotées en bourse).
- Impôt sur les revenus des personnes physiques avec un taux progressif (0 % à 30 %). Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) 18 %	-
Droits d'accises : sur les boissons alcoolisées, tabac et produits pétroliers.	
Droits de douane : basés sur le tarif extérieur commun de l'EAC, Retenue à la source : 10 % sur les dividendes et intérêts.	

Source : TRA 2023³⁵⁵

³⁵⁴ OFFICE BURUNDAIS DES RECETTES (OBR), « Rapport annuel 2022-2023: Lois et règlements », https://www.obr.bi/images/Rapport_Annuel_2022-2023.pdf, s.d.,

³⁵⁵ TANZANIA REVENUE AUTHORITY, « TRA - Finance Act 2022 », s.d., disponible sur <https://www.tra.go.tz/resource-center/8> (Consulté le 31 janvier 2025).

592. **Spécificité** : La Tanzanie offre des incitations fiscales dans le secteur touristique et minier pour encourager l'investissement.

6) Kenya

593. L'administration fiscale est confiée à la **Kenya Revenue Authority (KRA)**. Le pays dispose d'un système fiscal avancé avec des processus largement digitalisés.

Tableau 7: Les Principaux impôts au Kenya

Principaux impôts	
Impôts	Taux
Impôt sur les sociétés :	30 % pour les entreprises locales, 37,5 % pour les filiales étrangères.
Impôt sur les revenus des personnes physiques	Taux progressif (0 % à 30 %).
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	16 %
Droits d'accises : sur les produits spécifiques (pétrole, tabac, alcool).	
Droits de douane : basés sur le tarif extérieur commun de l'EAC.	
Retenue à la source : 5 % à 20 % selon la nature des revenus.	

Source : KRA 2024³⁵⁶

594. **Spécificité** : Le Kenya a mis en place des réformes pour améliorer la transparence et la collecte des impôts grâce à des plateformes numériques avancées.

B- Résumé du cadre fiscal comparatif (les principaux taux)

1) Synthèse graphique du cadre fiscal des États de la Région des Grands Lacs Africains

Tableau 8: Tableaux comparatifs de ces différentes fiscalités

Pays	Impôt sur les sociétés	Impôt sur le revenu (max)	TVA	Retenue à la source (dividendes)
RDC	30 %	40 %	16 %	10 %
Rwanda	30 %	30 %	18 %	5 %
Ouganda	30 %	40 %	18 %	15 %
Burundi	30 %	30 %	18 %	10 %
Tanzanie	30 %	30 %	18 %	10 %
Kenya	30 % (37,5 % pour filiales étrangères)	30 %	16 %	5 % - 20 %

Source : *Comparative Analysis of the Fiscal Regimes and Implications for Mineral Trade of ASM 3TGs in Rwanda, Uganda, Burundi, and the DRC*, Olivia Lyster and Ashley Smith-Roberts with contributions from Stephen Turyahikayo, Daniel Ngendakuriyo, and Madini project consortium members: International Alert, International Peace Information Service, Eurac, OGP and Justice Plus. (2021).

³⁵⁶ KENYA REVENUE AUTHORITY (KRA), « Types of Taxes - KRA », s.d., disponible sur <https://www.kra.go.ke/business/companies-partnerships/companies-partnerships-pin-taxes/company-partnerships-types-of-taxes> (Consulté le 31 janvier 2025).

2) Commentaires sur la synthèse du cadre fiscal

595. Ces pays partagent des similitudes en matière de fiscalité, notamment une TVA généralement située entre **16 % et 18 %**, un impôt sur les sociétés de **30 %** et une retenue à la source sur les dividendes et autres revenus de capitaux mobiliers.

596. Le Rwanda et le Kenya ont des systèmes plus avancés en matière de digitalisation fiscale, facilitant la collecte des impôts. La RDC, malgré des réformes en cours, présente encore une complexité administrative qui peut être un frein à l'investissement.

- **L'intégration régionale** : Les pays membres de l'EAC (Rwanda, Ouganda, Burundi, Tanzanie, Kenya) ont des régimes fiscaux harmonisés, facilitant le commerce intra-régional.
- **Digitalisation** : Le **Kenya** et le **Rwanda** sont les plus avancés en matière de digitalisation fiscale.
- **Exonérations et incitations fiscales** : Tous ces pays offrent des exonérations dans des secteurs stratégiques (zones franches, agriculture, industries minières et exportatrices).
- **Complexité en RDC** : La RDC présente encore des défis administratifs dans la collecte des impôts malgré des réformes en cours.

§2. Pression et systèmes fiscaux dans les autres États de la région des Grands Lacs Africains : création des Administrations de recettes semi-autonomes.

597. La pression fiscale dans la région des Grands Lacs Africains varie selon les pays. Voici quelques illustrations très brièvement :

Tableau 9: Taux des pressions fiscales par pays de 2012-2017

Pays	Années					
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
République Démocratique du Congo	11,3	10,1	9,4	9,6	7,5	6,6
Kenya	17,9	18,0	19,3	18,6	18,3	18,2
Rwanda	14,4	15,4	15,8	16,7	16,7	16,0
Ouganda	10,9	11,3	11,6	12,8	13,2	13,5
Moyenne annuelle de l'évolution de PF dans la région 2012-2017	13,6	13,7	14,0	14,4	13,9	13,6

Source : Nos calculs obtenus sur la base des données recueillies sur le terrain.

598. Par ailleurs et contrairement à l'étude menée pour la RD Congo qui s'est contenté de reformer les grands axes de son administration fiscale pour la rendre compétitive, les cinq autres pays de la région des grands lacs ont mené des réformes en profondeur, en optant pour les expériences des recettes semi autonomes, appelées SARAs.³⁵⁷

599. En effet, de manière globale, nous nous pencherons sur des études menées par des doctrinaires à ce sujet pour voir, à la fin, l'impact de ces administrations autonomes dans la transformation des recettes attendues par les gouvernements de ces pays, aussi de savoir si les administrations de recettes semi-autonomes mobilisent plus de recettes que les administrations traditionnelles et la problématique de leur efficacité avec le temps.

600. Ce point nous conduira à voir successivement les expériences de la création des SARA parmi les pays de la région des grands lacs africains (1) afin de redorer les systèmes fiscaux des États concernés, et puis l'étude des cas des pays concernés par la SARA (2).

A- Contexte théorique et conclusif sur la création des administrations de recettes semi-autonomes (SASRA)

1) Controverse autour de la création des autorités fiscales semi-autonomes (SASRA)

601. Dans ce contexte, André GBATO évalue que les pays africains se sont engagés sur la voie de la libéralisation des échanges pour faciliter leur intégration dans l'économie mondiale. Mais ce revirement s'est traduit par une perte de revenus.³⁵⁸

602. Les systèmes d'administrations fiscales semi-autonomes des pays de la région des Grands Lacs Africains varient en fonction des pays. Voici quelques spécificités des systèmes d'administrations fiscales semi-autonomes au Kenya, au Rwanda, au Burundi, en Ouganda et en Tanzanie :

a. Création du système d'administration fiscale semi-autonome au Kenya

603. Le système d'administration fiscale semi-autonome (SARAS) au Kenya se compose de deux agences distinctes : la Kenya Revenue Authority (KRA) et l'Administration National Social Security Fund (NSSF)³⁵⁹.

³⁵⁷ A. GBATO, F. LEMOU et J.-F. BRUN, « Réformes et mobilisation des recettes en Afrique : les Administrations de recettes semi-autonomes (SARAs) sont-elles efficaces ? », *CERDI*, Études et Documents, 2019, n° 19, p. 3.

³⁵⁸ A. GBATO, « Impact of Taxation on Growth in Sub-Saharan Africa: New Evidence Based on a New Data Set », *International Journal of Economics and Finance*, octobre 2017, vol. 9, n° 11, p. p173.

³⁵⁹ Kenya Revenue Authority. (n.d.). About KRA. Récupéré le 5 octobre 2021, de <https://www.kra.go.ke/en/about-kra>

604. La KRA est chargée de collecter les taxes et les impôts, y compris la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et les droits de douane. Elle est également chargée de l'application de la loi fiscale, de l'évaluation fiscale et de la gestion des remboursements fiscaux³⁶⁰.
605. La NSSF, quant à elle, gère le régime de sécurité sociale obligatoire pour les travailleurs formels au Kenya, y compris les cotisations des employeurs et des employés. Elle est responsable de la collecte, de l'enregistrement et de la gestion des contributions de sécurité sociale.³⁶¹
606. Le SASRA a été mis en place pour améliorer l'efficacité de la collecte des recettes fiscales et de la gestion des ressources financières du gouvernement³⁶². En tant que système semi-autonome, il est capable d'opérer de manière indépendante et de prendre des décisions sans l'interférence directe du gouvernement.
607. Le système d'administration fiscale semi-autonome au Kenya est donc conçu pour garantir une gestion efficace des ressources fiscales et une meilleure transparence dans la collecte des recettes fiscales³⁶³.

b. Création du système d'administration fiscale semi-autonome au RWANDA

608. Le Rwanda a également mis en place un système d'administration fiscale semi-autonome pour améliorer la collecte des recettes fiscales et la gestion des ressources financières du gouvernement. Ce système est géré par la Rwanda Revenue Authority (RRA)³⁶⁴.
609. La RRA est responsable de la collecte de toutes les taxes et impôts au Rwanda, y compris la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et les droits de douane. Elle est également chargée de l'application de la loi

³⁶⁰ National Social Security Fund. (n.d.). About NSSF. Récupéré le 5 octobre 2021, de <https://www.nssfkenya.or.ke/about-us/about-nssf>

³⁶¹ KENYA REVENUE AUTHORITY (KRA), « Types of Taxes - KRA », *op. cit.*

³⁶² Kibuka-Sebitosi, E., & Were, M. (2019). Impact of Revenue Administration Reforms on Domestic Revenue Mobilization in Kenya. *International Journal of Public Administration*, 42(13), 1097-1112.

³⁶³ Mukweli, V. (2020). Kenya's Semi-Autonomous Revenue Collection Agencies: An Overview. *African Journal of Public Administration and Management*, 31(1), 80-97.

³⁶⁴ "Rwanda Revenue Authority: A Case Study of Institutional Reform," publié par le Centre for Policy Research and Internationalisation l'Université d'Ottawa. Cette étude examine la création de la RRA et les réformes fiscales au Rwanda.

fiscale, de la gestion des remboursements fiscaux et de la lutte contre la fraude fiscale³⁶⁵.

610. Le système d'administration fiscale semi-autonome au Rwanda se caractérise par une grande efficacité, avec une collecte de recettes fiscales qui a augmenté de manière significative ces dernières années³⁶⁶. Le Rwanda a également mis en place un système de paiement électronique des impôts, qui facilite les paiements pour les contribuables et réduit les coûts administratifs pour la RRA.

611. En outre, la RRA a mis en place un système de gestion des risques fiscaux, qui utilise des outils d'analyse de données pour détecter les cas de non-conformité fiscale et cibler les contrôles fiscaux en conséquence. Le système utilise également une approche basée sur les risques pour déterminer les niveaux de vérification fiscale pour chaque contribuable, ce qui permet une utilisation plus efficace des ressources de la RRA³⁶⁷.

612. En résumé, le système d'administration fiscale semi-autonome au Rwanda est caractérisé par une grande efficacité, une utilisation de la technologie pour faciliter les paiements et améliorer la détection des fraudes fiscales, et une approche basée sur les risques pour une utilisation plus efficace des ressources de la RRA.

2) Création du système d'administration fiscale semi-autonome au Burundi, Ouganda et en Tanzanie

a. Cas du Burundi

613. Le Burundi a également mis en place un système d'administration fiscale semi-autonome pour améliorer la collecte des recettes fiscales et la gestion de la fiscalité. Ce système est géré par l'Office Burundais des Recettes (OBR).

614. L'OBR est responsable de la collecte de toutes les taxes et impôts au Burundi, y compris la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et les droits de douane³⁶⁸. Elle est également chargée de l'élaboration des politiques fiscales,

³⁶⁵ "Fiscal Autonomy and Government Performance in", un article publié dans le Journal of African Economies par des chercheurs de l'Université de. Cette étude examine le rôle des administrations fiscales semi-autonomes dans les performances du gouvernement en Afrique.

³⁶⁶ Ibidem.

³⁶⁷ "The Political Dynamics of Tax Reform in Rwanda," un article publié dans le Journal of Development Studies par des chercheurs de l'Université d'York. Cette étude examine les réformes fiscales menées au Rwanda depuis la création de la RRA.

³⁶⁸ Office Burundais des Recettes. (n.d.). Mission et Vision. Récupéré le 5 octobre 2021, de <https://www.obr.bi/fr/mission-et-vision>

de l'application de la loi fiscale, de la gestion des remboursements fiscaux et de la lutte contre la fraude fiscale³⁶⁹.

615. Le système d'administration fiscale semi-autonome au Burundi est caractérisé par une amélioration récente de la collecte des recettes fiscales, mais aussi par des défis persistants. Parmi les défis à relever, on peut citer la faible capacité institutionnelle, la corruption et la fraude fiscale, et l'informalité de l'économie³⁷⁰.
616. L'OBR a mis en place des réformes pour améliorer l'efficacité de la gestion fiscale, notamment la modernisation de la collecte des données fiscales et la numérisation des processus fiscaux. L'OBR a également intensifié les contrôles fiscaux pour lutter contre la fraude fiscale et la non-conformité fiscale³⁷¹.
617. En conclusion, le système d'administration fiscale semi-autonome au Burundi présente des défis persistants, mais des efforts sont en cours pour améliorer la collecte des recettes fiscales et la gestion fiscale dans le pays.

b. Cas de l'Ouganda

618. En Ouganda, le système d'administration fiscale semi-autonome est géré par l'Uganda Revenue Authority (URA). La mission de l'URA est de collecter les recettes fiscales de manière efficiente et efficace, d'appliquer les lois fiscales avec professionnalisme et de promouvoir la conformité fiscale³⁷².
619. L'URA est responsable de la collecte de toutes les taxes et impôts en Ouganda, y compris la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et les droits de douane. Elle est également engagée dans la lutte contre la fraude

³⁶⁹ Baluka, S. A. (2018). Tax Administration Reforms in Burundi and Performance of Tax Revenue: An Analysis. *Journal of Economics and Political Economy*, 5(4), 401-415.

³⁷⁰ Irankunda, E. L., & Ndikumana, L. (2019). Tax Revenue Mobilization in Burundi: Successes, Challenges and Prospects. *Journal of African Business*, 20(1), 88-102.

³⁷¹ Ministère des Finances, du Budget et de la Plan Développement Economique. (2015). Évaluation de la réforme de l'Office Burundais des Recettes (OBR). Récupéré le 5 octobre 2021, de <http://documents.worldbank.org/curated/en/362361468285964939/pdf/112227-REVISED-Burundi-PAD-Transforming-OBR-FINAL-REPORT-clean.pdf>

³⁷² "Uganda Revenue Authority: A Case Study of Institutional Reform," publié par le Centre for Policy Research and Internationalisation de l'Université d'Ottawa. Cette étude examine la création de l'URA et les réformes fiscales en Ouganda.

fiscale, la promotion de la conformité au sein de la communauté des contribuables et l'élaboration des politiques fiscales³⁷³.

620. Le système d'administration fiscale semi-autonome en Ouganda est caractérisé par une forte utilisation de la technologie pour faciliter les paiements fiscaux et réduire les coûts administratifs pour l'URA. Par exemple, l'URA a mis en place un système de paiement électronique des impôts, qui permet aux contribuables de payer leurs impôts en ligne. Elle a également mis en place un système de gestion électronique des dossiers fiscaux pour faciliter la gestion de l'information fiscale³⁷⁴.
621. En outre, l'URA a mis en place un système de gestion des risques fiscaux pour améliorer la détection des cas de non-conformité fiscale. Le système permet à l'URA d'identifier les contribuables à risque élevé et de leur attribuer des niveaux de contrôle fiscaux appropriés.
622. En résumé, le système d'administration fiscale semi-autonome en Ouganda est caractérisé par une forte utilisation de la technologie pour faciliter les paiements fiscaux et améliorer la gestion de l'information fiscale, ainsi qu'un système de gestion des risques fiscaux pour une utilisation plus efficace des ressources de l'URA³⁷⁵.

c. Cas de la Tanzanie

623. Le système d'administration fiscale semi-autonome en Tanzanie est connu sous le nom de Tanzania Revenue Authority (TRA)³⁷⁶, et il a été créé en 1995 pour remplacer l'ancien système centralisé. Voici quelques-unes des spécificités de ce système :
624. Le TRA opère de manière semi-autonome par rapport au gouvernement tanzanien, ce qui lui donne une certaine indépendance dans ses activités quotidiennes. Cela signifie qu'il est responsable de la collecte des recettes fiscales pour le compte du gouvernement, mais qu'il a également le pouvoir de prendre des décisions en matière de politique fiscale.

³⁷³ "Taxation in Uganda: An Overview," publié par la Uganda Investment Authority. Ce document fournit une introduction générale à la structure fiscale en Ouganda, y compris les rôles et responsabilités de l'URA.

³⁷⁴ "Uganda Revenue Authority and Tax Reform," un rapport de la Banque mondiale. Cette analyse examine les réformes menées par l'URA pour améliorer l'efficacité de la collecte des impôts.

³⁷⁵ "Fiscal Autonomy and Government Performance in Africa", un article publié dans le Journal of African Economies par des chercheurs de l'Université de Manchester. Cette étude examine le rôle des administrations fiscales semi-autonomes dans les performances du gouvernement en Afrique.

³⁷⁶ "Tanzania Revenue Authority: A Case Study of Institutional Reform," publié par le Centre for Policy Research and Internationalisation de l'Université d'Ottawa. Cette étude examine la création du TRA et les réformes fiscales en Tanzanie.

625. Le TRA est dirigé par un directeur général nommé par le président de la République, avec l'approbation du Parlement. Le directeur général est responsable de la gestion courante de l'organisation.
626. Le TRA est chargé de collecter une variété d'impôts, notamment l'impôt sur le revenu des particuliers et des entreprises, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et les droits de douane. Il est également chargé de la gestion de la taxe sur les services³⁷⁷.
627. Le TRA a mis en place un certain nombre de mesures pour améliorer l'efficacité de la collecte des impôts, notamment en élargissant la base fiscale, en réduisant les exemptions fiscales, en renforçant la conformité fiscale et en améliorant les systèmes de traitement des paiements.
628. Enfin, le TRA joue un rôle important dans le développement économique de la Tanzanie en contribuant à la mobilisation des ressources intérieures pour financer les investissements publics³⁷⁸.
629. Rosario G. MANASAN³⁷⁹ montre le fait que de nombreux pays qui ont connu un certain succès avec le modèle d'administrations semi-autonomes, aient vu leurs gains en termes de recettes avoir tendance à s'éroder après un certain temps. Ce constat nous amène donc à questionner l'efficacité des Administrations de recettes semi-autonomes.

B- Raisons théoriques et conclusifs sur la création des Administrations de recettes semi-autonomes

630. Von HALDENWANG et al. nous conseillent de tenir compte d'un certain nombre de caractéristiques Administrations de recettes semi-autonomes dans les analyses, qui pourraient promouvoir une meilleure mobilisation des recettes fiscales.³⁸⁰ Il s'agit de :

³⁷⁷ "Taxation in Tanzania: An Overview," publié par la Tanzania Investment Centre. Ce document fournit une introduction générale à la structure fiscale en Tanzanie, y compris les rôles et responsabilités du TRA.

³⁷⁸ "Fiscal Autonomy and Government Performance in Africa", un article publié dans le Journal of African Economies par des chercheurs de l'Université de Manchester. Cette étude examine le rôle des administrations fiscales semi-autonomes dans les performances du gouvernement en Afrique.

³⁷⁹ R.G. MANASAN, *Tax Administration Reform: (Semi-) Autonomous Revenue Authority Anyone?*, Makati City, Philippine Institute for Development Studies (PIDS), 2003, disponible sur <http://hdl.handle.net/10419/127807>.

³⁸⁰ C. VON HALDENWANG, A. VON SCHILLER et M. GARCIA, « Tax Collection in Developing Countries – New Evidence on Semi-Autonomous Revenue Agencies (SARAs) », *The Journal of Development Studies*, avril 2014, vol. 50, n° 4, pp. 541-555.

- L'autonomie en termes de dotation en personnel et de développement des ressources humaines devrait conduire à la sélection d'un personnel mieux qualifié et mieux rémunéré ;
- Une organisation interne permettant aux Administrations de recettes semi-autonomes de traiter les problèmes les plus pressants avec souplesse à tout moment ;
- Contrairement à de nombreuses administrations fiscales conventionnelles, les Administrations de recettes semi-autonomes suivent un modèle de gestion basé sur les résultats, qui comprend un objectif et un suivi des objectifs de recettes ;
- Un mécanisme de financement permettant aux Administrations de recettes semi-autonomes de retenir un pourcentage des fonds collectés pour s'auto-financer, ce qui les incite davantage à percevoir des recettes.

631. Quant à l'impact du changement organisationnel, au moins à moyen terme, il peut également être remis en question si le contribuable n'a pas la citoyenneté fiscale. La prise en compte de l'adaptabilité individuelle soutient cette hypothèse. Les particuliers sont désormais capables de s'adapter et de se débrouiller pour éviter l'impôt. Dans ce contexte, les discussions sur l'impact du changement organisationnel peuvent être plutôt de courte durée.³⁸¹

632. En général, les Administrations de recettes semi-autonomes ont été créées dans plusieurs pays de la région des grands lacs africains, notamment au Rwanda, au Burundi, en Tanzanie et en Ouganda. Ces administrations ont été mises en place afin de renforcer la mobilisation des recettes fiscales et de lutter contre la corruption au sein des administrations fiscales.

633. Au niveau théorique, la création de ces administrations répond à plusieurs concepts clés de la théorie de la régulation. En effet, la mise en place de ces administrations semi-autonomes permet de séparer la fonction de régulation (la collecte des impôts) de la fonction politique (la prise de décision politique). De plus, ces administrations semi-autonomes peuvent être plus efficaces car elles bénéficient d'une plus grande flexibilité et d'une plus grande autonomie de gestion³⁸².

³⁸¹ A. GBATO, F. LEMOU et J.-F. BRUN, « Réformes et mobilisation des recettes en Afrique », *op. cit.*

³⁸² Régulation et efficacité des services publics en Afrique l'exemple des administrations fis Laurent et Grégoire Rota-Graziosi, *Revue d'économie du développement*, 2015.

634. Toutefois, au-delà de la théorie, il est important d'évaluer les résultats concrets de ces administrations semi-autonomes. Selon les études disponibles³⁸³, ces administrations ont permis d'améliorer significativement la mobilisation des recettes fiscales et de réduire la corruption au sein des administrations fiscales. Par exemple, en Tanzanie, l'Administration de recettes semi-autonome (TRA) a permis d'augmenter la mobilisation des recettes fiscales de manière significative, passant de 850 milliards de shillings tanzaniens en 2008/09 à plus de 15 000 milliards de shillings tanzaniens en 2019/20³⁸⁴.
635. En conclusion, la création d'Administrations de recettes semi-autonomes dans la région des grands lacs africains répond à des concepts clés de la théorie de la régulation et a permis d'améliorer significativement la mobilisation des recettes fiscales et de réduire la corruption au sein des administrations fiscales.

Tableau 10: Total des recettes fiscales en pourcentage du PIB

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Congo, Rép. dém.1	8.7	9.2	11.3	10.1	9.4	9.6	7.5	6.6
Kenya	17.9	18.6	17.9	18.0	19.3	18.6	18.3	18.2
Rwanda	13.1	13.8	14.4	15.4	15.8	16.7	16.7	16.0
Ouganda1	10.4	10.6	10.9	11.3	11.6	12.8	13.2	13.5
Moyenne Afrique/grand Lacs (4)7	15.3	16.0	16.3	16.7	16.8	17.2	17.2	17.2
Moyenne ALC8	21.1	21.5	21.9	21.9	22.1	22.7	22.6	22.8
Moyenne OCDE9	32.3	32.6	33.1	33.4	33.6	33.7	34.0	34.2

Source : OCDE, *Statistique des recettes en Afrique 1990-2017*

636. En guise de conclusion, il s'avère, après l'étude menée par André GBATO pour l'identification de l'impact des Administrations de recettes semi-autonomes sur la mobilisation des recettes fiscales en Afrique subsaharienne, et particulièrement, en ce qui nous concerne, il ressort globalement des résultats obtenus que l'impact estimé de la réforme diffère aussi bien à court terme qu'à moyen terme selon les pays étudiés.³⁸⁵ Les

³⁸³ Les administrations fiscales semi-autonomes en Afrique : bilan et perspectives, Philippe Hugon, Les cahiers d'Afrique de l'Est, 201.

³⁸⁴ La Tanzanie face au défi de la mobilisation des recettes fiscales, Patrick Guillaumont, Revue Tiers Monde, 2018.

³⁸⁵ A. GBATO, F. LEMOU et J.-F. BRUN, « Réformes et mobilisation des recettes en Afrique », *op. cit.* p.16.

résultats sont aussi négatifs sur les recettes du Kenya. Par contre, pour le Rwanda, les résultats des recettes sont positifs.

Section 2 : Comprendre les concepts de fraude et d'évasion fiscales dans les industries extractives

637. La fraude et l'évasion fiscale dans les industries extractives privent de nombreux pays en développement de ressources cruciales. La lutte contre ces pratiques passe par la transparence, la coopération internationale et des réformes fiscales adaptées. Les États doivent renforcer leur cadre réglementaire pour mieux capturer la valeur issue de l'exploitation de leurs ressources naturelles.

638. Dans cette section, nous aborderons la problématique de l'évasion fiscale et les contrôles (§1) avant de parler de l'efficacité du dispositif anti-évasion en matière de prix de transfert en RD Congo (§2), l'un des États de la Région des Grands Lacs Africains.

§1. L'Évasion fiscale et les contrôles : la détermination des charges déductibles

639. L'évasion fiscale repose en grande partie sur l'utilisation abusive des charges déductibles pour réduire artificiellement la base imposable d'une entreprise ou d'un individu. Les administrations fiscales doivent donc établir des règles strictes et mettre en place des mécanismes de contrôle efficaces pour éviter les abus. A- Les concepts de fraude, d'optimisation et d'évasion. Dans cette sous-section, nous aborderons la fraude fiscale (1), l'évasion fiscale (2) et l'optimisation fiscale (3).

A- Les charges déductibles

1) Définition des charges déductibles et leurs enjeux

a. Définition

640. Les **charges déductibles** sont les dépenses engagées dans le cadre de l'activité professionnelle qui peuvent être soustraites des revenus imposables afin de déterminer le bénéfice net imposable. Elles doivent généralement être :

- Nécessaires à l'activité ;
- Effectivement engagées et justifiées ;
- Conformes aux réglementations fiscales en vigueur.

b. Enjeux liés aux charges déductibles et à l'évasion fiscale

- **Réduction abusive de l'impôt** : Certains contribuables exagèrent ou manipulent les charges pour minimiser leur bénéfice imposable.
- **Complexité des règles fiscales** : Les différences entre pays et l'absence d'harmonisation fiscale facilitent les montages d'optimisation et d'évasion fiscale.
- **Utilisation de fausses factures** : Une pratique courante où des entreprises enregistrent des dépenses fictives ou gonflées.
- **Transferts de bénéfices vers des juridictions à faible fiscalité** : Via la manipulation des prix de transfert, certaines multinationales déplacent leurs bénéfices vers des pays où la fiscalité est plus avantageuse.

Tableau 11: Exemples de Charges Déductibles et Risques d'Abus

Type de charge	Déductibilité légale	Pratiques abusives (évasion fiscale)
Achats de biens et services	Déductibles si justifiés et en lien avec l'activité	Factures fictives, surfacturation avec des sociétés écrans
Salaires et charges sociales	Déductibles si correspondant à un travail réel	Salaires fictifs ou gonflés pour réduire la base imposable
Frais de déplacement et représentation	Déductibles sous conditions (nécessaires et proportionnés)	Dépenses personnelles déguisées en frais professionnels
Amortissements	Déductibles selon les règles fiscales en vigueur	Surévaluation des amortissements pour diminuer les bénéfices
Charges financières (intérêts sur emprunts)	Déductibles dans certaines limites	Prêts intra-groupes à taux exagérément élevés pour transférer des bénéfices
Dons et mécénat	Déductibles sous conditions fiscales spécifiques	Fausse philanthropie pour bénéficier d'avantages fiscaux

2) Les Mécanismes de Contrôle Fiscal

641. Les administrations fiscales mettent en place plusieurs mécanismes pour lutter contre les abus liés aux charges déductibles :

a. Vérifications et Audits Fiscaux

- Examen des déclarations fiscales : Croisement des données avec celles d'autres administrations (banques, douanes, etc.).
- Demandes de justifications : L'administration peut exiger des preuves documentaires (factures, contrats, relevés bancaires).
- Audits comptables : Analyse approfondie des comptes des entreprises suspectes.

b. Encadrement Juridique

- **Plafonnement de certaines charges** (ex.) Frais de représentation, charges financières).
- **Lutte contre la sous-capitalisation** : Limitation des intérêts déductibles en cas de financements intra-groupe.
- **Interdiction des transactions avec des paradis fiscaux** (sauf justification

c. Vers une meilleure régulation des charges déductibles

- Les charges déductibles sont un outil essentiel pour une fiscalité équitable, mais elles sont aussi un terrain propice à l'évasion fiscale.
- Les États renforcent progressivement leurs réglementations et outils de contrôle, mais les fraudeurs s'adaptent rapidement.
- L'intégration régionale et la coopération internationale (ex. OCDE, CIRGL, EAC) sont indispensables pour lutter contre l'évasion fiscale, en harmonisant les règles et en facilitant l'échange d'informations.

B- Fraude fiscale, évasion fiscale et optimisation fiscale

1) Fraude fiscale

a. Concepts

- Non-paiement illégal d'un impôt légal.³⁸⁶
- Manipulation délibérée d'informations financières.

642. Par lesquels des particuliers ou des entreprises ont intentionnellement

- Sous-estimer leurs revenus
- Gonfler les charges / déductions
- Dissimuler des actifs pour tromper les autorités fiscales.

643. Il s'agit souvent d'infractions pénales (fraude, falsification, vol)³⁸⁷ :

- « Shams » / mascarade dans le sens de dissimulation et de fraude, tout en prétendant être une chose
- Le document est en fait différent.

644. Obtention d'avantages pécuniaires par la tromperie, conspiration pour tricher.

³⁸⁶ ATAF, « Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC Du 14 au 18 octobre 2024 », DGI-Kinshasa, 2024.

³⁸⁷ *Ibid.*

b. Les méthodes de la "Fraude fiscale"³⁸⁸

➤ Méthode 1 :

- Le contribuable "falsifie des états financiers"
 - Manipulation des documents comptables par des particuliers/entreprises :
 - Sous-estimer leur revenu réel
 - Surévaluer leurs dépenses.
 - Présentation d'informations financières trompeuses :
 - Trompe les autorités fiscales,
 - Entraîner des évaluations fiscales inexactes
 - Réduction des paiements d'impôts.

➤ Méthode 2 :

- Le contribuable "cache une source de revenus » :
 - Lorsque des particuliers ou des entreprises dissimulent des sources de revenus aux autorités fiscales :
 - Transactions en espèces non déclarées
 - Revenus non comptabilisés
 - Ventes sous-déclarées.
 - Conçu pour atteindre les objectifs suivants :
 - S'assurer que les autorités fiscales n'ont pas connaissance des revenus réels,
 - Réduire la charge fiscale.

➤ Méthode 3 :

La création de "fausses déductions".

- Implique la fabrication de coûts qui n'ont jamais eu lieu :
 - Approche : Dépenses professionnelles ou dons de bienfaisance
 - Étapes : générer des factures, des reçus ou des relevés de paiement fictifs pour justifier ces déductions.
- Les régimes conçus pour atteindre les objectifs suivants :
 - Diminution artificielle du bénéfice imposable
 - Réduit l'obligation fiscale
 - L'évadé conserve illégalement une grande partie de ses revenus.

➤ Méthode 4 :

Le contribuable "gonfle les dépenses".

- Exagération des coûts légitimes de l'entreprise :
 - Cibles : fournitures, salaires, dépenses opérationnelles, etc.

³⁸⁸ *Ibid.*

- Effets : perte financière pour le gouvernement,
- Confère un avantage commercial indu à l'auteur de la fraude.

- Le mécanisme est conçu pour atteindre l'objectif suivant
 - Baisse des bénéfices imposables sur le papier
 - Évite des paiements d'impôts plus élevés.

➤ **Méthode 5** : Le point de rencontre entre la fraude fiscale et les flux financiers illicites

- **Fraude** : Le fait de ne pas payer ou de sous-payer délibérément des impôts
 - Économie souterraine - Activités lucratives que les gens ne déclarent pas à la DGI,
 - Nature - activités légales et illégales.
- **Flux financiers illicites** : dissimulation d'actifs fin. Afin qu'ils puissent être utilisés sans que l'activité illégale qui les a générés ne soit détectée :
 - Les FFI transforment le produit d'une activité criminelle en des
 - Fonds de source apparemment légale.

2) L'Évasion Fiscale : Définition, Mécanismes et Enjeux

a. Définition de l'évasion fiscale

645. L'évasion fiscale désigne l'ensemble des pratiques illégales utilisées par des entreprises ou des particuliers pour échapper à l'impôt. Contrairement à l'optimisation fiscale, qui utilise les failles légales du système, l'évasion fiscale viole les lois fiscales en vigueur³⁸⁹. Elle peut se manifester par :³⁹⁰

- La dissimulation de revenus ou d'actifs.
- La sous-déclaration ou la non-déclaration de bénéfices.
- L'usage de structures offshore frauduleuses.

646. L'évasion fiscale se distingue également de la fraude fiscale, qui implique souvent la production de faux documents ou l'usage de stratagèmes illégaux dans le but de tromper l'administration fiscale. L'impôt est évité et un avantage fiscal est tiré d'une transaction si:³⁹¹

- Le contribuable réduit son obligation fiscale.
- Sans encourir de perte ou de dépense qui donne droit à cette réduction
- Légale à première vue, elle est interdite par la loi à des fins fiscales.

³⁸⁹ Édouard Coulon (avril 2023), "L'évasion fiscale. Essai de construction d'une catégorie juridique". Cet ouvrage propose une analyse approfondie de l'évasion fiscale, en tentant de définir précisément cette notion et de la distinguer de concepts voisins tels que la fraude ou l'optimisation fiscale.

³⁹⁰ ATAF, « Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC Du 14 au 18 octobre 2024 », *op. cit.*

³⁹¹ G. ALBERTIN *et al.*, *Tax Avoidance in Sub-Saharan Africa's Mining Sector*, Departmental Papers, Washington, D.C, International Monetary Fund, 2021.

647. Le contribuable et les acteurs engagés jouent une pièce de théâtre en quatre étapes dans laquelle rien ne se passe, sauf que le contribuable finit par échapper à l'impôt. Le jeu est reconnu par quatre (4) règles³⁹² :

- Le jeu est conçu et scénarisé avant d'être exécuté
- De l'argent réel et des documents circulent et sont échangés, l'argent est restitué à la fin du spectacle
- La situation financière des acteurs est la même à la fin qu'au début, sauf que les acteurs engagés sont payés par le contribuable pour leur prestation.

648. **Objectif** : créer l'illusion que quelque chose s'est produit afin de bénéficier d'avantages fiscaux.

649. **Forme** : souvent des schémas circulaires, mais aussi des schémas linéaires.

b. Les principaux mécanismes de l'évasion fiscale³⁹³

b.1. Pour les particuliers

➤ *Les comptes bancaires non déclarés dans des paradis fiscaux :*

- Dépôt d'avoires dans des juridictions à secret bancaire strict (ex. : Suisse, Panama, Îles Caïmans).
- Utilisation de prête-noms ou de sociétés écran pour masquer l'identité réelle du propriétaire des fonds.

➤ *La sous-déclaration des revenus :*

- Non-déclaration de revenus locatifs, de dividendes ou de plus-values.
- Paiement en espèces pour éviter toute traçabilité.

➤ *L'usage de fondations et de trusts opaques :*

- Création de trusts dans des juridictions où le bénéficiaire réel n'apparaît pas dans les registres officiels.
- Permet de transférer des biens hors du champ fiscal national.

b.2. Pour les entreprises

➤ *Transfert illégal de bénéfices*

- Déclaration fictive de revenus dans des pays à faible imposition.

³⁹² IMF, *Fighting Tax Evasion and Avoidance*, op. cit.

³⁹³ Attac et la dessinatrice VAP (août 2024), "L'évasion fiscale, toute une histoire".

- Facturation artificielle entre filiales pour réduire les bénéfices imposables dans les pays à fiscalité élevée.

➤ **Falsification des prix de transfert :**

- Fixation de prix non conformes au marché entre entreprises d'un même groupe pour transférer les bénéfices vers des pays où l'impôt est moindre.

➤ **Sociétés offshores et filiales fictives :**

- Création de sociétés dans des paradis fiscaux sans véritable activité économique.
- Permet d'accumuler des revenus sans qu'ils soient imposés dans le pays d'origine.

➤ **Usage abusif des conventions fiscales**

- Exploitation de conventions bilatérales pour échapper à l'impôt (double non-imposition).
- Exemples de montages comme le "sandwich néerlandais" ou le "double irlandais" utilisés par des multinationales.

c. Les sortes d'évasion fiscale³⁹⁴

➤ **Évasion Fiscale : Transactions circulaires**

650. Le contribuable met en place une série de transactions conçues pour créer des déductions sur les bénéfices/gains imposables, l'argent revient/circule à son point de départ. L'allégement fiscal étant le seul avantage espéré.

➤ **Évasion Fiscale : Transaction linéaire**

651. Le contribuable établit une série de transactions conçu pour créer des déductions sur les bénéfices/gains imposables.³⁹⁵ Cependant, la Transactions Linéaires a recours à un intermédiaire :

- Transfert d'actifs à une société liée « B »
- Transfert d'actifs de la société « B » à la société « C »

Exemple, vente d'un actif par "A" à "C" :

- **Le contribuable "A"** souhaite vendre un actif à "C", mais veut minimiser l'impôt à payer sur la vente de l'actif.
- Le contribuable "A" vend d'abord à une personne liée "B" ;
- "B" vend à son tour l'actif à "C" ;
- "A" diminue sa charge fiscale en utilisant « B » comme intermédiaire.

³⁹⁴ ATAF, *ibid.*

³⁹⁵ ATAF, « Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC Du 14 au 18 octobre 2024 », *op. cit.*

d. Typologies de l'évasion et de Flux Financiers Illicites (FFI).

652. Il y en a 3 :³⁹⁶

- Placements
- Superposition (Layering)
- Intégration.

➤ *Le Placements*

653. L'utilisation de **placements** pour se soustraire à l'impôt ou pour blanchir des produits occulte :

- Les contrebandes financières (mouvements sous forme principalement d'espèces)
- Activités basées sur des transactions en espèces uniquement
- Structuration
- Banques coopératives (pas de formulaires ou faux formulaires)
- Conversion de gains illicites en instruments négociables.
- Matières premières : or et pierres précieuses
- Assurance vie
- Agences de voyage.

➤ *La superposition*

654. L'utilisation des techniques de superposition :

- Virements bancaires - autres banques, pays, noms de comptes
- Mouvements entre institutions financières
- Les gardiens / gatekeepers : avocats, comptables, notaires, etc.
- Mélange de gains illicites avec des produits commerciaux légitimes
- Sociétés écrans.

➤ *L'Intégration*

655. Utilisation de techniques d'intégration :

- "Prêts" à des personnes, des fonctionnaires, des entreprises, des sociétés, etc.
- Salaires fictifs
- Honoraires de conseil, contrats de service, etc.
- Surfacturation / sous-facturation
- Les "gains" des jeux (d'argent)
- Cartes de débit.

656. Le contribuable utilise des "sociétés écrans pour dissimuler ses actifs"

³⁹⁶ *Ibid.*

*e. Les conséquences de l'évasion fiscale*³⁹⁷

➤ *Sur les États et la société*

- **Perte de recettes fiscales importantes** : L'évasion fiscale coûte des centaines de milliards d'euros aux États chaque année. Ces fonds manquent pour financer les services publics (santé, éducation, infrastructures).
- **Injustice fiscale** : Les citoyens ordinaires et les PME paient proportionnellement plus d'impôts que les grandes entreprises et les ultra-riches qui échappent à l'impôt.
- **Distorsion de concurrence** : Les entreprises qui ne pratiquent pas l'évasion fiscale sont désavantagées par rapport aux multinationales qui optimisent agressivement leur fiscalité.

➤ *Sur l'économie mondiale*

- Déstabilisation des systèmes financiers : Le recours aux paradis fiscaux crée une opacité qui favorise la corruption, le blanchiment d'argent et la criminalité financière.
- Déséquilibres entre pays : Certains pays, notamment en développement, subissent des pertes fiscales massives à cause des multinationales qui exploitent leurs ressources sans payer leur juste part d'impôt.

*f. La lutte contre l'évasion fiscale*³⁹⁸

Les initiatives internationales

➤ *L'OCDE et le projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*

- Programme visant à limiter l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices.
- Mise en place de normes pour empêcher la double non-imposition.

➤ *L'Union Européenne*

- Liste noire des paradis fiscaux : Identification des juridictions non coopératives.
- Directives anti-évasion fiscale (ATAD) : Renforcement des règles sur les prix de transfert et la transparence fiscale.

➤ *L'échange automatique d'informations fiscales*

- Fin du secret bancaire dans plusieurs pays (Suisse, Luxembourg).

³⁹⁷ Édouard Coulon (avril 2023), *ibid.*

³⁹⁸ *Ibid.*

- Accord international sous l'égide de l'OCDE pour partager des données fiscales entre administrations nationales.

➤ *Les mesures nationales*

- Renforcement des sanctions et contrôles fiscaux : Amendes, peines de prison, redressements fiscaux.
- Transparence fiscale : Obligation pour les entreprises de publier leurs résultats financiers par pays (Country-by-Country Reporting).
- Encouragement à la régularisation volontaire : Certains États proposent aux fraudeurs de déclarer spontanément leurs avoirs en échange de pénalités réduites.

657. À notre avis, nous pouvons dire que l'évasion fiscale est une menace majeure pour l'équité et la stabilité économique mondiale. Bien que des progrès aient été réalisés grâce à une coopération internationale accrue, les fraudeurs et les multinationales trouvent continuellement de nouvelles stratégies pour contourner la loi. Une lutte efficace contre l'évasion fiscale nécessite une volonté politique forte, une transparence accrue et une harmonisation fiscale renforcée entre les États. Ce qui nous conduit à parler de l'optimisation fiscale.

3) L'Optimisation Fiscale : Définition, Mécanismes et Enjeux

a. Définition de l'optimisation fiscale

658. L'optimisation fiscale désigne l'ensemble des stratégies légales utilisées par les entreprises et les particuliers pour réduire leur charge fiscale. Elle repose sur l'exploitation des failles, des avantages fiscaux ou des différences entre législations pour minimiser l'impôt dû³⁹⁹.

➤ *L'optimisation "inadmissible"*

- Création de structures artificielles complexes, par lesquelles, comme par un coup de baguette magique
- Le contribuable fait surgir de l'air une perte, un gain ou une dépense, ou quoi que ce soit d'autre qui, autrement, n'aurait jamais existé.

³⁹⁹ **Jean-Philippe Descat** (mars 2024). "L'optimisation fiscale en 2024 pour les entreprises". Cet ouvrage propose des stratégies d'optimisation fiscale adaptées aux entreprises, en tenant compte des dernières évolutions législatives.

b. Les principales techniques d'optimisation fiscale

➤ Pour les entreprises

- **Délocalisation des bénéfices** : Les multinationales déplacent leurs profits vers des pays à fiscalité faible ou nulle à l'aide de filiales installées dans des paradis fiscaux. Exemple : Le transfert de bénéfices via la facturation de services intra-groupes.
- **Prix de transfert** : Une entreprise multinationale peut fixer artificiellement les prix des transactions entre ses filiales pour déplacer les bénéfices vers des juridictions à faible imposition.
- **Rulings fiscaux et rescrits** : Certains pays accordent des accords fiscaux anticipés à des entreprises pour leur garantir un traitement fiscal favorable.
- **Utilisation des holdings** : Des structures de holding sont créées dans des pays où les dividendes et plus-values sont faiblement imposés.
- **Déductions et crédits d'impôt** : Certaines entreprises réduisent leur imposition en maximisant l'utilisation de crédits d'impôt pour la recherche et développement (R&D), l'innovation ou d'autres incitations fiscales.

➤ Pour les particuliers⁴⁰⁰

- **Exil fiscal** : Les personnes fortunées changent de résidence fiscale pour bénéficier d'une imposition plus avantageuse (exemple : Monaco, Suisse, Dubaï).
- **Structures offshore** : Création de sociétés ou de comptes bancaires dans des juridictions à fiscalité réduite pour abriter des revenus ou actifs.
- **Déductions et niches fiscales** : Utilisation d'investissements défiscalisants (immobilier locatif, assurance-vie, dispositifs Madelin, etc.).
- **Donation et succession optimisée** : Stratégies visant à réduire l'impôt sur les successions grâce aux abattements et transmissions anticipées.

c. Les conséquences de l'optimisation fiscale⁴⁰¹

➤ Avantages :

- Permet aux entreprises d'augmenter leur compétitivité en réduisant leur charge fiscale ;
- Encourage l'investissement et l'innovation dans certains secteurs grâce à des incitations fiscales.

⁴⁰⁰ **Jean-Philippe Descat** (mars 2024). "L'optimisation fiscale en 2024 pour les particuliers". Destiné aux particuliers, ce livre explore les principaux leviers pour réduire la charge fiscale en s'appuyant sur les textes en vigueur, illustré d'exemples concrets.

⁴⁰¹ **Olivier Robijns** (octobre 2024). "Optimisation fiscale : des techniques avantageuses et juridiquement sûres". Ce livre analyse 25 techniques d'optimisation fiscale pour les indépendants, les professionnels libéraux et les dirigeants d'entreprise, en fonction des dernières modifications législatives

➤ **Inconvénients et critiques :**

- Perte de recettes fiscales pour les États, ce qui peut réduire les services publics.
- Injustice fiscale, car les grandes entreprises et les plus riches en profitent plus que les PME et les citoyens moyens.
- Distorsion de concurrence, car les entreprises qui ne peuvent pas optimiser fiscalement sont désavantagées.

➤ **Régulation et lutte contre l'optimisation fiscale abusive**

- L'OCDE et le projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) : mettent en place des règles pour limiter les abus fiscaux des multinationales.
- L'Union européenne a renforcé ses directives contre l'optimisation agressive (ATAD, DAC6).
- Échange automatique d'informations fiscales entre pays pour éviter la dissimulation de revenus.

659. À notre avis, nous pouvons dire que l'optimisation fiscale, bien que légale, soulève des enjeux éthiques et économiques majeurs. Si certaines pratiques sont acceptables, d'autres, plus agressives, sont de plus en plus contestées et régulées. C'est pourquoi, nous estimons que la coopération internationale reste essentielle pour garantir une fiscalité plus équitable et transparente.

§2. L'efficacité du dispositif anti-évasion en matière de prix de transfert en RDC

660. La République Démocratique du Congo (RDC) a entrepris des efforts pour lutter contre l'évasion fiscale liée aux prix de transfert, mais l'efficacité de ces mesures reste limitée. Les prix de transfert, qui concernent les transactions entre entités d'un même groupe multinational, peuvent être manipulés pour transférer des bénéfices vers des juridictions à faible imposition, réduisant ainsi la base imposable en RDC.⁴⁰²

661. Selon un rapport du Fonds Monétaire International (FMI), la RDC présente une performance fiscale inférieure à celle d'autres pays africains comparables, ce qui suggère des lacunes dans la collecte des recettes fiscales, notamment en matière de prix de transfert.

⁴⁰² A.A. KOUAMO, *Les prix de transfert en Afrique : analyse et perspectives*, s.l., Éditions universitaires européennes, 16 décembre 2020.

A - Prix de transfert et évasion

1) Définition des prix de transfert

662. Les **prix de transfert** correspondent aux tarifs appliqués aux transactions commerciales, financières ou de services entre entreprises d'un même groupe multinational. Ces transactions peuvent inclure :

- La vente de biens et services,
- La facturation des droits de propriété intellectuelle (brevets, marques, etc.),
- Les financements intra-groupes (prêts entre filiales).

663. Les prix de transfert doivent être fixés selon le **principe de pleine concurrence** défini par l'OCDE, c'est-à-dire qu'ils doivent refléter les prix pratiqués entre entreprises indépendantes dans des conditions similaires.⁴⁰³

a. Moyens classiques d'éviter l'imposition des bénéficiaires

664. Caractérisé par un niveau élevé de liens internationaux :

- Les **investissements** et **immobilisations incorporelles** proviennent **majoritairement** de l'étranger.
- Les produits/services sont vendus et achetés sur les marchés internationaux
- **Les transferts intragroupes** représentent plus de 30% de toutes les transactions internationales.

665. Le BIC peut être manipulé par la sous-évaluation des biens/services exportés :

- **Prix de vente** inférieur au prix du marché (**Hypothèse No. 1**)
- **Coût excessif** de « **marketing/commercialisation** », de transport, financement, etc. (**Hypothèse No. 2**).

b. Mécanisme du prix de transfert

- Techniques de prix de transfert utilisées pour éviter les impôts : Surfacturation ou sous-facturation des biens et services ;
- Transférer les revenus des pays à « imposition élevée » vers les pays à « faible imposition »

⁴⁰³ OCDE, *Forum Mondial sur la Transparence fiscale et l'échange des renseignements à des fins fiscales* *Transparence fiscale en Afrique 2021 : Rapport de progrès de l'initiative Afrique*, OCDE, mai 2021, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/transparence-fiscale-en-afrique-2021.htm> (Consulté le 24 novembre 2022).

- Transfert des coûts/charges des pays à « faible imposition » vers les pays à « imposition élevée ».

666. **Conséquences** : dans les **deux hypothèses**, les bénéfices imposables sont transférés

- Les coûts présentent le plus grand risque
- Ex. : frais d'assistance technique, le leasing, les frais de marque, les paiements d'intérêts, etc.)

c. Lien entre prix de transfert et évasion fiscale

667. Les prix de transfert sont l'un des principaux outils d'**évasion fiscale des multinationales**. En manipulant ces prix, une entreprise peut déplacer ses bénéfices vers des juridictions à fiscalité plus avantageuse, réduisant ainsi la base imposable dans des pays où les taux d'imposition sont plus élevés.⁴⁰⁴

d. Exemples de techniques d'évasion fiscale via les prix de transfert :

➤ *La surfacturation des services intra-groupes*

- Une filiale située dans un pays à fiscalité élevée paie des frais de conseil ou de gestion excessifs à une autre filiale basée dans un paradis fiscal.
- Résultat : la filiale dans le pays à haute fiscalité réduit son bénéfice imposable.

➤ *La sous-évaluation des exportations et la surévaluation des importations*

- Une entreprise vend des matières premières à une filiale située dans un pays à faible fiscalité à un prix sous-évalué.
- La filiale revend ensuite ces matières à un prix plus élevé, générant ainsi un bénéfice dans le pays à faible imposition.

➤ *La manipulation des redevances pour propriété intellectuelle*

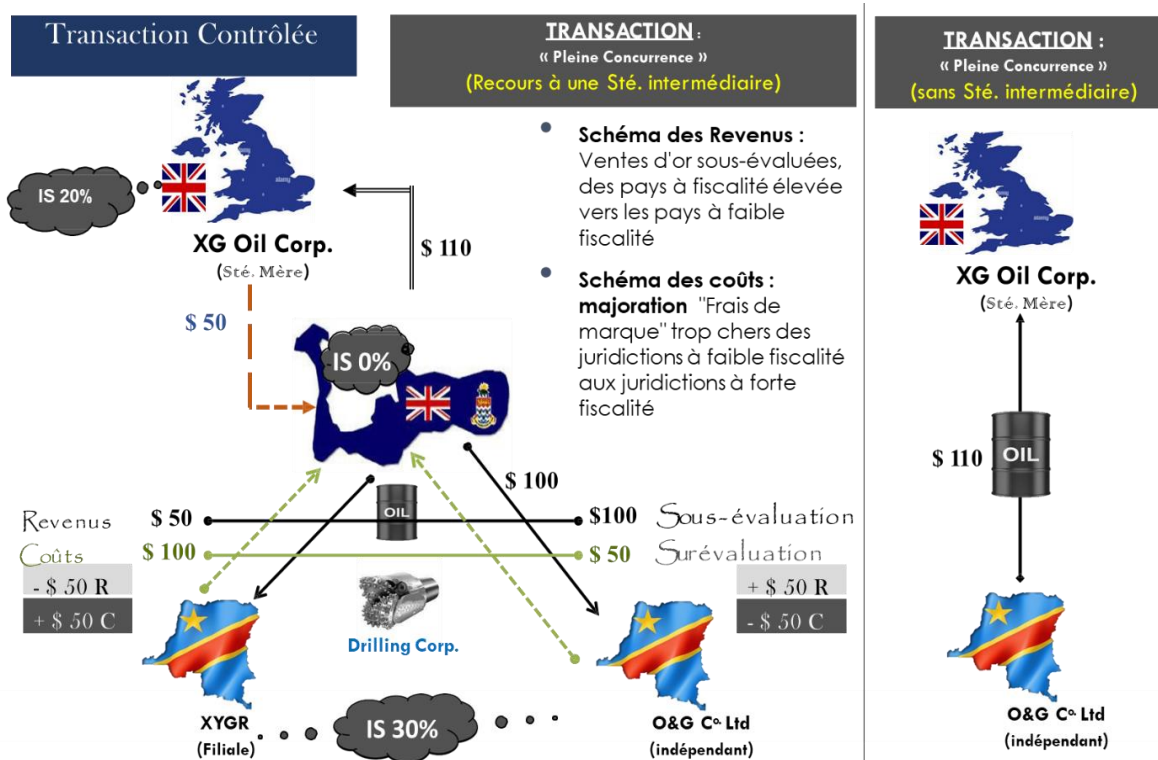
- Une multinationale détient sa marque ou brevet dans un pays à faible fiscalité.
- Elle oblige ses filiales dans des pays à fiscalité élevée à lui verser des redevances pour l'utilisation de la marque, ce qui réduit artificiellement leur bénéfice imposable.

➤ *L'abus des prêts intra-groupes*

- Une filiale située dans un pays à faible imposition prête des fonds à une filiale dans un pays à forte imposition à des taux d'intérêt élevés.
- La filiale emprunteuse déduit les intérêts de son revenu imposable, réduisant ainsi son impôt.

⁴⁰⁴ ATAF, « Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC Du 14 au 18 octobre 2024 », *op. cit.*

Figure 3: Étude de cas 1, Prix de Transfert



Source : ATAF : Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC. Du 14 au 18 octobre 2024

2) Les conséquences de l'évasion fiscale via les prix de transfert

a. Sur les États et l'économie

- **Perte de recettes fiscales :** Les gouvernements perdent des milliards de dollars chaque année à cause du transfert de bénéfices vers des paradis fiscaux.
- **Injustice fiscale :** Les PME et les contribuables locaux paient une part plus importante d'impôts que les grandes multinationales.
- **Distorsion de la concurrence :** Les entreprises qui respectent les règles fiscales sont désavantagées par rapport à celles qui manipulent les prix de transfert.

b. Sur les pays en développement

- Ces pays sont particulièrement touchés, car leurs économies reposent souvent sur l'exploitation des ressources naturelles.
- L'ONU estime que les pratiques d'évasion fiscale des multinationales coûtent **plus de 100 milliards de dollars** par an aux pays en développement.⁴⁰⁵

⁴⁰⁵ IMF, *Fighting Tax Evasion and Avoidance*, op. cit.

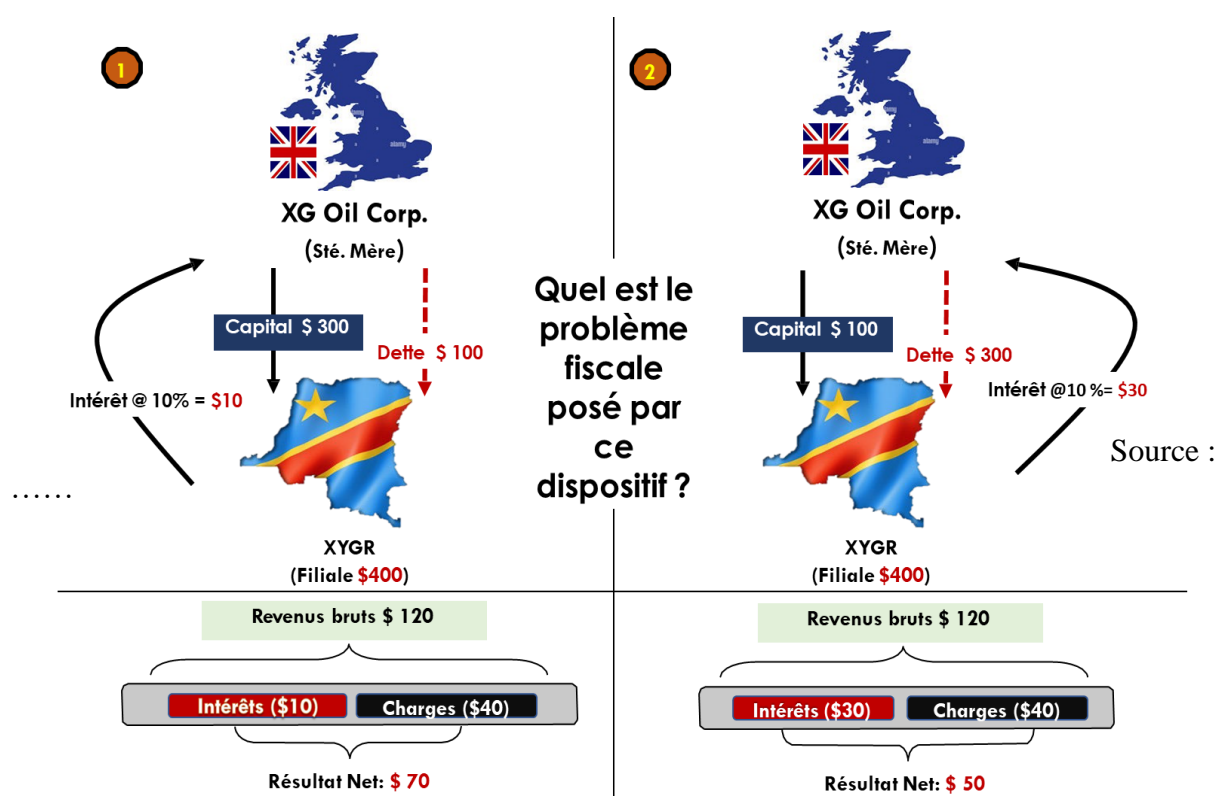
➤ *En quoi consiste le mécanisme de sous-capitalisation ?*

668. **Techniques** : Une entreprise est financée (ou capitalisée) par une combinaison de **dettes** et/ou de **capitaux propres** :

- Financée par un taux d'endettement relativement élevé par **rapport aux fonds propres**.
- Aussi appelées sociétés « **à fort effet de levier** ».

669. **Conséquences** : dans cette hypothèse également, le bénéfice imposable est transféré, plus le **niveau d'endettement** d'une entreprise et le montant des intérêts qu'elle paie sont élevés, plus son **bénéfice imposable** sera **réduit**.⁴⁰⁶

Figure 4: *Étude de cas2, Maximiser les déductions d'intérêts grâce à la sous-capitalisation*



Source : ATAF : *Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC. Du 14 au 18 octobre 2024*

⁴⁰⁶ ATAF, « Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC Du 14 au 18 octobre 2024 », *op. cit.*

B- Principe, méthodes de détermination des Prix de Transfert et mesures de lutte contre l'évasion fiscale via les prix de transfert

1) Principe, méthodes de détermination des Prix de Transfert⁴⁰⁷

a. Principe : La valorisation des flux intra-groupes :

➤ Principe de pleine concurrence

- Les prix pratiqués pour des **transactions entre sociétés liées** doivent être établis par **référence** aux prix pratiqués par des **entreprises indépendantes**.
- **La dépendance (de droit / de fait)** : l'une d'elles participe **directement** ou **indirectement** à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre, ou si les deux entreprises sont **détenues** ou sont **sous l'influence** d'une même entreprise ou d'un même groupe.

➤ Principe de répartition par formule

- Une EMN **répartirait ses bénéfices** entre les pays en fonction de ses **ventes**, de sa **masse salariale** et de son **capital** dans chaque pays.
- La EMN paierait son impôt sur les sociétés **sur la part** de son **revenu mondial** allouée dans chaque pays
- **Avantage** : Cela **supprimerait** l'actuelle **incitation artificielle** à transférer les revenus déclarés vers des pays à faibles taux d'imposition.

b. Les six méthodes de Prix de Transfert brièvement examinées

b.1. Méthodes Traditionnelles

➤ Méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP)

- **Consiste** : à fixer un prix de transfert **par comparaison** avec le prix d'une même transaction entre des sociétés indépendantes, pouvant être considéré à ce titre comme un prix de marché ;⁴⁰⁸
- **L'Utilisation** : Pour pouvoir être employée cette méthode requiert des comparables « pertinents » sans différence matérielle majeure, donc similaire :
 - Les produits (biens ou services) fortement similaires ;
- **Volumes** (CA), clause **contractuelles**, **date**, politique des ristourne, marché **géographique**, incorporels impliqués, etc.⁴⁰⁹

⁴⁰⁷ *Ibid.*

⁴⁰⁸ A. LE BOULANGER, *Prix de transfert: détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, Dossiers pratiques Francis Lefebvre, Levallois, Éditions Francis Lefebvre, 2016.

⁴⁰⁹ *Ibid.*

- **Domaines d’application** : les comparables internes, les produits échangés sur des marchés côtés, les redevances de marque, de brevets, de logiciels, etc.
- **Les méthodes... (C+)** : Prix de revient majoré (Cost Plus)
 - Consiste à déterminer le coût de revient du bien ou du service vendu ou fourni à une entreprise liée,
 - **Coûts de production directs** (ex : coût d’achat des matières premières) et **indirects** (ex : frais de réparation et d’entretien)
 - Les **autres charges d’exploitation** (ex : frais de vente, frais généraux et frais administratifs).
 - Y ajouter une marge bénéficiaire de pleine concurrence *comparable interne ou externe à l’entreprise*
 - **Domaines d’application** : **fabrication, d’assemblage** ou d’autres opérations de **prod. de biens**, prestations de **service**
 - **Taux consensuels pour certains domaines** : **Services** Cost + 5% à 10% ;
 - **Gestion logistique** Cost + 3% ; **Production** Cost + 5%.

b. 2. Méthodes Transactionnelle⁴¹⁰

- Consiste à déterminer les prix intra-groupes en :
 - **Majorant une base appropriée** (*coûts, ventes, actifs...*) de la **marge nette**
 - Qu’une entreprise **réaliserait** pour des transactions indépendantes comparables
 - Cette méthode est une **déclinaison** des méthodes « **cost +** » et « **resale minus** »
 - **Domaines d’application** : **distributeurs**, qu’aux **fabricants** ou aux **prestataires** de service (*management fees*)
 - **Taux consensuels pour certaines industries** : **Services** Cost + 5% à 10% ;
 - **Gestion logistique** Cost + 3% ; **Production** Cost + 5%, Filiales de **distribution** : 2% du CA

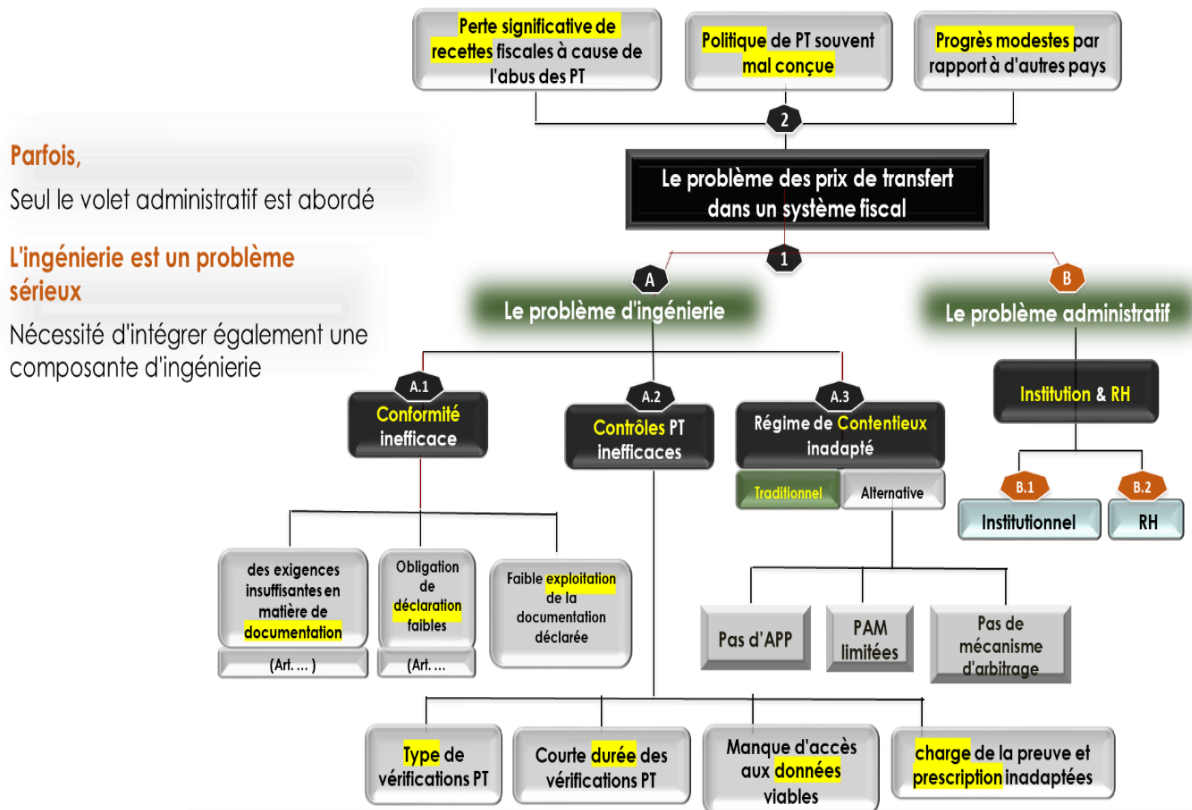
➤ **Sixième méthode de prix de transfert**

670. **Transactions d’exportation et d’importation** de biens dont la cotation est connue sur les marchés internationaux.⁴¹¹

⁴¹⁰ ATAF, « Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC Du 14 au 18 octobre 2024 », *op. cit.*

⁴¹¹ *Ibid.*

Figure 5: Arbre à problème, Analyse causal : Cause et effet du problème



Source : ATAF : Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC. Du 14 au 18 octobre 2024

c. Documentation en matière de prix de transfert⁴¹²

➤ Fichier principal (master file)

- **Structure organisationnelle** : structure juridique et capitalistique du groupe, situation géographique des entités
- **Description** du (des) domaine(s) d'activité du groupe multinational
- **Actifs incorporels** du groupe multinational (tels que définis au chapitre VI de ces Principes) et **situations financière et fiscale** du groupe multinational.

➤ Fichier Local (local file)

- **Entité locale** : structure de gestion, organigramme local, personnes auxquelles l'encadrement local rend des comptes, activités effectuées et de la stratégie d'entreprise, principaux concurrents.

⁴¹² A. LE BOULANGER, *Prix de transfert*, op. cit.

- **Transactions contrôlées** : description des transactions importantes, montants des paiements et recettes, entreprises associées impliquées, copie des accords, analyse de comparabilité, indication de la méthode, etc.
 - **Informations financières** : comptes financiers annuels de l'entité locale, informations et des tableaux de répartition, Tableaux synthétiques des données financières se rapportant aux comparables utilisés et des sources des données.⁴¹³
- **Déclaration pays par pays (C-b-C)** :
- **TAB. 1 : Vue d'ensemble** de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale
 - CA, Bénéfices, impôts BIC,
 - Capital social, nombre d'employés, actifs
 - **TAB. 2** : Liste de toutes les entités constitutives du groupe multinational correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale.
 - La juridiction fiscale
 - **Entités** constitutives **résidentes** de la juridiction fiscale
 - Principales activités : R&D, fabrication / production, etc.

2) Les mesures de lutte contre l'évasion fiscale via les prix de transfert

671. Face à ces pratiques, plusieurs initiatives ont été mises en place pour encadrer les prix de transfert et lutter contre l'évasion fiscale.⁴¹⁴

a. Cadre international : l'OCDE et le projet BEPS

672. L'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques) a lancé le projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) pour limiter les abus en matière de prix de transfert. Parmi les principales mesures :⁴¹⁵

- Action 8-10 de BEPS : Alignement des prix de transfert avec la création de valeur réelle.
- Action 13 de BEPS : Mise en place du reporting pays par pays (CbCR) pour obliger les multinationales à déclarer leurs bénéfices et impôts payés dans chaque pays.

⁴¹³ ATAF, « Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC Du 14 au 18 octobre 2024 », *op. cit.*

⁴¹⁴ A. LE BOULANGER, *Prix de transfert, op. cit.*

⁴¹⁵ OCDE et G20, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, 2018.

b. Initiatives nationales et régionales⁴¹⁶

- Union Européenne : Adoption des directives ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive) pour renforcer la transparence fiscale.
- États-Unis : Le programme "Global Intangible Low-Taxed Income" (GILTI) impose un impôt minimum aux bénéfices transférés dans des juridictions à faible taxation.
- Pays en développement : Plusieurs pays africains et asiatiques adoptent des règles de documentation et des audits plus stricts.

c. Sanctions et contrôles renforcés⁴¹⁷

- **Amendes et redressements fiscaux** : De nombreuses entreprises ont été condamnées à payer des milliards d'euros pour manipulation abusive des prix de transfert (Google, Apple, Amazon, etc.).
- **Renforcement de la coopération fiscale internationale** : Échange automatique d'informations pour détecter les flux financiers suspects.

673. Nous estimons, quant à nous, que les prix de transfert sont à la fois un outil légitime de gestion des transactions intra-groupes et un levier majeur d'évasion fiscale. Bien que des progrès aient été réalisés avec le projet BEPS de l'OCDE et d'autres initiatives internationales, les multinationales continuent de trouver de nouvelles stratégies pour réduire leur charge fiscale. Une coopération fiscale renforcée et une transparence accrue restent essentielles pour assurer une répartition plus équitable des recettes fiscales et limiter les abus liés aux prix de transfert.

⁴¹⁶ R. ECCLESTON, « Une analyse comparative de la transparence fiscale internationale et de l'échange d'informations : l'impact de l'OCDE sur les lois sur la transparence », *op. cit.*

⁴¹⁷ ATAF, « Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC Du 14 au 18 octobre 2024 », *op. cit.*

Conclusion chapitre 2

674. Comme on vient de le voir en parcourant ce chapitre II, nous constatons, dans un premier temps, que la formalisation de l'idée de l'intégration se fait dans un modèle construit autour d'un certain nombre de notions fondamentales et de mécanismes considérés comme les plus aptes à permettre la réalisation des exigences intégrationnistes, suscitant pour ce faire la complémentarité.
675. Les systèmes fiscaux des États de la région des grands lacs africains sont-ils favorables à une intégration régionale ?
676. Les systèmes fiscaux des États de la région des Grands Lacs africains peuvent avoir un impact important sur l'intégration régionale. En effet, des systèmes fiscaux favorables peuvent encourager les échanges commerciaux et l'investissement entre les pays de la région, tandis que des systèmes fiscaux défavorables peuvent freiner ces échanges.
677. Il est important de noter que chaque pays de la région a son propre système fiscal, avec ses propres politiques en matière de taxes et d'impôts. Cependant, certains pays ont pris des mesures pour harmoniser leurs politiques fiscales afin de faciliter les échanges commerciaux et l'investissement. Par exemple, la Communauté de l'Afrique de l'Est (CAE), qui comprend le Burundi, le Kenya, le Rwanda, la Tanzanie, l'Ouganda et plus récemment le Soudan du Sud, a mis en place une politique fiscale commune pour encourager l'intégration régionale.
678. En revanche, d'autres pays de la région continuent d'avoir des politiques fiscales qui rendent les échanges commerciaux difficiles. Par exemple, certains pays imposent des tarifs douaniers.

CONCLUSION TITRE II

679. La transparence fiscale n'est pas seulement un instrument de lutte contre la fraude, mais un facteur clé d'intégration économique et de stabilité régionale. En renforçant la coopération fiscale, les pays peuvent poser les bases d'une intégration réussie, favorisant la croissance, l'équité et la prospérité partagée.
680. L'intégration économique dans la région des Grands Lacs dépend fortement de la mise en place d'une transparence fiscale accrue, notamment dans le secteur extractif. Si les États parviennent à instaurer des mécanismes de divulgation des revenus et à harmoniser leurs politiques fiscales, ils pourront :
- Maximiser leurs recettes fiscales et financer des projets d'intégration régionale (infrastructures, commerce, industrialisation).
 - Renforcer la coopération et la confiance mutuelle en limitant les tensions liées aux ressources naturelles.
 - Attirer plus d'investissements étrangers, en instaurant un cadre fiscal stable et compétitif.
681. Cependant, ces avancées nécessitent une volonté politique forte, une coopération étroite et une lutte effective contre la corruption. Des initiatives comme l'ITIE, la mise en place d'un cadre fiscal régional commun et le renforcement des capacités des administrations fiscales seront essentielles pour réussir cette transition vers une intégration économique durable.
682. Recommandation : L'adoption d'un cadre fiscal harmonisé au sein de la Communauté d'Afrique de l'Est (EAC), avec des mécanismes de transparence et de suivi, pourrait être une première étape vers une intégration fiscale plus efficace dans la région des Grands Lacs.

CONCLUSION

DE LA PREMIÈRE PARTIE

683. La première partie est intitulée la problématique générale de la fiscalité, de la transparence fiscale et de l'intégration économique dans la Région des Grands Lacs Africains. En effet, l'analyse de la fiscalité, de la transparence fiscale et de l'intégration économique dans la région des Grands Lacs africains met en évidence plusieurs défis et opportunités majeurs.
684. D'une part, la fiscalité joue un rôle crucial dans le financement des États et le développement socio-économique. Cependant, les systèmes fiscaux des pays de la région sont souvent marqués par une faible mobilisation des recettes, une évasion fiscale importante et une informalité économique qui réduit la base taxable. Ces problèmes sont aggravés par des pratiques de corruption et un manque d'harmonisation des politiques fiscales entre les pays.
685. D'autre part, la transparence fiscale demeure un enjeu clé pour renforcer la confiance des citoyens et des investisseurs. L'opacité des transactions financières, l'évasion fiscale des multinationales et l'absence de mécanismes efficaces d'échange d'informations entre administrations fiscales constituent des obstacles à une meilleure gouvernance financière. L'amélioration de la transparence fiscale passe par une coopération renforcée entre les États et l'adoption de réformes pour lutter contre la fraude fiscale et les flux financiers illicites.
686. Enfin, l'intégration économique dans la région des Grands Lacs représente une opportunité majeure pour stimuler la croissance et favoriser un développement inclusif. Une fiscalité plus cohérente et transparente faciliterait les échanges commerciaux, attirerait davantage d'investissements étrangers et renforcerait la coopération économique régionale. La mise en place d'un cadre fiscal harmonisé, inspiré des meilleures pratiques internationales, permettrait de réduire les distorsions fiscales et de créer un environnement propice à l'essor du marché régional.

687. Globalement, la réussite de l'intégration économique dans la région des Grands Lacs passe par une réforme en profondeur des systèmes fiscaux nationaux, une plus grande transparence des politiques fiscales et une coopération accrue entre les États. Après avoir présenté la première partie telle que développée ci-dessus, nous allons maintenant nous pencher sur la deuxième partie qui s'intitule « l'intégration fiscale par l'harmonisation ».

DEUXIÈME PARTIE

L'INTÉGRATION FISCALE PAR L'HARMONISATION

688. L'intégration fiscale par l'harmonisation constitue un levier essentiel pour renforcer l'union économique et financière dans la région des Grands Lacs africains. Cette région, marquée par une diversité de systèmes fiscaux, cherche à surmonter les disparités fiscales afin de favoriser un climat des affaires attractif, améliorer la mobilisation des ressources internes et réduire la concurrence fiscale dommageable entre États.
689. Dans ce contexte, l'harmonisation fiscale apparaît comme un moyen stratégique pour consolider l'intégration régionale et stimuler le développement économique durable. Cependant, cette ambition se heurte à des défis liés aux souverainetés fiscales, aux disparités économiques et aux capacités administratives des États concernés.
690. C'est dans ce contexte que nous nous attelons à démontrer, dans les lignes qui suivent, la corrélation entre la transparence et l'harmonisation prises comme outil d'intégration économique (titre I), et sera traitée la transparence comme élément efficace d'intégration (titre II), ce qui nous permettra de voir si la transparence fiscale peut contribuer à favoriser l'intégration dans la région sous étude.

TITRE I

TRANSPARENCE ET HARMONISATION FISCALES COMME OUTILS D'INTÉGRATION ÉCONOMIQUE

691. Dans un contexte de mondialisation et d'interdépendance économique croissante, la transparence et l'harmonisation fiscales apparaissent comme des leviers essentiels pour favoriser l'intégration économique entre les États. L'opacité fiscale et les divergences entre les systèmes fiscaux nationaux créent des distorsions qui entravent le commerce, la concurrence loyale et l'attractivité des investissements.
692. Ainsi, la mise en place de normes communes et de mécanismes de coopération fiscale permet non seulement de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales, mais aussi de renforcer la confiance entre les acteurs économiques. Dans cette perspective, il convient d'examiner en quoi la transparence et l'harmonisation fiscales contribuent à une intégration économique plus efficace et équitable.
693. Dans ce titre I, nous étudions, dans un premier temps, l'harmonisation, la transparence et l'échange de renseignements à caractère fiscal (chapitre 1^{er}), et dans un deuxième temps, la solution du numérique (chapitre 2).

CHAPITRE 1

HARMONISATION, TRANSPARENCE ET ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS À CARACTÈRE FISCAL

694. La question de l'harmonisation, de la transparence et de l'échange de renseignements à caractère fiscal revêt une importance croissante dans un contexte économique mondialisé.
695. Les disparités fiscales entre les États, l'opacité de certaines juridictions et la difficulté d'accès aux informations financières favorisent l'évasion et la fraude fiscales, mettant en péril la justice fiscale et les ressources publiques.
696. Face à ces défis, la coopération internationale s'est intensifiée à travers la mise en place de normes communes visant à améliorer la transparence et à faciliter l'échange d'informations fiscales entre administrations. Dès lors, il est essentiel d'examiner dans quelle mesure ces mécanismes contribuent à une fiscalité plus équitable et à une meilleure gouvernance financière.
697. C'est dans ce contexte qu'il nous sera indispensable de passer en revue les questions relatives à l'harmonisation dans la Région des Grands Lacs Africains (section I) avant de chuter avec paradis fiscaux et lutte contre l'évasion fiscale (section II), en accord avec Philippe DEROUIN⁴¹⁸, tout en parlant des expériences des pays des Grands Lacs en matière de la transparence fiscale et de l'échange de renseignements.

Section 1 : Harmonisation fiscale dans la région des Grands Lacs Africains

698. L'harmonisation fiscale désigne le processus par lequel plusieurs pays, régions ou juridictions tentent d'aligner ou de coordonner leurs politiques fiscales afin de réduire les différences qui pourraient nuire à la concurrence équitable, favoriser l'évasion fiscale ou compliquer les échanges économiques. Elle consiste à aligner ou coordonner les systèmes

⁴¹⁸ P. DEROUIN, « Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, n° 1, pp. 118-124.

fiscaux entre plusieurs pays ou régions afin de réduire les disparités et d'éviter les distorsions économiques ayant des objectifs clairs.⁴¹⁹

699. Dans cette section, nous nous concentrerons sur l'harmonisation fiscale (§1) et sur les paradis fiscaux et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (§2).

§1. Harmonisation fiscale

700. Pour approfondir notre compréhension, nous étudierons les notions d'harmonisation (A) avant de voir les obstacles, défis et limites de l'harmonisation (B).

A- Notion d'harmonisation

701. L'harmonisation peut désigner plusieurs concepts selon le contexte dans lequel le terme est utilisé. Voici ses définitions principales :

➤ En musique :

702. L'harmonisation fait référence à l'arrangement de différentes notes pour créer des accords ou une harmonie musicale. Cela peut impliquer :

- L'accompagnement d'une mélodie principale par des accords.
- L'organisation des voix ou instruments pour produire un équilibre harmonique agréable.

703. Exemple : L'harmonisation d'une chanson consiste à créer un arrangement où différentes parties (voix ou instruments) s'accordent harmonieusement.

➤ En droit et politique :

704. L'harmonisation désigne l'effort pour rendre compatibles ou uniformes des lois, des règlements ou des normes entre différents pays, régions ou organisations. Cela vise à réduire les divergences et à faciliter les échanges ou collaborations.⁴²⁰

705. Exemple : L'harmonisation des normes européennes vise à établir des standards communs entre les États membres pour faciliter le commerce et la coopération.

⁴¹⁹ U. OBAZEE et I.I. OMOZUWA, « Comparative Analysis of Tax Harmonization in Economic Community of West African States, African Union and European Union », *African Development Finance Journal*, African Development Finance Journal, 2023, vol. 5, n° 3, pp. 19-41.

⁴²⁰ A. NAHAYO, *East African community tax harmonisation: a critical assessment of its viability for income tax laws*, TGCL research series, n° Vol. 3, Dar es Salaam, Univ. Press, 2014.

➤ **En gestion et organisation :**

706. L'harmonisation peut désigner le processus de coordination ou de mise en cohérence des pratiques, méthodes ou politiques au sein d'une organisation ou entre plusieurs entités.⁴²¹

707. Exemple : L'harmonisation des politiques salariales dans une entreprise multinationale permet de garantir l'équité entre les employés des différentes filiales.

➤ **En linguistique ou en grammaire (phonétique) :**

708. En phonétique, l'harmonisation peut faire référence à un processus dans lequel certaines caractéristiques des sons (comme les voyelles) sont alignées pour créer une unité ou une cohérence au sein d'un mot ou d'une phrase.⁴²²

709. Exemple : L'harmonisation vocalique dans certaines langues, comme le turc, adapte les voyelles d'un mot pour qu'elles suivent une même logique phonétique.

➤ **Au sens général :**

710. L'harmonisation peut aussi se référer à l'action de rendre quelque chose harmonieux, équilibré ou en accord avec d'autres éléments.

711. Exemple : L'harmonisation des relations entre collègues vise à créer un environnement de travail pacifique et productif.

1) Objectifs de l'harmonisation fiscale

712. L'harmonisation fiscale dans une région vise généralement à répondre aux défis économiques, politiques et sociaux spécifiques à cette région. Les objectifs de cette harmonisation sont les suivants :⁴²³

- **Réduction de la concurrence fiscale nuisible** : Éviter que les pays ne réduisent excessivement leurs taux d'imposition pour attirer les entreprises, ce qui peut entraîner une perte de recettes fiscales et une distorsion de la concurrence.
- **Promotion de l'équité fiscale** : Assurer que les contribuables soient soumis à des règles fiscales similaires, réduisant ainsi les possibilités d'évasion fiscale et de planification fiscale agressive.

⁴²¹ N. DROSS, « Fiche 21. L'harmonisation fiscale », *Fiches*, 2020, pp. 181-188.

⁴²² H.-G. PETERSEN, *Tax systems and tax harmonisation in the East African Community (EAC)*, *op. cit.*

⁴²³ *Ibid.*

- ***Simplification administrative*** : Faciliter le respect des obligations fiscales pour les entreprises et les individus opérant dans plusieurs juridictions.
- ***Stimulation de la croissance économique*** : Créer un environnement fiscal plus stable et prévisible, ce qui peut encourager les investissements et favoriser la croissance économique à long terme.
- ***Renforcement de la coopération internationale*** : Favoriser la coopération entre les États membres ou entre les pays pour lutter contre la fraude fiscale transfrontalière et améliorer la transparence fiscale.

2) Les objectifs de l'harmonisation fiscale spécifique à la région des grands lacs africains

713. De ce qui précède, l'harmonisation fiscale est donc un levier essentiel pour la stabilité, le développement économique et l'intégration régionale dans une région donnée. Cependant, dans le contexte de la région des Grands Lacs africains, les objectifs d'harmonisation fiscale poursuivis par les États peuvent être les suivants :⁴²⁴

- **Faciliter le commerce régional** : Par la réduction des barrières fiscales qui entravent le commerce transfrontalier, la standardisation des taxes, droits de douane et régimes fiscaux pour éviter les conflits fiscaux entre les États membres, ainsi que l'intégration économique régionale dans le cadre de blocs comme la Communauté d'Afrique de l'Est (EAC).
- **Promouvoir l'investissement et la croissance économique** : Offrir un environnement fiscal stable et prévisible pour attirer les investisseurs locaux et étrangers, éviter la double imposition des entreprises et des individus opérant dans plusieurs pays de la région, ainsi que la création des incitations fiscales coordonnées pour stimuler les secteurs clés comme l'agriculture, les infrastructures, et les technologies.
- **Lutter contre la fraude et l'évasion fiscale** : Mettre en place des mécanismes communs pour réduire l'évasion fiscale transfrontalière, encourager le partage d'informations entre les administrations fiscales des pays de la région ainsi que renforcer les capacités des administrations fiscales pour détecter et combattre la fraude.
- **Réduire la concurrence fiscale dommageable** :
 - Limiter les politiques fiscales agressives où les pays abaissent excessivement leurs taxes pour attirer les entreprises au détriment des voisins ;
 - Éviter un "race to the bottom" (course au moins-disant fiscal) qui affaiblirait les recettes fiscales publiques.

⁴²⁴ N. DROSS, « Fiche 21. L'harmonisation fiscale », *op. cit.*

- **Promouvoir la justice sociale et l'équité fiscale**, par l'assurance sur l'utilisation des revenus fiscaux pour améliorer les infrastructures régionales et les services publics, ainsi que la mise en place des systèmes fiscaux qui réduisent les inégalités sociales et soutiennent le développement durable.
- **Renforcer la coopération régionale** : Par la consolidation des initiatives des institutions régionales comme la Conférence Internationale sur la Région des Grands Lacs (CIRGL) ou l'EAC, et l'instauration d'une approche collective de négociation avec des partenaires extérieurs et des organisations internationales, notamment dans le cadre de l'aide au développement.
- **Encourager la stabilité économique et politique par :**
 - La création d'une base fiscale solide pour financer les priorités régionales telles que la sécurité, l'éducation et la santé ;
 - La réduction des tensions économiques entre pays en harmonisant les politiques fiscales.

714. Ces objectifs visent à créer un environnement fiscal plus cohérent et équilibré, bénéficiant à la fois aux contribuables et aux gouvernements, en renforçant la confiance dans les systèmes fiscaux nationaux et internationaux.

B - Obstacles, défis et limites de l'harmonisation fiscale

1) Les défis de l'harmonisation fiscale

715. L'harmonisation fiscale, bien qu'elle offre de nombreux avantages, pose également des défis importants, en particulier dans des contextes internationaux ou régionaux. Ces défis peuvent être regroupés en plusieurs catégories :⁴²⁵

➤ ***Défis économiques :***

- **Compétition fiscale persistante** : Les pays peuvent résister à l'harmonisation par crainte de perdre leur avantage concurrentiel en matière d'attraction des investissements ;
- **Perte de souveraineté fiscale** : L'harmonisation limite la capacité des États à définir des politiques fiscales adaptées à leurs priorités économiques nationales ;
- **Hétérogénéité des économies** : Les différences dans les niveaux de développement, les structures économiques et les bases fiscales compliquent la mise en place de règles communes ;

⁴²⁵ D. ONA ONDO et S. NDJOGOBISSA LESSEBI, *L'harmonisation fiscale, gage de croissance du potentiel énergétique de la zone CEMAC*, Finances publiques, Paris, l'Harmattan, 2025.

- **Impact sur les recettes fiscales** : Les pays à faibles taux d'imposition risquent de perdre leur attractivité pour les entreprises et de voir leurs recettes fiscales diminuer.

➤ *Défis politiques* :

- **Manque de volonté politique** : Certains gouvernements hésitent à adopter des politiques fiscales harmonisées, préférant protéger leurs intérêts nationaux ;
- **Conflits d'intérêts** : Les pays avec des politiques fiscales opposées peuvent avoir du mal à trouver un terrain d'entente ;
- **Souveraineté nationale** : Les gouvernements peuvent percevoir l'harmonisation comme une atteinte à leur droit de gérer leurs propres affaires fiscales.

➤ *Défis techniques* :

- **Complexité des systèmes fiscaux** : Les différences dans les structures fiscales, les définitions des bases d'imposition et les mécanismes de collecte rendent l'harmonisation difficile.
- **Normes internationales contradictoires** : Les règles internationales, comme celles de l'OCDE, peuvent entrer en conflit avec les priorités régionales ou nationales.
- **Coût de mise en œuvre** : Les réformes nécessaires pour aligner les systèmes fiscaux peuvent être coûteuses et longues à mettre en place.
- **Absence d'infrastructures fiscales communes** : Dans certaines régions, le manque d'outils technologiques et d'administration fiscale coordonnée rend l'harmonisation difficile.

➤ *Défis sociaux*

- **Inégalités sociales** : Une harmonisation fiscale mal pensée pourrait accentuer les inégalités, en particulier dans les pays à faible revenu qui dépendent de taxes indirectes (comme la TVA) plutôt que d'impôts directs.
- **Opposition des citoyens** : Les contribuables peuvent percevoir les réformes comme injustes ou inadaptées à leur situation.
- **Perte de bénéfices pour certaines populations** : Les pays qui adoptent des incitations fiscales pour soutenir des industries locales ou des groupes spécifiques pourraient être contraints de les abandonner.

➤ *Défis liés à la coordination internationale*

- **Manque de consensus global** : La diversité des priorités nationales rend difficile l'adoption d'une vision commune.
- **Différences culturelles et administratives** : Les pratiques administratives et les cultures fiscales varient considérablement d'un pays à l'autre, compliquant l'alignement des politiques.

- **Risque de double imposition ou non-imposition** : En l'absence d'une coordination efficace, l'harmonisation peut créer des situations d'injustice fiscale.

2) Les obstacles à l'harmonisation fiscale

716. Malgré ses avantages, l'harmonisation fiscale peut rencontrer des obstacles :⁴²⁶

- Souveraineté fiscale : Les États hésitent souvent à céder leur pouvoir de fixer les taxes et impôts ;
- Différences structurelles : Les écarts dans les niveaux de développement économique rendent difficile la définition de normes fiscales communes ;
- Compétition fiscale positive : Certains soutiennent que la concurrence fiscale incite les gouvernements à améliorer l'efficacité de leur système fiscal ;
- Opposition politique et sociale : Les réformes fiscales peuvent provoquer des résistances locales ou régionales.

§2. L'harmonisation fiscale et l'intégration économique régionale

717. L'harmonisation fiscale et l'intégration économique régionale sont deux concepts étroitement liés, particulièrement dans le cadre de la coopération entre pays au sein d'un espace économique commun. Voici une exploration des deux notions, leurs interactions, et leurs implications.⁴²⁷

718. Historiquement, c'est sur la base d'un document de travail du 17 septembre 1998, préparé par l'OCDE, qu'une conférence s'est tenue sur ce sujet à Ottawa les 7, 8 et 9 octobre 1998 ; il avait, à l'époque, été convenu qu'il ne fallait pas créer de nouvelles taxes mais simplement appliquer les règles existantes, sous réserve d'adaptations éventuelles pour l'avenir (les conditions générales définies à Ottawa avaient été approuvées par la France ; en ce sens, ancienne réponse de Chazeau).⁴²⁸

719. Dans le cadre d'une large concertation avec les entreprises, un groupe de travail a ensuite été constitué au sein du comité des affaires fiscales de l'OCDE afin, notamment, de proposer des amendements aux commentaires de l'article 5 du modèle de convention fiscale pour tenir compte des spécificités du commerce électronique. Publiés sous forme provisoire en octobre 1999 et en mars 2000, afin de recueillir les observations de la place,

⁴²⁶ *Ibid.*

⁴²⁷ E. MWOK-HANDA, *Challenges in harmonizing tax law (and policy) under East African cooperation: how feasible?*, Thesis, University of Nairobi, 2008, disponible sur <http://erepository.uonbi.ac.ke/handle/11295/15322> (Consulté le 17 janvier 2025).

⁴²⁸ JOAN 29 janvier 2001 p.590, non reprise au BOFIP.

ces commentaires nouveaux ont été adoptés par le comité des affaires fiscales le 22 décembre 2000⁴²⁹.

720. Pour approfondir notre compréhension, nous étudierons les sortes d'harmonisation fiscale dans une intégration économique (A), puis les étapes à suivre de l'harmonisation dans une intégration économique (B).

A- Les sortes d'harmonisation fiscale dans une intégration économique

1) Harmonisation des impôts indirects, des impôts directs et des bases fiscales

721. Dans le cadre d'une intégration économique, l'harmonisation fiscale vise à aligner ou coordonner les politiques fiscales des États membres afin de réduire les obstacles économiques et faciliter la coopération. Les formes ou sortes d'harmonisation fiscale peuvent être classées selon différents niveaux ou domaines de coordination. Voici les principales formes d'harmonisation fiscale dans une intégration économique :

a. Harmonisation des impôts indirects

722. Les impôts indirects concernent les taxes appliquées sur les biens et services, comme la TVA ou les droits de douane. Cette forme d'harmonisation est courante dans les blocs économiques, car elle réduit les distorsions dans les échanges transfrontaliers, à savoir :⁴³⁰

- Harmonisation de la TVA : Adoption d'un taux de TVA standard ou de plages spécifiques de taux (par exemple, l'Union européenne a défini un taux minimal de 15 % pour la TVA).
- Droits de douane communs : Mise en place d'un Tarif Extérieur Commun (TEC), comme dans la Communauté d'Afrique de l'Est (EAC). Les membres appliquent les mêmes droits de douane pour les produits venant de l'extérieur de la région.

b. Harmonisation des impôts directs

723. Les impôts directs incluent les taxes sur les revenus, les bénéfices des entreprises et le patrimoine. Cette harmonisation vise à éviter la double imposition et à réduire la concurrence fiscale dommageable.⁴³¹

⁴²⁹ Communiqué de presse du 9 janvier 2001 : BF 4/01 n°438.

⁴³⁰ A. FOURNIER, *L'harmonisation européenne des impôts directs: recherche sur les méthodes d'élaboration du droit de l'Union européenne*, Bibliothèque de droit privé, n° tome 629, Paris-La Défense, LGDJ, 2023.

⁴³¹ *Ibid.*

Exemples :

- Imposition des entreprises : Coordination des taux d'impôt sur les sociétés pour éviter que les pays membres ne se livrent à une "course vers le bas" pour attirer les investissements.
- Double imposition : Adoption d'accords multilatéraux ou bilatéraux pour éliminer la double imposition entre les États membres (par exemple, la Convention Multilatérale de l'OCDE ou les accords de l'EAC).
- Harmonisation de l'impôt sur le revenu des personnes physiques : Alignement des régimes fiscaux pour les citoyens travaillant ou vivant dans plusieurs pays membres.

c. Harmonisation des bases fiscales

724. L'harmonisation des bases fiscales concerne les règles définissant ce qui est imposable (revenu, bénéfices, etc.) Et comment les taxes sont calculées. Cela garantit une application uniforme des taxes, même si les taux restent différents.⁴³²

Exemples :

- Définition des revenus imposables : Accord sur les types de revenus ou bénéfices qui doivent être inclus dans la base fiscale.
- Règles comptables uniformes : Alignement des normes comptables utilisées pour calculer les bénéfices imposables.
- Exemptions fiscales : Harmonisation des exemptions, des crédits d'impôt ou des abattements pour éviter des divergences importantes.

2) Harmonisation des systèmes de collecte fiscale, des incitations fiscales, des politiques contre l'évasion et la fraude fiscales

a. Harmonisation des systèmes de collecte fiscale

725. Cela concerne les procédures administratives et les outils utilisés pour percevoir les taxes. Une coordination dans ce domaine améliore l'efficacité et la transparence fiscale.⁴³³

Exemples :

- Digitalisation fiscale : Adoption de systèmes communs de déclaration et de facturation électronique (comme les systèmes de facturation électronique en Afrique de l'Est).
- Échange automatique d'informations fiscales : Mise en place de plateformes régionales pour partager les données fiscales des contribuables.

⁴³² P. HABIMANA, « Towards a harmonised eac tax ssysyem: curent status, challenges and way forward* », *Law and World*, mars 2023, vol. 9, n° 1, pp. 8-22.

⁴³³ D. ONA ONDO et S. NDJOGOBISSA LESSEBI, *L'harmonisation fiscale, gage de croissance du potentiel énergétique de la zone CEMAC*, *op. cit.*

- Harmonisation des délais et modalités de paiement : Adoption de calendriers fiscaux communs.

b. Harmonisation des incitations fiscales

726. Les incitations fiscales (exonérations, zones franches, crédits d'impôt) sont souvent utilisées pour attirer les investissements. Leur harmonisation réduit la concurrence entre États membres et garantit des conditions égales pour les investisseurs.

Exemples :

- Zones économiques spéciales : Uniformisation des régimes fiscaux pour les zones franches dans la région.
- Exonérations fiscales pour les investissements étrangers : Fixation de limites ou de standards régionaux pour éviter un nivellement vers le bas.

c. Harmonisation des politiques contre l'évasion et la fraude fiscales

727. Les politiques contre l'évasion fiscale visent à réduire les flux financiers illicites et à garantir une juste répartition des recettes fiscales entre les pays membres.⁴³⁴

Exemples :

- Accords de transparence fiscale : Adoption de standards internationaux, tels que l'Échange Automatique d'Informations (EAI) de l'OCDE.
- Transfert de bénéfices : Coordination des règles pour prévenir les pratiques d'érosion de la base fiscale et de transfert des bénéfices (BEPS).
- Lutte contre la corruption : Mise en place de cadres régionaux pour limiter les pratiques frauduleuses dans les administrations fiscales.

d. Harmonisation progressive versus complète

728. Harmonisation complète : Tous les aspects des politiques fiscales (bases, taux, collecte) sont intégrés au niveau régional. Cela est plus fréquent dans les unions économiques très avancées (comme l'Union européenne).

729. Harmonisation partielle/progressive : Les États conservent une certaine flexibilité dans des domaines spécifiques. C'est typique des unions douanières ou des zones de libre-échange.

⁴³⁴ OCDE et G20, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, op. cit.*

B - Étapes à suivre de l'harmonisation fiscale à l'intégration économique régionale

1) Contexte

730. L'harmonisation fiscale constitue une étape clé dans le processus d'intégration économique régionale, car elle permet de réduire les disparités fiscales entre les pays membres d'une région et de faciliter les échanges économiques.⁴³⁵

731. Voici les étapes principales à suivre pour évoluer de l'harmonisation fiscale à une intégration économique régionale complète :

- **Mise en place d'un cadre institutionnel et juridique commun** : La première étape consiste à établir les bases institutionnelles nécessaires pour coordonner les politiques fiscales entre les pays membres.

Actions clés :

- Création d'une organisation régionale : Par exemple, une union douanière ou un comité fiscal régional, comme la Communauté d'Afrique de l'Est (EAC) ou l'Union Européenne.
- Signature de traités ou accords : Accord sur les principes communs en matière fiscale, tels que l'élimination de la double imposition et la lutte contre l'évasion fiscale.
- Harmonisation des bases légales : Définition des concepts fiscaux communs (par exemple, définition des bénéfices imposables ou des revenus imposables).

- **Harmonisation des impôts indirects** : Les impôts indirects, tels que la TVA et les droits de douane, sont souvent les premiers à être harmonisés en raison de leur impact direct sur le commerce transfrontalier.⁴³⁶

Actions clés :

- Élimination des barrières fiscales internes : Réduction ou suppression des taxes sur les biens et services échangés entre les pays membres.
- Adoption d'un Tarif Extérieur Commun (TEC) : Alignement des droits de douane pour les importations provenant de l'extérieur de la région.

⁴³⁵ D. ONA ONDO et S. NDJOGOBISSA LESSEBI, *L'harmonisation fiscale, gage de croissance du potentiel énergétique de la zone CEMAC*, op. cit.

⁴³⁶ A. FOURNIER, *L'harmonisation européenne des impôts directs*, op. cit.

–Coordination des taux de TVA : Fixation de plages de taux de TVA pour éviter les distorsions dans la région.

➤ **Élimination de la double imposition et accords sur les impôts directs** : Une fois les impôts indirects harmonisés, les pays travaillent sur les impôts directs, comme l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu.⁴³⁷

Actions clés :

- Accords de double imposition : Adoption d'accords bilatéraux ou multilatéraux pour éviter que les citoyens et entreprises soient imposés deux fois sur les mêmes revenus.
- Harmonisation des taux d'imposition : Coordination des taux d'impôt sur les sociétés pour éviter la concurrence fiscale excessive.
- Définition des règles sur les bénéficiaires transfrontaliers : Par exemple, règles sur les prix de transfert pour les multinationales.

➤ **Mise en place de mécanismes de coopération administrative** : Une coopération fiscale efficace nécessite des systèmes administratifs harmonisés pour améliorer la transparence et réduire la fraude fiscale.

Actions clés :

- Échange automatique d'informations fiscales : Adoption de plateformes régionales pour partager des informations sur les contribuables.
- Coordination des administrations fiscales : Formation et échanges de pratiques entre les administrations fiscales des pays membres.
- Harmonisation des procédures fiscales : Uniformisation des systèmes de déclaration, de collecte et de règlement des impôts.

➤ **Harmonisation des incitations fiscales et lutte contre la concurrence fiscale dommageable** : Les incitations fiscales, comme les exonérations ou crédits d'impôt, peuvent créer des déséquilibres économiques entre les pays membres.⁴³⁸

Actions clés :

- Fixation de limites communes : Définition de règles pour les incitations fiscales (par exemple, exonérations accordées aux entreprises étrangères).
- Lutte contre les pratiques fiscales dommageables : Adoption de règles pour prévenir l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices (règles BEPS de l'OCDE).

⁴³⁷ *Ibid.*

⁴³⁸ D. ONA ONDO et S. NDJOGOBISSA LESSEBI, *L'harmonisation fiscale, gage de croissance du potentiel énergétique de la zone CEMAC, op. cit.*

➤ **Création d'un marché commun** : Une fois les aspects fiscaux harmonisés, les pays membres peuvent évoluer vers un marché commun, où les biens, services, capitaux et personnes circulent librement au travers :

- Élimination des restrictions non fiscales : Suppression des obstacles réglementaires aux échanges économiques.
- Alignement des politiques économiques : Adoption de politiques monétaires, budgétaires et commerciales coordonnées.
- Mise en œuvre de normes régionales : Par exemple, normes de comptabilité, certification et production.

➤ **Transition vers une union économique et monétaire** : La dernière étape de l'intégration économique régionale implique une coordination totale des politiques fiscales, économiques et monétaires.⁴³⁹

Actions clés :

- Harmonisation complète des politiques fiscales : Unification des systèmes fiscaux entre les pays membres.
- Création d'une monnaie unique : Introduction d'une monnaie régionale, comme l'euro, dans l'Union européenne.
- Union budgétaire : Coordination des budgets nationaux pour éviter les déséquilibres macroéconomiques.

2) L'harmonisation de la fiscalité indirecte : un modèle pour la région des Grands Lacs

732. L'Union européenne a réussi à harmoniser la TVA entre ses États membres afin de garantir une concurrence équitable et de limiter la fraude fiscale transfrontalière.

733. Dans la région des Grands Lacs, des tentatives similaires existent au sein de l'EAC, mais elles sont encore incomplètes.⁴⁴⁰

a. Points de convergence :

- En Europe, la TVA repose sur une directive commune qui fixe des principes généraux et des taux planchers.
- En Afrique de l'Est, la TVA existe dans plusieurs pays mais avec des règles divergentes, ce qui crée des distorsions.

⁴³⁹ *Ibid.*

⁴⁴⁰ A. NAHAYO, *East African community tax harmonisation, op. cit.*

b. Leçons pour la région des Grands Lacs :

- Adopter une base commune pour la TVA permettrait d'améliorer la transparence et d'éviter la double taxation.
- L'harmonisation des taux de TVA pourrait favoriser la compétitivité économique de la région.

Section 2 : Les paradis fiscaux et la lutte contre l'évasion fiscale internationale

734. Pour approfondir notre compréhension, nous étudierons le contexte des paradis fiscaux (§1), puis les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales (§2).

§1. Les paradis fiscaux : Contexte

735. **Notion de « tax planning ».** L'existence et l'utilisation des paradis fiscaux sont liées à l'évolution de la notion de « *tax planning* » (ou programmation, planification fiscales). Le « tax planning » ne ressortit pas, en principe, au domaine de la fraude fiscale, qui implique une violation intentionnelle de la loi⁴⁴¹.

736. Plus précisément, nous allons voir le renforcement des normes contraignantes (A), l'utilisation des paradis fiscaux et les montages internationaux (B).

A- Le renforcement des normes contraignantes

737. La plupart des États ont mis en place des mécanismes de contrôle des opérations internationales, particulièrement destinés à combattre l'évasion fiscale résultant de l'utilisation de paradis fiscaux. Ces mécanismes ont souvent en commun de ne chercher à viser que les opérations qui ne reposent sur aucun **fondement économique réel**. Il est généralement admis, en effet, que les paradis fiscaux peuvent parfois être utilisés par les entreprises si leur usage répond à des préoccupations non fiscales ou non exclusivement fiscales, autrement dit en l'absence de montage artificiel ; dans l'hypothèse où leur utilisation répond à un but exclusivement fiscal ou, selon les cas, principalement fiscal, il faut en revanche prendre garde aux **dispositifs anti-abus** existant, soit dans les législations nationales, soit dans les conventions fiscales bilatérales, notamment dans la

⁴⁴¹ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales: 30 études pratiques*, 15^e éd., Levallois-Perret, Éditions Francis Lefebvre, 2021.p.1213 et suiv.

mesure où ces dernières sont ou seront modifiées, à l'avenir, par l'instrument multilatéral⁴⁴².

738. Dans le même esprit, les informations nécessaires au contrôle fiscal sont désormais transmises très largement et de façon automatique sur le fondement d'accords bilatéraux **d'échange de renseignements** à des fins fiscales, même avec des États ou territoires jusqu'ici peu coopératifs ou en application des diverses **conventions multilatérales** conclues sous l'égide de l'OCDE et du Forum mondial. Les obligations d'identification des « **bénéficiaires effectifs** » et des propriétaires réels des « **véhicules d'entreprises** » et des « **trusts** » se sont corrélativement multipliées afin de lutter contre « **l'opacité des personnes morales** ».

739. Enfin, pour tenter de dissuader les paradis fiscaux de prendre des mesures fiscales trop agressives, la plupart des pays développés ont adopté des mesures ciblées contre les **États ou territoires non coopératifs**, telles que l'augmentation des taux de retenues à la source, la non-déductibilité des charges, la résiliation des conventions fiscales ou le rejet des systèmes de « participation exemption »⁴⁴³.

1) Rôle et approche de l'OCDE

740. Depuis longtemps, l'OCDE s'intéresse à la question des paradis fiscaux et aux moyens que peuvent utiliser les États pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. Dès 1987, son comité des affaires fiscales avait publié un rapport sur l'évasion et la fraude fiscales internationales invitant les États à adopter une définition large de l'évasion fiscale, en distinguant, au sein de toutes les formes de réduction de la charge fiscale, l'évasion acceptable » et l'évasion « inacceptable » ; un consensus s'est rapidement dégagé sur la portée des concepts : c'est **l'évasion « inacceptable »** qui est en fait visée lorsque l'on parle couramment, y compris dans le titre même des conventions fiscales, d'« **évasion fiscale** »⁴⁴⁴.

⁴⁴² B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales: 30 études pratiques*, Paris-La Défense, Éditions Francis Lefebvre, 2023.

⁴⁴³ En France, par exemple, l'article 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 a sérieusement durci les conditions fiscales des relations entre les résidents de France et les États ou territoires non coopératifs, au sens juridique.

⁴⁴⁴ En ce sens, « Quatre études sur l'évasion et la fraude fiscales internationales », publication de l'OCDE, Paris, 1987 ; voir aussi les rapports OCDE sur les sociétés-écrans et les sociétés relais, volume II du modèle de convention fiscale, R (5) et R (6).

741. **Concurrence fiscale dommageable.** Les travaux de l'OCDE se sont ensuite poursuivis, notamment dans le cadre des divers groupes internationaux constitués pour analyser la concurrence fiscale dommageable et chercher à la cantonner ; ces réflexions ont traduit une nouvelle manière de réagir consistant à demander aux États de ne plus attirer les investissements internationalement mobiles par des avantages fiscaux, afin de supprimer tout avantage relatif. Dans le même esprit, l'OCDE avait aussi été mandatée par les ministres des finances du G7, en 1996, afin de travailler sur les questions de transparence et d'échange d'informations et, notamment, d'établir une liste des paradis fiscaux⁴⁴⁵.

742. Ensuite, les discussions se sont poursuivies mais sans grande intensité, les pays identifiés répugnant à concrétiser leurs engagements, en se retranchant notamment derrière l'idée que tous les territoires doivent avancer en même temps, sauf les premiers à subir un préjudice inacceptable (théorie du « *level playing field* »). Ainsi, c'est surtout en réaction à la crise financière et économique survenue au second semestre 2008 que l'OCDE a été mise en avant comme lieu de discussion et d'élaboration de normes communément admises au niveau international. Les travaux de l'OCDE sur les questions de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale⁴⁴⁶ ont, à ce moment, reçu une impulsion décisive, à la suite du processus engagé par le G20⁴⁴⁷ au sommet de Washington, en novembre 2008, et cette impulsion s'est encore renforcée depuis lors⁴⁴⁸.

743. **La « norme OCDE ».** Les recommandations de l'OCDE dans le cadre du modèle de convention fiscale (article 26 du modèle de convention fiscale) sont aujourd'hui considérées comme une « norme » internationale politiquement contraignante ; cette « norme » avait été adoptée par les ministres des finances du G20 en 2004, mais alors sans beaucoup de publicité, puis par le comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale en octobre 2008. Dans son principe, elle requiert

⁴⁴⁵ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit. Pp.1213 et suiv.

⁴⁴⁶ *La lutte contre les paradis fiscaux est aussi un domaine où les organisations non gouvernementales, comme Transparency International (spécialisée dans la lutte anti-corruption) ou Tax Justice (une association qui regroupe des économistes, des juristes et des financiers), sont particulièrement actives.*

⁴⁴⁷ *Le G20 était, au départ, un groupe de six pays (G6), créé en 1975 sur initiative française : Allemagne, les États-Unis, le Japon, le Royaume-Uni, l'Italie et la France ; le Canada les a rejoints en 1976 et la Russie en 1998, pour former le G8 (le G8 ne se réunit plus depuis l'exclusion de la Russie, il est devenu le G7; l'Union européenne participe aux travaux). Le G20 est actuellement composé des membres de l'ancien G8, de pays émergents (Afrique du Sud, Arabie saoudite, Argentine, Australie, Brésil, Chine, Corée du Sud, Inde, Indonésie, Mexique et Turquie) et de l'Union européenne. C'est un groupe qui n'est pas chargé d'établir des règles obligatoires mais qui a pour mission de réfléchir aux problèmes économiques et sociaux mondiaux et de proposer des solutions ; il joue un rôle moteur dans les réflexions actuelles relatives à l'imposition des entreprises multinationales.*

⁴⁴⁸ B. GOUTHIERE, op. cit.

l'échange de renseignements pertinents sur demande dans tous les domaines de la fiscalité en vue de la gestion et de l'application de la législation fiscale nationale, sans condition d'intérêt national ni de possibilité pour les États d'invoquer le secret bancaire à des fins fiscales, tout en prévoyant des garanties afin de préserver la confidentialité des renseignements échangés. La norme OCDE a fait l'objet, au cours de ces dernières années, de renforcements successifs ; l'OCDE prône désormais l'échange automatique, et non plus seulement sur demande, de nombreuses informations de nature financière en ce qui concerne les personnes physiques ou les entités interposées⁴⁴⁹.

2) Désintégration progressive des régimes fiscaux préférentiels

744. Pour tirer les conséquences des travaux de l'OCDE et dans le sillage de l'Action 5 du plan anti-BEPS⁴⁵⁰, la plupart des États ou territoires ont entrepris de modifier les régimes fiscaux préférentiels qu'ils ont pu mettre en place dans le passé. Une première synthèse en avait été fournie par un rapport de l'OCDE du 16 octobre 2017 (intitulé « **Pratiques fiscales dommageables**⁴⁵¹ », qui faisait état de la modification d'une centaine de régimes fiscaux préférentiels et présentait les conclusions des « **examens par les pairs** » portant sur 164 régimes fiscaux préférentiels en vigueur dans plus de 100 États ou territoires participant au « Cadre inclusif »⁴⁵².

745. Sont particulièrement concernées les mesures fiscales incitatives (« régimes fiscaux préférentiels ») concernant les revenus générés par les activités géographiquement mobiles des entreprises, comme les activités financières, les ventes de services ou la propriété intellectuelle, qui sont facilement déplaçables ; ces régimes doivent, en principe, respecter les critères convenus dans le rapport de l'OCDE sur l'Action 5 du plan anti-Beps et qui tiennent, pour l'essentiel, à la nécessité de faire en sorte que le contribuable bénéficiant d'un régime préférentiel exerce lui-même son activité

⁴⁴⁹ *En favorisant les échanges de renseignements, l'OCDE cherche à faire en sorte que les contribuables paient effectivement les impôts qu'ils doivent dans l'Etat auquel ils les doivent, de sorte que la concurrence entre les Etats soit fondée sur la nature et la qualité des services qu'ils offrent et non pas sur le manque de transparence favorisant l'évasion et la fraude fiscales.*

⁴⁵⁰ B. GOUTHIÈRE, *op. cit.* p.1216

⁴⁵¹ OCDE et G20, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, op. cit.*

⁴⁵² *Les travaux se sont poursuivis avec constance, ainsi que l'a montré la publication de rapports successifs sur le sujet, notamment, un rapport publié le 23 novembre 2020 par l'OCDE faisant état des résultats obtenus par le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (« Forum on Harmful Tax Practices » ou FHTP).* <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/pratiquesfiscales-dommageablesresultats-regimes-preferentiels.pdf>

opérationnelle principale, afin de préserver la cohérence entre l'application d'un régime préférentiel et l'existence d'une activité substantielle⁴⁵³.

746. Plus récemment, la déclaration commune de décembre 2020 sur la lutte contre les régimes fiscaux dommageables signée par l'Union européenne et le Royaume-Uni à l'occasion du **Brexit**⁴⁵⁴ indique notamment que les régimes fiscaux dommageables couvrent les régimes relatifs à la fiscalité des entreprises ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques, y compris celle des groupes d'entreprises ; les régimes fiscaux qui remplissent le critère d'une imposition à des taux réels sensiblement inférieurs à ceux qui sont généralement appliqués sur le territoire des participants et notamment à un taux nul (que le niveau d'imposition résulte du taux d'imposition nominal, de l'assiette fiscale ou de tout autre facteur pertinent) doivent être considérés comme potentiellement dommageables, qu'ils soient d'origine législative ou réglementaire ou qu'ils résultent des pratiques administratives⁴⁵⁵. La déclaration ajoute que la présence d'un ou de plusieurs des facteurs essentiels suivants doit être prise en considération :

- Les avantages sont **cantonnés par rapport à l'économie nationale** de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur l'assiette fiscale nationale ou sont accordés uniquement aux non-résidents ;
- Le régime accordant les avantages fiscaux n'exige aucune **activité économique substantielle** ni aucune présence économique substantielle ;
- Les règles de détermination des bénéficiaires divergent des principes généralement admis sur le plan international, en particulier des règles approuvées par l'OCDE ;
- Le régime fiscal manque de transparence, notamment lorsque les dispositions applicables sont assouplies d'une façon non transparente par la pratique administrative ou lorsqu'il n'existe pas d'échange effectif de renseignements.

⁴⁵³ B. GOUTHIERE, *op. cit.*.p.1217

⁴⁵⁴ *Brexit : L'UE et le Royaume-Uni sont parvenus le 17 octobre 2019 à un accord sur le retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne, comme prévu à l'article 50 du traité sur l'Union européenne. Cet accord a été ratifié par les deux parlements, britannique et européen et il est entré en vigueur le 31 janvier 2020 à minuit (CET) <https://brexit.gouv.fr/sites/brexit/accueil/le-brexit-cest-quoi.html>*

⁴⁵⁵ *L'OCDE estimait, en octobre 2017, que les pratiques dommageables identifiées génèrent un manque à gagner pour les recettes publiques compris entre 100 et 240 Md\$ par an, soit 4 % à 10 % des recettes de l'impôt sur les sociétés dans le monde.*

3) Analyse systématique des législations et des pratiques nationales

747. Il n'est pas seulement nécessaire que des engagements de coopération soient pris, il faut encore qu'ils soient tenus ; à cette fin, le Forum mondial a mis en place un processus d'examen « par les pairs », c'est-à-dire des États entre eux (cet examen est effectué par des équipes d'évaluation qui sont composées de membres du secrétariat du Forum et de fonctionnaires des pays membres)⁴⁵⁶.

748. **Cadre juridique et réglementaire.** Le lancement de ce processus d'analyse a été annoncé par un communiqué de l'OCDE du 18 mars 2010 et il s'est poursuivi depuis lors par la publication de très nombreux rapports sur les différents États ou territoires « audités ». Ce processus a permis l'évaluation du cadre juridique et réglementaire des échanges de renseignements (Phase 1) ainsi que des pratiques et procédures en vigueur (Phase 2) de 119 États et territoires.

749. A la mi-2016, un nouveau cycle d'examens par les pairs a été lancé dans le cadre d'une nouvelle procédure qui intègre les éléments de la Phase 1 et de la Phase 2 au sein d'un seul examen, en mettant l'accent sur l'évaluation de la disponibilité des renseignements relatifs aux bénéficiaires effectifs de toutes les entités et « **constructions juridiques** » conformément aux normes internationales du Groupe d'action financière (GAFI) et sur l'évaluation de l'accès des administrations fiscales à ces renseignements. Il ressort de l'« *Examen par les pairs de la mise en œuvre de la norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers* » que les cadres juridiques mis en place par 88 % des États ou territoires ayant commencé à procéder à des échanges automatiques de renseignements en 2017/2018 sont satisfaisants ; sur la base de ce constat, une évaluation de l'efficacité des échanges automatiques a été lancée dans plus de cent États ou territoires⁴⁵⁷.

750. Les « **examens par les pairs** » visent à évaluer chacun des États ou territoires en fonction des différents éléments qui composent la norme internationale d'échange de renseignements. Une note globale leur est attribuée après analyse (« **conforme** », « **conforme pour l'essentiel** », « **partiellement conforme** », « **non conforme** »). Les

⁴⁵⁶ Tous les pays qui rejoignent le Forum mondial s'engagent à mettre en œuvre la norme internationale d'échange d'informations sur demande et la norme sur l'échange automatique d'informations concernant les comptes financiers.

⁴⁵⁷ Communiqué de l'OCDE du 9 décembre 2020 et rapports intitulés « *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020* » et « *Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19* », 2020 Global forum Annual report.

rapports du Forum mondial décrivent les règles en vigueur dans chaque État ou territoire afin d'assurer la disponibilité des renseignements aux fins du contrôle fiscal, les modalités d'accès des autorités compétentes à ces renseignements et les dispositifs d'échange de renseignements avec les administrations fiscales des autres pays⁴⁵⁸. Ils recensent les lacunes identifiées et formulent des recommandations pour y remédier⁴⁵⁹.

751. Tout en œuvrant au renforcement des moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, le Forum mondial travaille continûment à l'amélioration de la coopération de ses membres dans le domaine fiscal. Les insuffisances les plus courantes tiennent, en pratique, au manque d'informations disponibles relatives à la propriété (cas des fiducies et des actions au porteur), au caractère incomplet des renseignements comptables sur certaines formes de fiducies, sociétés anonymes et sociétés de personnes, aux pouvoirs restreints accordés aux autorités compétentes pour obtenir les renseignements demandés par les autorités étrangères et au délai de réponse des pays ayant reçu des demandes.

752. Enfin, le Forum mondial consacre des efforts importants à la mise en œuvre de la norme **d'échange automatique** de renseignements en matière financière⁴⁶⁰.

4) Présentation sommaire des paradis fiscaux

753. **Notion.** Il est évident qu'il n'existe aucun critère précis et objectif permettant de définir ce qu'est un « paradis fiscal ». Il s'agit d'une notion entièrement relative, un État pouvant présenter certains aspects d'un paradis fiscal, alors que, par d'autres côtés, son régime fiscal peut être très rigoureux (c'est d'ailleurs souvent le cas pour les habitants du pays, même parfois pour les paradis fiscaux classiques). De son côté, la législation fiscale française, telle qu'elle est interprétée par les tribunaux, tend à faire prévaloir la notion

⁴⁵⁸ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 15^e éd., *op. cit.*

⁴⁵⁹ Les travaux du Forum, et notamment un tableau de synthèse des notations des pays examinés en fonction des différents critères retenus, sont disponibles à l'adresse <http://www.oecd.org/tax/transparency>. Un communiqué du 1^{er} septembre 2020 du Forum mondial, diffusé à l'occasion de la publication de neuf nouveaux rapports, précise que 80 rapports d'examen par les pairs de deuxième cycle ont été publiés depuis 2017.

⁴⁶⁰ A l'occasion des révélations connues sous le nom de « Panama Papers », l'OCDE a indiqué que si les documents diffusés « exposent des activités répréhensibles, ils montrent aussi que le recours à des sociétés offshore et à des entreprises émettant des actions au porteur est en baisse, ce qui témoigne de l'incroyable transformation qui se produit depuis sept ans grâce aux efforts engagés pour établir des normes internationales de transparence fiscale solides, y compris en ce qui concerne la propriété effective » (communiqué du 5 avril 2016).

d'entreprise ou d'opération soumise à un **régime fiscal privilégié** plutôt que celle d'État dont le régime fiscal est privilégié sur la notion d'État ou territoire « non coopératif »⁴⁶¹.

754. D'une manière générale, un paradis fiscal apparaît comme une entité territoriale dotée de la souveraineté fiscale, où les impôts sont faibles ou nuls, et où, par suite, les entreprises ou les particuliers non-résidents sont incités à transférer leurs bénéfices ou leurs revenus afin d'en retirer un avantage financier substantiel. Les critères qui avaient été définis dans le rapport rendu par l'OCDE au G7 en 1998 sont au nombre de quatre : peu ou pas de fiscalité, absence de transparence fiscale, absence d'échanges d'informations et une économie réelle inexistante ou quasi inexistante.

755. Depuis le second semestre 2009, cependant, la plupart des paradis fiscaux « classiques » ont dû se résoudre à accepter la « norme OCDE » relative aux échanges de renseignements en matière fiscale (n° 70568). Compte tenu de cette évolution, il y a désormais deux sortes de « paradis fiscaux » :

- Les paradis fiscaux « **transparents** », qui ont déclaré accepter la « norme OCDE », mais qui peuvent tout de même continuer de chercher à attirer les investissements étrangers par des mesures fiscales incitatives et qui peuvent entrer dans le champ des dispositifs anti-abus des autres États ; ces pays connaissent une législation fiscale très favorable et acceptent d'échanger des renseignements de nature à faciliter le contrôle fiscal des autres États ;
- Les paradis fiscaux « **opaques** », qui n'acceptent pas la norme OCDE ou qui ne l'acceptent que très partiellement, et qui peuvent faire l'objet de mesures fiscales de rétorsion encore plus sévères de la part des autres États.

a. Absence, ou faible niveau, d'imposition

756. C'est évidemment le premier point qui vient à l'esprit : un paradis fiscal se caractérise d'abord par une très faible pression fiscale ou une absence complète d'imposition des revenus, des bénéfices, des distributions ou du capital. Il existe des différences de degré, car cette absence d'imposition peut être :

- Totale, pour tout le territoire et concerner les résidents comme les non-résidents ;
- Réservée aux non-résidents (sociétés n'ayant aucune activité financière ou commerciale sur le territoire, ou encore sociétés « offshore ») ;
- Accordée seulement à certaines catégories de revenus, à certains types d'opérations ou à certaines formes de sociétés (holdings, par exemple).

⁴⁶¹ B. GOUTHIÈRE, *op. cit.*

757. L'administration française retient, quant à elle, le critère de la comparaison de la charge fiscale avec la France pour déterminer si le contribuable est soumis à un régime fiscal privilégié. La loi fixe, à cet égard, un **seuil de 40%**.⁴⁶² Le critère tenant à une comparaison objective des charges fiscales, il n'y a pas, en France, de « liste » de paradis fiscaux. Une énumération avait été proposée en 1975, mais elle n'avait qu'un caractère interne et indicatif et n'a jamais été actualisée ; il y a certes, aujourd'hui, une liste des États ou territoires « non coopératifs », mais celle-ci repose sur des critères de transparence et non pas de charge fiscale⁴⁶³.

b. Législation financière et commerciale attrayante

758. En général, les paradis fiscaux, notamment ceux qui sont « opaques », protègent de manière extensive la confidentialité des opérations qui se déroulent sur leur territoire, en vertu soit de la loi, soit de la jurisprudence, soit plus simplement de la « pratique » administrative. Les affaires bancaires et financières, en particulier, sont très protégées. C'est certainement l'une des caractéristiques de ces pays qui fait l'objet des critiques les plus vives des pays développés soucieux de lutter contre la corruption et le blanchiment des capitaux et c'est celle qui a été particulièrement stigmatisée en réaction à la crise financière et économique de l'automne 2008 (bien entendu, ce n'est pas le secret bancaire, en tant que tel, qui pose problème mais le fait qu'il ne soit pas levé au bénéfice des administrations fiscales). C'est essentiellement en fonction de leur attitude par rapport aux échanges d'informations et au secret bancaire à des fins fiscales que les pays se répartissent entre ceux qui sont « coopératifs » et ceux qui ne le sont pas⁴⁶⁴.

759. En outre, dans ces pays, la production de **comptes annuels** par les sociétés n'est souvent pas obligatoire ; la législation sur les sociétés se caractérise en général par un grand libéralisme qui permet de créer, très rapidement et sans formalités coûteuses, des sociétés simplement domiciliées, c'est-à-dire enregistrées dans le pays, mais n'y ayant que leur siège et n'y exerçant aucune activité effective (elles peuvent avoir ou non un bureau sur place). On appelle ces sociétés par des noms variables tels que « société boîte à lettres » (« **letter box company** ») ou « **sham corporation** », ou encore « société fictive » (car

⁴⁶² « Article 238 A - Code général des impôts - Légifrance », janvier 2020, disponible sur https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526846.

⁴⁶³ B. GOUTHIERE, *op. cit.* Pp.1220 et suiv. Il y a aussi diverses listes (qui ne sont pas toutes d'une parfaite cohérence qui énumèrent notamment les États ou territoires considérés comme liés à la France par une convention d'assistance administrative pour les besoins de certains articles du Code général des impôts, par exemple en ce qui concerne la taxe patrimoniale de 3 %.

⁴⁶⁴ B. GOUTHIERE, *op. cit.*

elles n'ont ni biens, ni moyens de gestion, ni activité économique). Elles sont souvent éphémères et se bornent à disposer d'une « boîte aux lettres » dans une banque, chez un avocat ou un comptable. Elles permettent de fixer des bénéficiaires dans un pays refuge ou sont utilisées comme « écran » afin de rendre plus difficile le contrôle fiscal en augmentant le nombre de maillons de la chaîne et en interdisant les recouvrements. Enfin, il est, en général, impossible de connaître le nom des actionnaires réels (titres au porteur, ou tenus par des trusts ou fiducies, etc.)⁴⁶⁵.

B- L'utilisation des paradis fiscaux et les montages internationaux

760. **Généralités.** Il est certain que le recours aux paradis fiscaux s'explique presque toujours par des considérations fiscales, mais il peut arriver qu'il réponde aussi, ou principalement, à des considérations économiques ou commerciales réelles. On sait également que les paradis fiscaux sont utilisés dans le cadre d'opérations frauduleuses et susceptibles de sanctions pénales (blanchiment des capitaux, économie du crime, fraude fiscale, etc.).

761. D'une manière générale, les principales utilisations des paradis fiscaux par les entreprises ou les personnes physiques peuvent être les suivantes, étant rappelé, naturellement, que les États les combattent par la mise en place de règles de contrôle plus ou moins sévères.

1) Fraude au domicile fiscal

762. Les **personnes physiques** peuvent tenter d'éviter les conséquences de la domiciliation fiscale dans un pays à fiscalité « normale » en transférant leur domicile dans un paradis fiscal, ou, tout au moins, un pays disposé à les imposer sur une assiette réduite (Suisse, par exemple). Si ce transfert est réel, le pays d'origine ne peut y trouver à redire, sauf lorsqu'il existe une législation contre l'expatriation « fiscale », qui prend la forme d'une sorte de « droit de suite » plus ou moins étendu. Mais, bien souvent, le contribuable veut éviter les conséquences fiscales de la domiciliation tout en gardant des attaches étroites avec son pays d'origine. Il cherche alors à jouer sur les failles des législations relatives à la résidence, ou encore à changer fréquemment de domicile⁴⁶⁶. Ces situations peuvent également

⁴⁶⁵ *Ibid.*

⁴⁶⁶ La façon dont les paradis fiscaux peuvent être utilisés est régulièrement mise en lumière par des publications de journalistes d'investigation ; tel a été le cas, par exemple, dans l'affaire des « Panama Papers » résultant de la publication par le Consortium international des journalistes d'investigation, au début du mois d'avril 2016, d'informations tirées de onze millions de fichiers provenant des archives d'un cabinet d'avocats panaméen. Autre exemple dans le même sens, celui des « Paradise Papers » en octobre 2017 et antérieurement, celui des « LuxLeaks » (accords fiscaux avantageux conclus par le Luxembourg avec de nombreuses entreprises multinationales, révélés en novembre 2014).

concerner les entreprises, qui sont parfois tentées d'éparpiller leurs différents organes de contrôle et de direction afin que leur siège de direction effective ne puisse pas être déterminé⁴⁶⁷.

2) Utilisation de sociétés-écrans

763. Un mécanisme d'évasion fiscale répandu consiste à établir une société-écran (« base company ») ou une société relais dans un paradis fiscal ; la fonction de cette société est d'encaisser des revenus et de les mettre à l'abri de la fiscalité applicable dans l'État de la résidence du bénéficiaire. Il peut même y avoir des montages complexes mettant en relation plusieurs sociétés-écrans (« *stepping stone strategies* » ou « *stratégies de tremplin* »).

764. Par exemple, un inventeur qui met au point une invention peut la faire breveter par une société-écran installée dans un paradis fiscal ; celle-ci concède le brevet à des tiers dans des pays développés et perçoit les redevances aux lieux et place de l'inventeur. Le revenu est ainsi soustrait à l'imposition dans le pays de résidence du bénéficiaire du simple fait de l'interposition d'une société-écran entre lui-même et le tiers qui verse les revenus. L'avantage fiscal, toutefois, n'existe qu'aussi longtemps que le revenu n'est pas distribué, ce qui permet éventuellement aux contribuables de prétendre qu'il ne s'agit que d'un différé d'imposition. Mais comme le contribuable peut ne pas se faire distribuer, ce revenu, ou peut facilement mettre en place d'autres stratégies, il s'agit, en pratique, d'un avantage définitif⁴⁶⁸.

765. On peut imaginer facilement, en effet, des mécanismes de « dissimulation secondaire » des revenus qui permettent d'éviter l'imposition des revenus distribués par la société-écran au bénéficiaire réel sous forme de dividendes :

- Réinvestissement à l'étranger des sommes mises à l'abri ;
- Utilisation de ces sommes sous forme de prêts à l'actionnaire (personne physique ou société) ;
- Cession de la participation et réalisation d'une plus-value imposable à un taux réduit ;
- Distribution sous forme de dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères si l'actionnaire est une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés.

⁴⁶⁷ Le contrôle de la réalité du siège de direction effective des sociétés est aujourd'hui beaucoup plus intensif que dans le passé ; on ne peut plus sérieusement envisager la création de sociétés simplement domiciliées dans un paradis fiscal alors que leur siège réel de direction est situé dans un autre État.

⁴⁶⁸ B. GOUTHIERE, *op. cit.*

a. Treaty shopping

766. Dans le même ordre d'idées, il peut y avoir création de sociétés relais à l'étranger pour bénéficier d'un régime avantageux ou d'une convention fiscale favorable. On parle alors de « **Treaty shopping** » ou de « chalandage fiscal », c'est-à-dire d'une stratégie dans laquelle les maillons d'une chaîne sont implantés dans les États qui offrent le maximum d'avantages conventionnels (dans ce cas, il ne s'agit pas de paradis fiscaux, en général). Les États cherchent à lutter contre ces stratégies dans le cadre des contrôles fiscaux et, sur le plan juridique, par l'insertion de mécanismes de « limitation des avantages conventionnels » dans les conventions fiscales, et par le recours à la notion de « **bénéficiaire effectif** »⁴⁶⁹.

b. Sociétés d'assurance captives

767. Pour les sociétés d'assurance captive, il s'agit de sociétés utilisées pour contourner les législations qui existent dans beaucoup de pays (dont la France), interdisant les provisions de propre assureur (« **auto-assurance** »). Ces sociétés d'assurance « **captives** » (c'est-à-dire contrôlées par la société mère) se localisent donc dans les pays qui les autorisent et qui leur consentent en outre des avantages fiscaux : Bermudes, Bahamas, îles Caïmans, Guernesey, Irlande, Luxembourg, etc.⁴⁷⁰

768. Le schéma repose sur la déductibilité des primes versées dans les pays à fiscalité élevée et une exonération ou une taxation très réduite dans le pays dans lequel la société captive est installée. L'avantage fiscal peut même être accentué par la majoration abusive des primes d'assurance que les sociétés du groupe versent au bénéfice final de la société d'assurance captive. En pratique, un assureur « **fronteur** » (une compagnie d'assurance « réelle et sérieuse ») est interposé entre le débiteur des primes et la captive de réassurance ; les primes sont versées à l'assureur qui en conserve une quote-part et qui en rétrocède la quasi-totalité à la captive de réassurance qui réassure les risques pris par l'assureur (les primes reviennent ainsi, en définitive, dans le groupe)⁴⁷¹.

⁴⁶⁹ B. GOUTHIERE, *op. cit.* PP.1223.

⁴⁷⁰ *Ibid.*

⁴⁷¹ *Ibid.*

3) Pavillons de complaisance

769. Certains États ou territoires autorisent les entreprises de transport maritime à enregistrer un navire ou à arborer leur pavillon, même si le siège de l'entreprise est à l'étranger et ses activités exercées en dehors de leur territoire. Le recours à ces pavillons de complaisance peut obéir (c'est même souvent le cas) à des considérations non fiscales comme absence de contrôle administratif, la faiblesse des contrôles techniques exigés, la possibilité d'utiliser de la main-d'œuvre moins chère, etc.⁴⁷²
770. Ces pays peuvent aussi être utilisés comme véhicules d'évasion fiscale, dès lors qu'en général, les entreprises sous pavillon de complaisance sont exonérées d'impôt. Par ailleurs, les bénéfices tirés de l'exploitation des navires peuvent être transférés dans un paradis fiscal, par des contrats de location, ou d'affrètement.
771. Les sociétés de crédit-bail peuvent aussi être utilisées à des fins d'évasion fiscale selon le schéma suivant : la propriété d'un actif immobilier ou industriel est transférée, par voie d'apport, à une société de crédit-bail installée dans un paradis fiscal. Celle-ci loue les biens aux différentes sociétés du groupe moyennant une rémunération déductible des résultats imposables des sociétés locataires utilisatrices et exonérée dans l'État de la société bailleur (paradis fiscal). Ce schéma, qui peut parfois s'expliquer également par des nécessités juridiques ou commerciales, est cependant perturbé par l'existence de retenues à la source dans les pays débiteurs.

4) Expérience des pays bénéficiaires des échanges de renseignements

772. L'échange international de renseignements à des fins fiscales croît dans le monde entier et le volume des échanges commerciaux s'annonce colossal. L'efficacité des contrôles fiscaux a vocation à en être améliorée. Mais l'échange ne doit pas être à sens unique : l'information accrue appelle la sérénité et la sécurité pour les entreprises, les intermédiaires et les autres contribuables⁴⁷³. La transparence et l'échange d'informations

⁴⁷² *Les Etats cherchent à éviter ces stratégies, qui peuvent toutefois répondre parfois à des besoins économiques réels et sérieux, notamment par le recours à des mécanismes d'imposition des revenus non distribués, comme l'article 209 B du CGI, lorsque la société captive de réassurance étrangère n'est pas dotée de la substance nécessaire.*

⁴⁷³ « Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. | Philippe Derouin », s.d., disponible sur <https://www.philippe-derouin.com/publications-et-conferences/articles/les-avancees-de-lechange-international-dinformations-a-des-fins-fiscales-revue-europeenne-et-internationale-de-droit-fiscal-avril-2018-n1-p-118s/> (Consulté le 18 février 2022).

fiscales sont des atouts majeurs dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale pour les pays des Grands Lacs enquêtés.

773. La transparence fiscale est un sujet important pour favoriser le développement économique et social dans les pays de la région des Grands Lacs africains. De nombreux pays de cette région ont connu des conflits et des instabilités politiques, ce qui a entravé leur développement économique. Pour surmonter ces défis, il est important de promouvoir la transparence fiscale pour garantir que les ressources du pays sont gérées de manière responsable et équitable. Dans la région des Grands Lacs africains, plusieurs initiatives ont vu le jour pour améliorer la transparence fiscale. Par exemple, le Cadre de coopération régionale pour la gestion des finances publiques en Afrique de l'Est (East African Public Financial Management Framework) a été créé pour aider les pays de la région à améliorer leur gestion des finances publiques. De plus, l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE) a pour objectif de garantir que les revenus provenant des industries extractives sont gérés de manière transparente et responsable.

774. Ces initiatives ont contribué à améliorer la transparence fiscale dans la région des Grands Lacs africains, mais il reste encore beaucoup à faire. Les gouvernements et les institutions financières doivent continuer à travailler ensemble pour garantir que les ressources du pays sont gérées de manière équitable et transparente, pour promouvoir le développement économique et social dans cette région.

Le Kenya et la transparence fiscale

775. Le Kenya est engagé dans des efforts visant à améliorer la transparence fiscale. En 2019, le Kenya a été évalué par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour évaluer sa conformité aux normes internationales en matière de transparence fiscale et de lutte contre l'évasion fiscale. Le pays a obtenu un score de 55 sur 100, ce qui représente une amélioration par rapport à sa précédente évaluation en 2016.

776. Le gouvernement kényan a mis en place un certain nombre de mesures pour améliorer la transparence fiscale, notamment en renforçant la collecte de données et en améliorant la communication entre les différents organismes gouvernementaux impliqués dans la gestion des finances publiques. Le Kenya a également signé la Convention multilatérale

sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, qui permet de renforcer la coopération entre les différents pays pour lutter contre l'évasion fiscale.

777. En outre, le Kenya a récemment lancé un système d'e-procurement pour les marchés publics, ce qui devrait contribuer à améliorer la transparence et la responsabilité dans l'attribution des contrats publics. Le gouvernement kényan a également établi un portail de transparence fiscale en ligne, qui permet aux citoyens de suivre les dépenses gouvernementales et de voir comment l'argent public est utilisé.

778. Bien qu'il reste encore beaucoup à faire pour améliorer la transparence fiscale au Kenya, ces efforts sont un pas dans la bonne direction pour garantir que les ressources du pays sont gérées de manière équitable et transparente, ce qui est crucial pour promouvoir le développement économique et social à long terme.

L'Ouganda et la transparence fiscale

779. L'Ouganda a pris des mesures pour améliorer la transparence fiscale au cours des dernières années. En 2017, l'Ouganda a été classé parmi les 30 pays les plus transparents en matière de gestion des ressources naturelles, selon l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE).

780. En 2019, le gouvernement ougandais a également pris des mesures pour renforcer la transparence fiscale en créant un registre public des bénéficiaires effectifs des entreprises. Ce registre permet de fournir des informations sur les propriétaires réels des entreprises et de prévenir les pratiques d'évasion fiscale.

781. Cependant, malgré ces progrès, l'Ouganda doit encore faire face à des défis en matière de transparence fiscale. Des organisations de la société civile ont souligné la nécessité de renforcer les mécanismes de reddition de comptes et de veiller à ce que les recettes fiscales soient utilisées de manière responsable et efficace.

La Tanzanie et la transparence fiscale

782. La Tanzanie a pris des mesures pour améliorer la transparence fiscale ces dernières années. En 2018, la Tanzanie a été évaluée par l'Indice de transparence budgétaire de l'International Budget Partnership (IBP), qui évalue la transparence et la responsabilité budgétaires des gouvernements à travers le monde. La Tanzanie a obtenu un score de 52 sur 100, une amélioration par rapport à sa précédente évaluation.

783. Le gouvernement tanzanien a mis en place un certain nombre de réformes pour améliorer la transparence fiscale. Par exemple, le gouvernement a adopté une loi sur la gestion des finances publiques pour renforcer la gestion des finances publiques et promouvoir la transparence et la responsabilité dans la gestion des ressources publiques. La Tanzanie a également signé l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE) en 2012, qui vise à garantir que les revenus issus des industries extractives sont gérés de manière transparente et responsable.
784. En outre, le gouvernement a lancé un portail de transparence en ligne qui permet aux citoyens de suivre les dépenses gouvernementales et de voir comment l'argent public est utilisé. Le gouvernement a également créé une commission anti-corruption pour enquêter sur les actes de corruption et poursuivre les personnes impliquées.
785. Cependant, la Tanzanie a également été critiquée pour des violations présumées de la liberté de la presse et des droits de l'homme. Des groupes de défense des droits de l'homme ont signalé des cas d'intimidation et de harcèlement des journalistes et des membres de l'opposition politique, ce qui remet en question la transparence du gouvernement.
786. Dans l'ensemble, bien que la Tanzanie ait pris des mesures pour améliorer la transparence fiscale, il reste encore des défis à relever pour garantir que les ressources du pays sont gérées de manière équitable et transparente.

Le Rwanda et la transparence fiscale

787. Le Rwanda a pris des mesures importantes pour améliorer la transparence fiscale au cours des dernières années. En 2019, le Rwanda a été évalué par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour évaluer sa conformité aux normes internationales en matière de transparence fiscale et de lutte contre l'évasion fiscale. Le pays a obtenu un score de 73 sur 100, dépassant ainsi la moyenne régionale africaine de 42.
788. Le gouvernement rwandais a mis en place plusieurs réformes pour renforcer la transparence fiscale et la responsabilité. Par exemple, le Rwanda a adopté une loi sur la gestion des finances publiques pour améliorer la transparence et la gestion efficace des ressources financières du gouvernement. Le pays a également lancé un portail de transparence en ligne pour permettre aux citoyens de suivre les dépenses gouvernementales et de voir comment l'argent public est utilisé.

789. Le Rwanda a également signé l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE) et a été l'un des premiers pays africains à mettre en œuvre le processus de certification de l'ITIE. Le pays a également amélioré la collecte de données fiscales et la communication entre les différents organismes gouvernementaux impliqués dans la gestion des finances publiques.
790. En outre, la lutte contre la corruption est une priorité pour le gouvernement rwandais, qui a créé l'Office rwandais de lutte contre la corruption (Rwanda Governance Board) pour enquêter sur les actes de corruption et poursuivre les personnes impliquées.
791. Dans l'ensemble, les efforts du Rwanda pour promouvoir la transparence fiscale ont eu un impact positif sur la gestion des finances publiques et contribuent à promouvoir le développement économique et social à long terme.

5) Expérience des pays non bénéficiaires des échanges de renseignements :

792. Sur les six pays étudiés dans la région des Grands Lacs, deux n'ont pas encore officiellement rejoint le Forum mondial de l'OCDE. Il s'agit du Burundi et de la République démocratique du Congo.

Le Burundi et la transparence fiscale

793. Le Burundi a été confronté à des défis économiques et politiques ces dernières années, ce qui a eu des répercussions sur la transparence fiscale dans le pays. Le Burundi a obtenu un score de 10 sur 100 dans l'Indice de transparence budgétaire de l'International Budget Partnership (IBP) en 2019, ce qui indique un manque de transparence et de responsabilité dans la gestion des finances publiques.
794. Il n'y a pas eu de réforme importante dans le domaine de la transparence fiscale au Burundi ces dernières années. Le pays n'a pas encore adhéré à l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE), qui est un cadre international pour la gestion transparente des revenus pétroliers, gaziers et miniers.
795. Cependant, malgré ces défis, certaines initiatives ont été entreprises pour améliorer la transparence fiscale au Burundi. Par exemple, le gouvernement burundais a lancé en 2016 un portail de transparence fiscale en ligne qui permet aux citoyens de suivre les dépenses gouvernementales. Les autorités burundaises ont également publié régulièrement des rapports sur les recettes fiscales et les dépenses gouvernementales.

796. Dans l'ensemble, le Burundi a encore du travail à faire pour améliorer la transparence fiscale et renforcer la gestion des finances publiques. Des réformes significatives sont nécessaires pour garantir que les ressources du pays sont gérées de manière équitable et transparente, ce qui est crucial pour promouvoir le développement économique et social à long terme⁴⁷⁴.

La RD Congo et la transparence fiscale

797. La République Démocratique du Congo (RDC) a un bilan mitigé en matière de transparence fiscale. Selon l'Indice de transparence budgétaire 2019, publié par l'International Budget Partnership, la RDC obtient une note de 20 sur 100 en matière de transparence fiscale, ce qui la place dans la catégorie des pays ayant une transparence budgétaire limitée.

798. Des problèmes tels que la corruption, la mauvaise gestion des recettes fiscales et les conflits d'intérêts ont entravé la transparence fiscale en RDC. Le pays a également été accusé de manque de transparence dans la gestion de ses ressources naturelles, en particulier dans le secteur minier.

799. Cependant, des efforts ont été entrepris pour améliorer la transparence fiscale en RDC. Par exemple, en 2018, le gouvernement a adopté une loi sur la lutte contre la corruption qui vise à renforcer les mécanismes de lutte contre la corruption et à améliorer la gestion des finances publiques. La RDC est également membre de l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE) depuis 2008, ce qui constitue une étape importante pour promouvoir la transparence dans le secteur minier du pays.

800. En fait, la RDC est non membre du Forum mondial, signataire de la Déclaration de Yaoundé de 2018 et non utilisatrice du partage d'informations. Cependant, pour la République démocratique du Congo, certains éléments d'infrastructure d'échange d'informations sont mis en place. Des discussions sur l'adhésion sont en cours entre le Secrétariat du Forum mondial et le Congo.⁴⁷⁵ L'accélération du processus d'adhésion au Forum mondial et l'encouragement à mettre en œuvre les normes internationales sur la transparence fiscale et les ER pour renforcer la mobilisation des ressources nationales à travers la lutte contre l'évasion fiscale et autres flux financiers illicites. Le pays est dans

⁴⁷⁴ OCDE, *Transparence fiscale en Afrique 2021*, Addis-Abeba, OCDE, 2021, p. 56, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/transparence-fiscale-en-afrique-2021.htm>.

⁴⁷⁵ OCDE, *Transparence fiscale en Afrique 2021*, op.cit.

une dynamique ascendante de par la volonté de ses actuels dirigeants politiques qui manifestent le vœu de booster ce pays géant sur le devant de la scène internationale. Le pays est en pleine ascension grâce à la volonté des dirigeants politiques actuels de mettre ce vaste pays sur le devant de la scène internationale. La restructuration en cours et la restructuration majeure en cours du géant minier GECAMINES en sont la preuve.⁴⁷⁶

a. L'avenir de la transparence fiscale dans la région des grands lacs africains et les questions de justice sociale

801. L'échange de renseignements à des fins fiscales entre les pays de la région des Grands Lacs africains peut présenter plusieurs avantages, notamment :

- Lutte contre l'évasion fiscale : L'un des principaux avantages de l'échange d'informations fiscales est qu'il permet de lutter contre l'évasion fiscale en identifiant les entreprises et les particuliers qui cherchent à éviter de payer des impôts.
- Amélioration de la transparence fiscale : L'échange d'informations facilite la transparence fiscale en permettant aux pays de partager des informations sur les contribuables et les entreprises, ce qui permet de mieux comprendre les flux financiers à l'échelle régionale.
- Renforcement de la collecte des recettes fiscales : L'échange d'informations fiscales permet de mieux comprendre les activités des entreprises et des particuliers, ce qui facilite la collecte des recettes fiscales. Cela peut aider les pays à financer des programmes sociaux et à investir dans des projets de développement.

802. La coopération internationale nécessaire pour lutter contre le virus de la COVID-19 est également nécessaire pour promouvoir et améliorer la transparence fiscale, au bénéfice des citoyens⁴⁷⁷.

b. Consolidation de la mise en œuvre de la norme d'échange de renseignements sur demande et de l'échange automatique de renseignements

803. La mise en œuvre d'un cadre efficace et opérationnel pour assurer la disponibilité et l'accès à toute information pertinente à des fins fiscales est une composante essentielle de la norme ERD. Par conséquent, une assistance continuera d'être fournie aux pays africains en vue de la préparation de leur examen par les pairs sur l'ERD et aux pays africains qui n'ont pas obtenu une note satisfaisante pour les aider à combler les lacunes

⁴⁷⁶ OCDE, *Transparence fiscale en Afrique 2021*, op. cit., p. 56.

⁴⁷⁷ OCDE, *Transparence fiscale en Afrique 2021*, op.cit. p. 62.

et les insuffisances, afin de garantir que les pays africains disposent d'un cadre national solide pour soutenir leur lutte contre l'évasion fiscale et d'autres formes de FFI⁴⁷⁸.

804. Pour que l'EAR apporte une valeur effective, il n'est pas seulement important que les informations sur les comptes financiers soient collectées et déclarées ; il est également crucial que les juridictions destinataires utilisent les données de la manière la plus efficace. L'utilisation potentielle des données EAR est multiple ; par exemple, améliorer le civisme fiscal et le service aux contribuables en préremplissant davantage de champs relatifs aux actifs dans une déclaration fiscale ; dissuader les contribuables⁴⁷⁹ de s'engager dans des pratiques d'évasion fiscale ; cartographier les intérêts financiers et les opérations transfrontalières des contribuables et sécuriser les activités internationales de recouvrement des dettes. Afin de faciliter le partage des connaissances, l'apprentissage par les pairs et d'aider les juridictions africaines à développer une stratégie solide, des actions seront lancées, notamment un atelier sur l'utilisation efficace des données NCD pour aider les activités relatives au civisme fiscal.

§2. Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales

805. Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales sont telles que la mondialisation touche à son tour le contrôle fiscal : 148 États et territoires participent au Forum mondial organisé par l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations. La plupart d'entre eux sont engagés dans l'échange automatique et 98 ont déjà adopté la norme commune de déclaration d'échange automatique d'informations relative aux comptes financiers. L'échange d'informations à la demande sur le fondement de milliers de conventions fiscales bilatérales a également progressé et commence à être contrôlé par les tribunaux.

806. Cette collecte de données globales entraîne l'efficacité accrue des contrôles fiscaux. Les droits des contribuables doivent être protégés et augmentés en conséquence⁴⁸⁰. Le traitement différencié des revenus en provenance ou à destination de l'étranger a largement été éliminé lorsque l'échange international d'informations réduit l'incertitude des faits étrangers. Jouer sur un pied d'égalité doit être entendu dans les deux sens.

⁴⁷⁸ OCDE, *Transparence fiscale en Afrique 2021*, *op.cit.* p. 63.

⁴⁷⁹ *Ibid.*

⁴⁸⁰ « Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. | Philippe Derouin », *op. cit.*

807. Cette sous-section se penche sur les modalités facilitant l'échange international d'informations à des fins fiscales (A) et les garanties et droits des contribuables faisant l'objet d'informations échangées.

A- Les modalités facilitant l'échange international d'informations à des fins fiscales

808. Rappelons que d'après l'OCDE, la coopération entre les administrations fiscales est essentielle dans la lutte contre la fraude fiscale et pour protéger l'intégrité des systèmes fiscaux. Un aspect fondamental de cette coopération est l'échange de renseignements.⁴⁸¹ À ce sujet, dans ce paragraphe, nous abordons les deux mécanismes bien distincts de par leur principe et dans leurs implications qui constituent les impératifs destinés à permettre l'échange international d'informations à des fins fiscales, à savoir : l'échange automatique (A) et l'échange à la demande (B).

1) L'échange automatique d'informations

809. Depuis près d'une décennie selon l'OCDE, l'intérêt politique s'est de plus en plus focalisé sur les avantages qu'offre l'échange automatique de renseignements. L'échange automatique de renseignements concerne la communication systématique, à intervalles réguliers, de « blocs » de renseignements relatifs à diverses catégories de revenu (dividendes, intérêts etc.), Par le pays de la source du revenu au pays de résidence du contribuable. L'échange automatique de renseignements peut permettre de disposer en temps utile d'informations sur des cas de fraude fiscale portant soit sur des rendements d'investissements, soit sur le montant du capital sous-jacent même lorsque les administrations fiscales ne disposaient jusque-là d'aucune indication en ce sens.⁴⁸²

a. Échange automatique d'informations financières

810. En effet, c'est à la suite de la loi américaine FATCA du 18 mars 2010 que l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers a été instauré, s'appuyant sur des instruments à savoir : des accords bilatéraux entre les États-Unis et la France le 14 novembre 2013, puis par l'accord multilatéral entre les autorités compétentes conclu à Berlin le 29 octobre 2014 sous l'égide de l'OCDE et qui regroupe actuellement 98

⁴⁸¹ <https://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/echangeautomatique.htm>

⁴⁸² *Ibid.*

signataires et par la directive européenne 2014/107/UE du 9 décembre 2014 et quelques accords entre l'Union européenne et des États voisins⁴⁸³. Cependant, tout étant d'accord avec Philippe DEROUIN qui estime que, ces instruments prévoient essentiellement la transmission du montant des soldes de comptes financiers détenus par des non-résidents, dont les détails sont contenus dans la matrice suivante :

Tableau 12: Échange automatique d'informations financières

Quid	Détails
Quels comptes ?	-Les comptes bancaires mais aussi les comptes de titres, les contrats d'assurance, etc., par exemple, une ligne de registre de titres nominatifs est un compte ; -Certains comptes sont dispensés d'être déclarés : comptes à faible risque, comptes de retraite, épargne réglementée, épargne salariale.
Pour quels éléments de ces comptes ?	-Les soldes à la fin de chaque année civile ; -Certains mouvements et notamment certains revenus perçus, tels que dividendes et autres revenus financiers, par extension de ce que prescrivait la directive 2003/48/CE sur la fiscalité de l'épargne qui a servi de modèle (§ 4 de la directive 2011/16/UE) et de ce qu'énonce l'imprimé fiscal unique (IFU) pratiqué en France.
Qui déclarer ?	-Les non-résidents titulaires de ces comptes ; -Quid des « ayants droit économiques » ou « bénéficiaires effectifs » ?
Qui doit déclarer ?	-L'établissement financier en relation la plus directe avec l'investisseur ; -Entités non déclarantes.

Source : Tableau constitué des éléments tirés du travail de Philippe DEROUIN dans *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2018/1.

811.Cependant, il est à noter que dès 2005, l'Union européenne avait mis en place de semblables échanges entre les États, de portée plus modeste sur la fiscalité de l'épargne par la directive 2003/48/CE⁴⁸⁴ relatifs aux épargnants privés et les paiements d'intérêts, mais cette directive a été abrogée depuis le 1er janvier 2016 pour raison d'interférence avec la nouvelle législation mise en place.

812.Dans le domaine de l'échange automatique d'information, l'on ne fait pas seulement allusion des échanges automatiques d'informations financières, mais aussi d'autres informations échangées automatiquement qui font l'objet du point suivant.

⁴⁸³ « Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, avril 2018, n°1, p. 118s. | Philippe Derouin », *op. cit.*

⁴⁸⁴ Directive 2003/48/CE sur les épargnants privés et les paiements d'intérêts, année 2003.

b. Autres informations échangées automatiquement

813. Cela se résume premièrement au niveau des entreprises, rappelons qu'en Europe, l'échange automatique des déclarations d'opérations intra-européennes en matière de TVA existe depuis des décennies concernant l'échange de biens, mais à partir des années 2010, ces échanges s'étendent aussi au niveau des services. Cependant, la directive 2015/2376/UE du 8 décembre 2015 a également prévu qu'en matière d'impôts directs sur les résultats, l'échange automatique de rescrits fiscaux en matière transfrontalière et d'accords préalables de prix de transfert. Au niveau des échanges directs entre États, aucune législation ou réglementation ne semble avoir été prise pour les mettre en œuvre.

814. C'est alors que, parmi les mises à jour, l'accord multilatéral entre autorités compétentes sur l'échange des déclarations pays par pays signé à Paris le 27 janvier 2016, regroupant actuellement 68 pays, met en œuvre l'action 13 du projet BEPS élaboré par l'OCDE. Le même échange automatique est prévu par des accords bilatéraux et, en Europe, par la directive 2016/881/UE du 25 mai 2016.⁴⁸⁵

815. Comme nous l'avions évoqué auparavant, l'échange automatique d'information ne fait pas l'unanimité en matière d'échanges d'information car il y a aussi l'échange d'informations à la demande, qui fait l'objet du point suivant du présent travail.

2) L'échange d'informations à la demande

816. Selon monsieur Philippe DEROUIN, l'échange de renseignements à la demande est prévu depuis longtemps dans les conventions bilatérales pour prévenir la double imposition et la fraude fiscale au niveau de l'article 26 des modèles de convention OCDE et ONU. De ce fait, le forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a également élaboré en 2002, en liaison avec des États et territoires anciennement réputés « paradis fiscaux », un modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale dénommé (« tax information exchange agréments » ou TIEA)⁴⁸⁶, dont plus de 700 avaient été conclus et inventoriés en 2011. Cependant, il existe depuis plusieurs milliers des modèles comportant aussi la clause des échanges automatiques d'information à partir de l'année 2015.

⁴⁸⁵ PHILLIPPE derouin in « Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. |», *op. cit.*

⁴⁸⁶ Philippe DEROUIN in « Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. |», *op. cit.*

817. En 2005, avec la révision du modèle OCDE, le standard essentiel de l'échange d'informations à la demande, également énoncé à l'article 1^{er} de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011, est la « pertinence vraisemblable » des renseignements demandés pour l'application de la convention ou de la législation nationale permettant ainsi la possibilité plus large d'échange sans recherches tous azimuts ou « pêche » aux renseignements appelée («**fishing expedition**»), analysée par la Cour de justice de l'Union européenne dans son récent arrêt du 16 mai 2017.⁴⁸⁷

818. Rappelons que l'on ne peut parler d'échange à la demande que lorsque qu'il y a existence d'une part d'un État requis (1) et d'autre part d'un État requérant (2). De ce fait, l'auteur estime que le principe de cet échange à la demande est que l'initiative, l'objet et l'étendue de la demande sont définis par l'État requérant, tandis que la collecte des informations relève de la législation et de la pratique de l'État requis.⁴⁸⁸

a. Les principes de l'échange de renseignements à la demande dans l'État requis

819. Cependant, saisi d'une demande de renseignements, l'État requis procède conformément à sa législation et à sa pratique administrative normale en vertu de l'article 26 du modèle de l'OCDE paragraphe 3. Ce même article nous renseigne aussi que cet échange à la demande ne peut pas soumettre l'État requis dans l'obligation de révélation des secrets commerciaux ou autres qui impacteraient à l'ordre public. Ainsi donc, cette disposition ne concerne pas le secret bancaire, des mandataires et fiduciaires non plus.⁴⁸⁹

820. D'après monsieur Philippe DEROUIN, les possibilités de contestation dans l'État requis ont été réduites et leur examen, en justice ou autrement, a été enfermé dans de brefs délais. L'efficacité de ces recours expéditifs a été une condition du retrait de Jersey, des Bermudes et des Îles Vierges britanniques de la liste française des États et territoires non coopératifs.⁴⁹⁰

b. Les principes de l'échange de renseignements à la demande dans l'État requérant

821. D'après l'Arrêt numéro C-276/12 du 22 octobre 2013 de la Cour de Justice de l'Union Européenne, au niveau de l'État requérant, le contribuable concerné n'a aucun droit d'information ou de participation à la demande d'assistance ou à l'enquête. Cela limite à

⁴⁸⁷ Berlioz investment, C-682/15, Dr fisc., 2017, n° 42, comm. 506, étude J. turot.

⁴⁸⁸ Philippe DEROUIN, *op. cit.*

⁴⁸⁹ § 5 de l'article 26 du modèle OCDE et considérant 20 de la directive 2011/16/UE).

⁴⁹⁰ « Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. | Philippe Derouin », *op. cit.*

l'étendue des obligations de l'État membre requérant et de l'État membre requis à l'égard du contribuable⁴⁹¹.

822. À ce sujet, monsieur Philippe DEROUIN affirme que lors de la réception et de l'exploitation des informations reçues par l'État requérant, le Conseil d'État français a une conception extrêmement protectrice des prérogatives de l'administration en considérant que le secret prévu par les clauses d'échange de renseignements serait opposable au contribuable⁴⁹². L'administration ne serait tenue de lui communiquer, s'il le demande, que les documents utilisés pour procéder aux redressements⁴⁹³. Et qu'en cas de contentieux fiscal, le juge administratif de l'impôt ne peut se fonder sur les éléments provenant de l'assistance administrative produits par l'administration qu'après leur communication aux parties⁴⁹⁴.

823. Mais actuellement, les juges fiscaux de l'administration ne permettent pas aux contribuables d'accéder - que ce soit lors d'un audit ou lors d'un litige - aux informations collectées à l'étranger que l'administration ne s'appuie pas ou n'utilise pas pour étayer ses propres ajustements. Recommander, c'est-à-dire ceux qui pourraient leur être favorables⁴⁹⁵.

B- Les garanties et droits des contribuables faisant l'objet des informations échangées

824. Dans ce paragraphe, il sera question de l'examen successif des garanties de droits fondamentaux des personnes concernées par l'échange d'informations à des fins fiscales (A) et les droits reconnus ou à reconnaître aux contribuables en contrepartie de la transparence accrue (B).

⁴⁹¹ *Ibid.* ; B. DELAUNAY, « BEPS et contrôle fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, n° 1, pp. 111-117.

⁴⁹² Conseil d'État, 30 juin 1995, Fontana, n° 140891, RJF, 8-9/95, n° 990.

⁴⁹³ Conseil d'État, 24 juillet 2009, Sté Fis-Vopart, n° 309278, RJF, 11/09, n° 931.

⁴⁹⁴ Conseil d'État, 4 juin 2008, Sté Sparflex, n° 301776, RJF, 10/08, n° 1055, concl. N. Ilescot.

⁴⁹⁵ Philippe DEROUIN », *op. cit.*

1) Les garanties des droits fondamentaux des personnes concernées par l'échange d'informations à des fins fiscales

a. Protection des données personnelles

825. Depuis les révélations d'Edward Snowden, les débats internationaux sur la valeur de la vie privée font rage un peu partout dans le monde quant à ce sujet aussi sensible. En Europe, les arrêts *Schrems* et *Zakharov* rendus par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) et la Cour européenne des droits de l'Homme (Cour EDH) ont opéré une condamnation sans appel des systèmes de surveillance dits « de masse » dans les États membres.⁴⁹⁶

826. Ce qui fait qu'en matière de protection des données personnelles, la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, prévoyait que les échanges d'informations à des fins fiscales étaient soumis aux dispositions d'application de la directive 95/46/CE du 24 octobre 1995 qui régissait alors la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données.

827. Dorénavant, cette question sera régie par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, notamment son article 8, et le Règlement (UE) n° 2016/679 du 27 avril 2016⁴⁹⁷. Cependant, monsieur Philippe DEROUIN observe ce qui suit :

- Des limitations à certaines protections des données personnelles peuvent encore être justifiées par un intérêt économique et financier important pourvu qu'elles « respectent l'essence des libertés et droits fondamentaux et constituent une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique » pour garantir l'intérêt en question ;
- Le transfert de données à caractère personnel vers des pays tiers est assez longuement réglementé par un chapitre, composé de 7 articles qui pourraient mériter d'autant plus de considération que c'est dans ce domaine qu'une précédente directive avait été annulée par la Cour de justice ;

⁴⁹⁶ FOEGLE Jean-Philippe, « Protection des données personnelles : un droit fondamental menacé », *Plein droit*, 2016/3 (n° 110), p. 41-48. DOI : 10.3917/pld.110.0041. URL : <https://www.cairn.info/revue-plein-droit-2016-3-page-41.htm>

⁴⁹⁷ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE), *OJ L*, 27 avril 2016, disponible sur <http://data.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj/fra> (Consulté le 18 avril 2022).

– Toute personne physique ou morale a un droit de réclamation et un droit de recours effectif « si elle considère que le traitement de données à caractère personnel la concernant constitue une violation du règlement » (articles 77 et 78).

828. Ainsi donc, les systèmes d'échange d'informations à des fins fiscales doivent préserver la protection des données à caractère personnel, car le droit fondamental à la protection des données personnelles reste, dans un cadre marqué par une multiplication des contrôles sur les individus, une arme bien faible face au développement du fichage tous azimuts.

b. Autres droits fondamentaux

829. Le respect des droits de la défense est d'observation dès le début des procédures de vérification et lors de la préparation de la décision fiscale, et pas seulement pendant le processus judiciaire, il constitue l'un des critères d'appréciation de la régularité et de l'équité des procédures menées par l'administration, dans le cadre de la procédure non-contentieuse et par extension, parfois, de la procédure contentieuse. Cependant, l'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir selon les cas la proposition de rectification ou la notification d'imposition d'office.⁴⁹⁸

830. En effet, les droits de la défense du contribuable qui a fait l'objet d'un échange d'informations exigent la communication de ces informations au contribuable en question. Non seulement celles que l'administration aura choisies pour fonder des redressements⁴⁹⁹, mais toutes les informations recueillies au moyen de l'échange international, y compris celles qui pourraient être favorables au contribuable lui-même.

2) Les droits reconnus ou à reconnaître aux contribuables en contrepartie de la transparence accrue

831. La méconnaissance des étrangers est trop souvent un prétexte à des mesures discriminatoires pour que la question fiscale ne leur échappe pas. Mais malheureusement, certaines dispositions législatives, notamment plusieurs pratiques administratives, offrent des exemples quotidiens. Cependant, l'amélioration de la connaissance de l'étranger par l'administration et la limitation des discriminations devrait être l'objet de l'échange international d'informations, tant pour l'imposition des revenus entrants en provenance

⁴⁹⁸ <https://www.village-justice.com/articles/information-contribuable-dans-cadre-procedure-rectification-imposition,38982.html>

⁴⁹⁹ « *Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. Philippe DEROUIN », *op. cit.*

de l'étranger que des revenus sortants payés à des non-résidents, tout en sachant que et sur le fond du droit et au niveau des contrôles aussi les améliorations restent à opérer.⁵⁰⁰

832. À la lumière de ce qui précède, l'EIFF (échange d'informations à des fins fiscales) peut constituer un facteur de non-discrimination ou d'égalité de traitement fiscal et aussi un facteur d'apaisement des contrôles fiscaux sur la base d'un certain nombre d'améliorations que celui-ci apporte. Ainsi donc, au niveau des deux points (1) et (2) suivants, nous allons voir d'une manière détaillée l'échange d'informations sur fond de ces deux facteurs.

a. L'échange d'informations à des fins fiscales, facteur de non-discrimination ou d'égalité de traitement fiscal

833. Le principe d'égalité fiscale est d'abord entendu comme l'égalité des contribuables devant l'impôt. C'est le fondement de la justice fiscale, même si c'est insuffisant pour la déterminer.⁵⁰¹

834. Il s'agit ici davantage d'une égalité par l'impôt, utilisé comme outil de redistribution, que d'une stricte égalité devant l'impôt en s'appuyant sur les informations partagées ou échangées qui en sont la base. Pour Philippe DEROUIN, parmi les justifications avancées pour défendre des dispositions qui traitent différemment des situations similaires parce que l'une d'entre elles contient un élément d'extranéité, telle que l'imposition différente des revenus perçus ou perçus à l'étranger par rapport à une situation purement nationale, figure là l'efficacité des contrôles fiscaux. La jurisprudence de la Cour de justice est constante sur ce point depuis des années.⁵⁰²

835. En France, le législateur fiscal a tiré plusieurs conclusions sur cette situation. Par exemple, un nombre croissant de règles fiscales favorables sont expressément applicables aux situations où un ou plusieurs États membres de l'Union européenne ou d'autres États ou territoires ont conclu une convention de lutte contre l'évasion fiscale ou une convention de contournement fiscal avec la France.⁵⁰³

⁵⁰⁰ « *Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. Philippe DEROUIN », *op. cit.*

⁵⁰¹ <https://www.vie-publique.fr/fiches/21832-fiscalite-principe-degalite-par-et-devant-la-loi-fiscale>

⁵⁰² « *Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. Philippe DEROUIN », *op. cit.*

⁵⁰³ « *Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. Philippe DEROUIN », *op. cit.*

836. Outre l'extension des régimes fiscaux favorables, l'échange d'informations à des fins fiscales devrait permettre aux non-résidents de démontrer plus facilement que l'impôt sur leur revenu net imposable diminué des charges professionnelles est inférieur au prélèvement appliqué à la montant brut qui leur a été versé afin d'obtenir le remboursement de l'excédent.⁵⁰⁴

837. Le point suivant aborde l'échange d'informations à des fins fiscales comme étant un facteur apaisant les contrôles fiscaux.

b. L'échange d'informations à des fins fiscales, facteur d'apaisement des contrôles fiscaux

838. Retenons que, dans la pratique du contrôle fiscal, la présence d'un élément étranger est trop souvent perçue par l'administration comme un soupçon d'évasion fiscale. L'obtention d'informations de l'extérieur de par l'échange devrait dissiper ce soupçon. La procédure amiable entre autorités compétentes pour résoudre les litiges liés à l'application d'un accord bilatéral devrait être la conséquence naturelle ou logique de l'utilisation des informations échangées lorsque les administrations nationales en tirent des conclusions différentes.⁵⁰⁵

839. Les informations partagées devraient réduire les cas où les États d'origine et les États de résidence des contribuables diffèrent selon qu'ils sont résidents de l'autre État ou selon la nature des revenus soumis à la retenue à la source donnant droit au crédit d'impôt. L'utilisation unilatérale des informations reçues pour déterminer les impôts sans consulter l'administration de l'autre État, qui avait préalablement donné son avis, à tort ou à raison, n'apparaît pas conforme à l'obligation d'appliquer de bonne foi les traités internationaux.

840. Une approche plus réaliste, même juste respectueuse des textes, devrait conduire à rejeter toute qualification de dissimulée, notamment dans le cas d'entreprises européennes ayant respecté les formalités publicitaires dans leur pays d'origine et leur obligation de déclarer leurs transactions nationales avec des entreprises nationales.

⁵⁰⁴ Conseil d'État, *Conseil d'État, 3ème / 8ème SSR, 17/02/2015, 373230*, 17 février 2015, 373230, p. 02, disponible sur <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000030253273/> (Consulté le 18 avril 2022).

⁵⁰⁵ Philippe DEROUIN », *op. cit.*

Conclusion chapitre 1

841. En définitive, l'harmonisation, la transparence et l'échange de renseignements à caractère fiscal sont des outils essentiels pour assurer une coopération fiscale efficace et lutter contre l'opacité financière. Ils favorisent un environnement économique plus équitable, réduisent les pratiques d'optimisation agressive et renforcent la confiance entre les États et les acteurs économiques.
842. Toutefois, la mise en œuvre de ces dispositifs doit s'accompagner d'un équilibre entre respect de la souveraineté nationale, protection des données et efficacité des échanges d'informations. Ainsi, l'engagement collectif et la volonté politique des États restent les clés d'un système fiscal international plus juste et plus transparent.
843. Aussi, les échanges d'informations sont d'une importance cruciale dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Les administrations fiscales sont appelées à investir dans les moyens techniques, humains et financiers quant à ce.
844. Le défi aujourd'hui pour l'OCDE est d'étendre l'échange de renseignements, sur demande, à l'ensemble des pays africains et de les aider à satisfaire aux normes de transparence. Les échanges d'informations sont d'une importance cruciale dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Les administrations fiscales sont appelées à investir dans les moyens techniques, humains et financiers quant à ce.
845. La transparence et l'échange des renseignements sont des éléments clés dans l'étude d'intégration dans la région des Grands Lacs africains. Cette région est composée de plusieurs pays, dont certains ont connu des conflits violents par le passé. Pour favoriser l'intégration économique et politique de la région, il est important de mettre en place des mécanismes de transparence et d'échange de renseignements entre les différents pays.
846. Ces mécanismes peuvent prendre différentes formes, telles que des accords de partage d'informations entre les gouvernements, des systèmes de surveillance de la corruption et des réseaux de communication interconnectés.
847. Après avoir étudié la transparence, nous allons maintenant nous intéresser à la solution du numérique.

CHAPITRE 2

LA SOLUTION DU NUMÉRIQUE

848. Le numérique peut être un appui important à la transparence fiscale dans les administrations. Les technologies numériques peuvent aider à collecter, stocker, analyser et transmettre rapidement et efficacement les données fiscales, ce qui peut renforcer la transparence fiscale en permettant une surveillance accrue. Les administrations peuvent utiliser des systèmes de collecte de données fiscales automatisés pour obtenir des informations sur les entreprises et les particuliers⁵⁰⁶. Elles peuvent également utiliser des logiciels d'analyse de données pour détecter les anomalies et les comportements atypiques en matière fiscale.

849. En outre, les gouvernements peuvent utiliser des portails en ligne pour rendre les informations fiscales accessibles au public, ce qui peut renforcer la transparence fiscale en permettant aux citoyens de vérifier le comportement fiscal des entreprises et des particuliers⁵⁰⁷.

850. Le numérique peut également faciliter la collaboration entre les administrations et les différents organismes de réglementation, en permettant un partage facile et sécurisé des informations fiscales. Cependant, l'utilisation de la technologie numérique doit être accompagnée de mesures appropriées pour garantir la protection des données fiscales et éviter les risques de cybercriminalité ou de violation de la vie privée⁵⁰⁸.

851. Ce chapitre aborde d'un aperçu de la fiscalité applicable à certains secteurs où l'innovation joue un rôle de premier plan et offre une description de certains dispositifs fiscaux actuellement en vigueur. Ce qui nous conduira à parler des expériences et des avancées des pays de la région des Grands Lacs Africains en matière d'échange de renseignement (Section II), tout en commençant avec l'économie numérique (I).

⁵⁰⁶ « Technologies numériques et transparence des finances publiques », rapport de la Banque mondiale, publié en 2019.

⁵⁰⁷ "Transparence fiscale et numérique : un nouvel essor pour la démocratie fiscale ?" de Thierry Lambert et Éric Verdeil, publié dans la Revue française de finances publiques en 2015.

⁵⁰⁸ "Transparency Enhancing Tools and Technologies in Tax Administration", rapport de l'OCDE, publié en 2019.

Section 1 : La fiscalisation de l'économie numérique

852. L'économie numérique est l'ensemble des activités économiques liées à l'utilisation des technologies de l'information et de la communication (TIC)⁵⁰⁹. Elle inclut le commerce en ligne, les réseaux sociaux, la publicité en ligne, les services de cloud computing, les applications mobiles, les objets connectés, entre autres. Elle a considérablement évolué ces dernières années, avec une croissance rapide du nombre d'utilisateurs et de l'offre de services en ligne. Cette économie est considérée comme un moteur important de la croissance économique et de l'innovation⁵¹⁰.

853. Internet a entraîné de nombreux changements. L'économie numérique comprend le secteur des télécommunications, de l'audiovisuel, du logiciel, de l'Internet et les secteurs qui les utilisent en tant que cœur ou support de leur activité.⁵¹¹ Le numérique et la fiscalité (I) vont nous intéresser, qui seront complétés par la taxe sur les services numériques (II).

§1. L'économie numérique, moteur de croissance économique et de l'innovation

854. Cette sous-section se penche sur l'économie numérique, comme moteur de croissance économique (A) et puis comme moteur d'innovations (B).

A- Comme moteur de croissance économique

855. L'économie numérique est un moteur de croissance important dans de nombreux secteurs économiques. Elle permet aux entreprises de proposer de nouveaux produits et services, d'optimiser leurs opérations et de toucher de nouveaux marchés. En voici quelques exemples :

1) Les entreprises de e-commerce

856. Les entreprises d'e-commerce sont des entreprises qui vendent des produits ou des services en ligne via des sites web ou des applications mobiles. Les entreprises d'e-commerce ont connu une croissance rapide ces dernières années et ont révolutionné le commerce de détail dans le monde entier.

⁵⁰⁹ "La Révolution numérique : comprendre et maîtriser ces mutations", de Jean-Hervé LORENZI et Mickaël BERREBI.

⁵¹⁰ "La Nouvelle économie politique de l'Internet", de Eric BROUSSEAU et Nicolas CURIEN.

⁵¹¹ POLE-EMPLOI.FR, « L'économie numérique », s. d., disponible sur <https://www.pole-emploi.fr/actualites/le-dossier/pratique/creation-ou-reprise-dentreprise/creer-son-entreprise/leconomie-numerique.html>.

857. Les exemples les plus connus d'entreprises d'e-commerce sont Amazon, Alibaba⁵¹², eBay, Zalando, Rakuten, et bien d'autres. Ces entreprises offrent une grande variété de produits à des prix compétitifs et ont souvent des modèles d'affaires innovants. Les entreprises d'e-commerce vendent des produits dans différents domaines, tels que la mode, l'électronique, les produits de beauté, les jouets, l'alimentation, les meubles et les produits de maison, entre autres.

858. Les entreprises d'e-commerce ont révolutionné le commerce de détail en permettant aux consommateurs d'acheter des produits 24 heures sur 24, sept jours sur sept, depuis n'importe où dans le monde⁵¹³. Elles offrent également des avantages tels que des retours faciles, des livraisons rapides et des frais de port gratuits ou peu élevés. Les entreprises d'e-commerce ont également utilisé la technologie pour analyser les données sur les préférences des consommateurs, afin d'offrir une expérience client personnalisée.

859. Cependant, les entreprises d'e-commerce sont également confrontées à des défis tels que la concurrence croissante, la réglementation et la protection de la vie privée des consommateurs. En outre, les entreprises d'e-commerce peuvent rencontrer des problèmes pour maintenir la qualité de leur service client, notamment lorsqu'il s'agit de gérer les retours et les remboursements⁵¹⁴.

860. En fin de compte, les entreprises d'e-commerce continuent de croître et de se développer, offrant de nouveaux modèles d'affaires et des opportunités pour les entrepreneurs et les consommateurs.

2) Les plateformes en ligne

861. Les plateformes en ligne sont des sites web ou des applications mobiles qui permettent aux utilisateurs d'interagir, de communiquer et de partager des informations ou des contenus. Elles peuvent être utilisées à des fins sociales, professionnelles, éducatives, de divertissement ou de commerce électronique⁵¹⁵.

⁵¹² Li, J. et WHALLEY, J. (2018). The Impact of E-Commerce on China's Economy. *China & World Economy*, 26(4), 1-21.

⁵¹³ MILLER, D. et CROSS, K. (2018). Implications of e-commerce for developing countries: lessons from the literature. *The of International Trade & Economic Development*, 27(6), 620-641.

⁵¹⁴ Statista. (2021). E-commerce worldwide – statistics & facts.

⁵¹⁵ "Les plateformes de l'économie collaborative" par la Direction Générale des Entreprises (DGE) (2018) : https://www.entreprises.gouv.fr/files/files/directions_services/etudes-et-statistiques/etudes-veille/2018-01-25-DGE-Note-Plateformes-economie-collaborative.pdf

862. Certaines plateformes en ligne populaires incluent les réseaux sociaux⁵¹⁶ tels que Facebook, Twitter et Instagram, les services de messagerie comme WhatsApp et Slack, les plateformes de streaming vidéo comme YouTube et Netflix, les sites de commerce électronique comme Amazon et eBay, et les plateformes de mise en relation entre particuliers comme Airbnb et Uber⁵¹⁷.
863. Cependant, il convient de noter que l'utilisation de ces plateformes peut présenter des risques en termes de protection de la vie privée et de sécurité des données personnelles.

B- Comme moteur de l'innovation

1) Les innovations dans tous les secteurs

864. L'économie numérique est un secteur économique qui utilise les technologies de l'information et de la communication (TIC) pour créer, transformer et échanger des biens et des services. Elle est devenue un moteur important de l'innovation dans de nombreux secteurs. Ça peut s'observer dans le domaine de la santé, l'économie numérique a permis l'émergence de la télémédecine, qui permet aux médecins de diagnostiquer et de traiter les patients à distance grâce à des outils de communication en ligne. Dans le secteur de l'éducation, les technologies numériques ont permis l'apparition de nouvelles méthodes d'apprentissage, comme les cours en ligne ou les MOOC⁵¹⁸.
865. L'économie numérique a également stimulé l'innovation dans le domaine des services financiers, avec l'émergence de la fintech, qui propose de nouveaux services financiers basés sur les technologies numériques⁵¹⁹. De même, dans le domaine du commerce électronique, l'économie numérique a permis l'émergence de nouveaux modèles économiques, comme la vente en ligne de produits ou de services, ou encore les places de marché en ligne.

⁵¹⁶ "Les plateformes numériques : quels enjeux pour l'économie et le droit ?" par le Conseil d'Etat (2016) : <https://www.conseil-etat.fr/Actualites/Communiqués/Les-plateformes-numeriques-quels-enjeux-pour-l-economie-et-le-droit>.

⁵¹⁷ "Les plateformes en ligne : état des lieux et enjeux de politique publique" par le Conseil National du Numérique (2018) : <https://www.cnnumerique.fr/wp-content/uploads/2018/11/2018-11-29-avis-plateformes-en-ligne.pdf>.

⁵¹⁸ "The Second Machine Age: Work, Progress, and Prosperity in a Time of Brilliant Technologies" d'Erik BRYNJOLFSSON et Andrew MCAFEE. Publié en 2014, cet ouvrage explore les conséquences économiques et sociales de la révolution numérique en cours, en analysant notamment les impacts sur l'emploi, la croissance et les inégalités.

⁵¹⁹ Ibidem.

866. Décidément, l'économie numérique est devenue un véritable moteur de l'innovation, stimulant des avancées technologiques qui sont en train de transformer notre manière de vivre, de travailler et de communiquer.

2) Les innovations au sein des administrations fiscales

867. L'économie numérique représente en effet un important moteur d'innovation au sein des administrations fiscales. Elle permet en effet de faciliter les échanges de données entre les différents acteurs, de simplifier les procédures fiscales, et d'optimiser la collecte des impôts.

868. Dans ce contexte, les administrations fiscales peuvent, par exemple, développer des outils de déclaration en ligne, permettant aux contribuables de remplir et de déposer facilement leur déclaration d'impôt. Elles peuvent également mettre en place des systèmes de paiement en ligne, facilitant le règlement des impôts⁵²⁰.

869. Par ailleurs, les administrations fiscales peuvent utiliser les nouvelles technologies pour améliorer leur capacité à collecter les impôts. Elles peuvent, par exemple, recourir à la collecte automatisée de données, à l'analyse de données massives ou encore à l'intelligence artificielle pour détecter les fraudes fiscales et les comportements frauduleux⁵²¹.

§2. La transparence fiscale et les impositions de l'économie numérique

870. L'économie numérique a considérablement changé le paysage économique mondial et a introduit de nouveaux défis en matière de transparence fiscale. Les entreprises numériques opérant à l'échelle mondiale ont souvent recours à des pratiques fiscales agressives pour minimiser leur charge fiscale. Cela peut inclure des transferts de bénéfices dans des juridictions à faible taux d'imposition, la création de filiales dans des paradis fiscaux et l'utilisation de schémas fiscaux complexes.

⁵²⁰ "Digital Economy and Tax Administration" de l'OCDE (2017) : ce rapport examine les défis et opportunités liés à l'utilisation de la technologie numérique dans l'administration fiscale.

⁵²¹ "La numérisation dans l'administration fiscale : un guide pratique" de l'Union européenne (2019) : ce guide pratique offre des conseils pratiques pour les administrations fiscales européennes qui cherchent à adopter les technologies numériques dans leur travail quotidien.

871. Cette sous-section se penche sur l'OCDE, la transparence fiscale et l'économie numérique (A), sur le régime fiscal applicable au commerce électronique (B) et puis sur les obligations fiscales des opérateurs et des utilisateurs des plateformes en ligne (C).

A – L'OCDE, la transparence fiscale, économie numérique et le régime fiscal applicable au commerce électronique

1) La position de l'OCDE, la distinction entre commerce électronique et économie numérique

a. La position de l'OCDE

872. L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) travaille activement sur la question de la transparence fiscale dans l'économie numérique. L'augmentation de l'économie numérique a créé de nouveaux défis pour les pays dans la collecte de l'impôt sur les sociétés, car les entreprises peuvent facilement transférer leurs profits vers des pays à faible taux d'imposition, où il y a une présence fiscale minimale⁵²².

873. Dans ce contexte, l'OCDE a développé un cadre de travail visant à moderniser les règles fiscales internationales et à s'assurer que les entreprises paient leur juste part d'impôt. Cette initiative, appelée le « Projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » (BEPS), a été lancée en 2013 pour lutter contre les pratiques fiscales agressives telles que l'utilisation de prix de transfert artificiels pour déplacer les bénéfices vers des juridictions à faible taux d'imposition⁵²³.

874. En outre, l'OCDE travaille sur l'échange automatique d'informations entre pays, qui permet aux gouvernements de recevoir des informations fiscales directes sur les entreprises grâce à une collaboration internationale accrue. Cette initiative vise à réduire les possibilités d'évasion fiscale dans le secteur de l'économie numérique et à garantir que les entreprises paient leur juste part d'impôt dans les pays où elles exercent leurs activités.

b. La distinction entre commerce électronique et économie numérique

875. Le commerce électronique est une partie importante de l'économie numérique. Il désigne la vente de biens et de services en ligne, souvent grâce à des sites Web spécialisés ou des plateformes de commerce en ligne. Le commerce électronique a connu une croissance

⁵²² OCDE (2016), Lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Action 13 : Examen par les paires de régimes obligatoires de déclaration pour les prix de transfert, <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-2015-action-13-country-implementation-document-fra.pdf>.

⁵²³ Ibidem.

rapide au cours des dernières décennies, alimentée par la croissance d'Internet et la généralisation du paiement en ligne⁵²⁴.

876. Le commerce électronique a de nombreux avantages pour les consommateurs et les entreprises. Pour les consommateurs, il permet de faire des achats à tout moment, de n'importe où dans le monde, sans avoir à se déplacer. Les entreprises peuvent, quant à elles, élargir leur portée en atteignant des clients dans le monde entier, en réduisant les coûts de distribution et en améliorant l'efficacité opérationnelle grâce à la mise en place de processus automatisés⁵²⁵.

877. Cependant, le commerce électronique pose également des défis pour les entreprises et les gouvernements. Les entreprises doivent développer des stratégies pour se différencier de la concurrence et attirer les clients en ligne. Elles doivent également s'adapter à la concurrence croissante en donnant la priorité à l'amélioration de l'expérience client et à la diversification de leur offre en ligne.

878. Pour les gouvernements, le commerce électronique pose des défis en matière de réglementation et de collecte de taxes. La croissance rapide du commerce électronique, la mondialisation des échanges commerciaux et la complexité de l'économie numérique ont conduit à une pression croissante pour une réglementation internationale plus cohérente. Les gouvernements cherchent également des moyens de collecter des taxes sur les ventes en ligne, mais cela peut être difficile lorsque les entreprises opèrent dans plusieurs juridictions⁵²⁶.

879. En somme, le commerce électronique est une partie essentielle de l'économie numérique et continue de croître rapidement. Les entreprises et les gouvernements doivent travailler ensemble pour relever les défis et maximiser les avantages de cette nouvelle ère numérique.

⁵²⁴ OCDE (2018), Commerce électronique et économie numérique, <https://www.oecd.org/internet/ieconomy/e-commerce-and-the-digital-economy.htm>

⁵²⁵ OCDE (2019), Économie numérique 2019, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312012-fr>.

⁵²⁶ OCDE (2018), Commerce électronique et économie numérique, <https://www.oecd.org/internet/ieconomy/e-commerce-and-the-digital-economy.htm>

2) Le régime fiscal applicable au commerce électrique

880. Le régime fiscal applicable au commerce numérique dépend de plusieurs facteurs, tels que le lieu géographique de l'entreprise, la nature des produits ou services vendus, ainsi que les politiques fiscales du pays de l'entreprise et du pays où les ventes sont réalisées.

881. Tout d'abord, il est important de souligner que les entreprises qui vendent des produits ou des services en ligne sont généralement soumises aux mêmes règles fiscales que les entreprises traditionnelles. Les revenus issus du commerce numérique sont donc imposables comme tout autre revenu de l'entreprise.

a. En matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) sur les prestations de services électroniques rendues à des particuliers

882. En ce qui concerne la TVA sur les ventes à distance de biens à des particuliers, chaque pays a ses propres règles et taux de taxe applicables en fonction des produits et services vendus. Les entreprises qui vendent en ligne dans plusieurs pays de l'Union européenne sont tenues de se conformer aux règles de TVA de chaque pays concerné⁵²⁷. Pour faciliter les choses, l'Union européenne a mis en place un système simplifié appelé le "guichet unique", qui permet aux entreprises de déclarer et de payer la TVA due dans chaque pays de l'UE via un portail en ligne unique.

b. En matière de l'impôt sur les sociétés

883. En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, les règles varient également en fonction du pays où l'entreprise est établie. Les entreprises numériques peuvent bénéficier de politiques fiscales avantageuses dans certains pays, comme des taux d'imposition réduits ou des crédits d'impôt pour la recherche et le développement⁵²⁸.

884. Enfin, certains pays ont proposé des réglementations fiscales spécifiques pour les entreprises numériques. Par exemple, la France a introduit une taxe sur les services numériques pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires important en France mais qui ne paient pas suffisamment d'impôts en raison de leur présence physique limitée dans le pays.

⁵²⁷ "Fiscalité et services numériques : enjeux et solutions" de la Direction générale du Trésor (2019) : cette étude examine les défis fiscaux posés par les services numériques et propose des pistes de réflexion pour une réglementation fiscale adaptée à l'économie numérique.

⁵²⁸ "Fiscalité et numérique : quelles problématiques ?" de la Direction générale des entreprises (2018) : cette étude analyse les enjeux fiscaux liés à l'économie numérique en France et examine les mesures proposées pour les résoudre.

885. En somme, le régime fiscal applicable au commerce numérique dépend de nombreux facteurs, et il est important pour les entreprises de bien comprendre les politiques fiscales de chaque pays dans lequel elles opèrent.

c. Problèmes posés par la taxation de l'économie numérique dans le monde

886. La taxation de l'économie numérique est un sujet très complexe et controversé dans le monde entier. Voici quelques-uns des problèmes posés par la taxation de l'économie numérique :

- **Difficulté à déterminer la localisation des entreprises** : Les entreprises numériques opèrent souvent dans une multitude de pays⁵²⁹, ce qui rend difficile la détermination de leur localisation fiscale. Cela complique la façon dont les gouvernements peuvent imposer des taxes sur ces entreprises.
- **Difficulté à évaluer la valeur** : Les entreprises numériques ont des modèles commerciaux très différents des entreprises traditionnelles, et il peut être difficile d'évaluer la valeur de leurs produits et services. Cela peut rendre difficile la détermination de la base imposable pour les taxes⁵³⁰.
- **Difficulté à obtenir la coopération des entreprises** : Les entreprises numériques sont souvent très influentes et peuvent résister aux pressions fiscales des gouvernements. Elles peuvent également jouer sur les différences entre les systèmes fiscaux des différents pays pour minimiser leurs impôts.
- **Difficulté à obtenir un consensus international** : Le problème de la taxation de l'économie numérique est complexe et nécessite une coordination internationale. Cependant, il est difficile d'obtenir un consensus sur la meilleure façon d'aborder la question de la taxation de l'économie numérique⁵³¹.
- **Risque de répercussions sur l'innovation** : L'un des risques de la taxation de l'économie numérique est que cela pourrait entraver l'innovation dans ce secteur. Si les entreprises numériques sont confrontées à des taxes élevées, cela pourrait les dissuader de continuer à développer de nouveaux produits et services⁵³².

⁵²⁹ OCDE (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 : Inclusive Framework on BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

⁵³⁰ G20/OCDE (2019), Programme de travail pour développer une solution consensuelle aux défis fiscaux découlant de la numérisation de l'économie, <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-solution-consensuelle-aux-defis-fiscaux-resultant-de-la-numerisation-de-l-economie.pdf>.

⁵³¹ G20/OCDE (2019), Programme de travail pour développer une solution consensuelle aux défis fiscaux découlant de la numérisation de l'économie, <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-solution-consensuelle-aux-defis-fiscaux-resultant-de-la-numerisation-de-l-economie.pdf>.

⁵³² Ibidem.

887. Dans l'ensemble, la taxation de l'économie numérique est un problème complexe qui nécessite une approche globale et une coopération internationale pour être résolu de manière efficace.

B- Les obligations fiscales des opérateurs et des utilisateurs de plateformes en ligne

888. Le modèle économique des plateformes en ligne est fondé sur la mise en relation de particuliers ou de professionnels en vue de la vente, de l'échange, du partage d'un bien ou de la fourniture d'un service. Elles occupent une place croissante dans le développement du commerce électronique puisque, selon l'OCDE, plus de deux tiers des ventes transfrontalières réalisées dans ce cadre passent par des plateformes. Corrélativement, elles sont soumises à de nouvelles obligations de nature fiscale. Aussi, les opérations commerciales réalisées par les utilisateurs de ces plateformes sont imposables.⁵³³

1) Les obligations déclaratives des opérateurs de plateformes en ligne

889. Plusieurs obligations ont été mises en place concernant la TVA et afin de s'assurer que les opérateurs de plateformes concourent au respect des obligations fiscales de leurs utilisateurs.

a. La solidarité de paiement de la TVA des opérateurs de plateformes en ligne

890. La solidarité de paiement de la TVA des opérateurs de plateformes en ligne est une mesure fiscale mise en place par l'Union européenne afin de lutter contre la fraude fiscale et d'assurer une concurrence équitable entre les entreprises en ligne et les entreprises traditionnelles. Elle implique que les opérateurs de plateformes en ligne, tels que les marketplaces, les places de marché ou les réseaux sociaux, sont tenus de collecter et de reverser la TVA sur les ventes effectuées par les vendeurs tiers sur leur plateforme, lorsque ces derniers ne sont pas eux-mêmes enregistrés à la TVA⁵³⁴.

891. Ainsi, les plateformes en ligne sont solidaires du paiement de la TVA due par les vendeurs tiers qui utilisent leur plateforme pour vendre leurs produits ou services. Cette

⁵³³ P. DI VITA *et al.*, *TVA*, 20, Mémento expert, Levallois-Perret, Éditions Francis Lefebvre, 2019.

⁵³⁴ Site officiel de la Commission européenne, "La TVA appliquée aux ventes en ligne", https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_fr

obligation concerne toutes les transactions réalisées sur la plateforme, qu'importe le lieu de résidence du vendeur ou de l'acheteur⁵³⁵.

892. Il convient de noter que cette mesure est entrée en vigueur le 1er janvier 2019 et s'applique à toutes les plateformes en ligne établies en dehors de l'Union européenne qui facilitent la vente de biens importés d'une valeur inférieure à 150 euros⁵³⁶, ainsi qu'à toutes les plateformes en ligne européennes, quelle que soit la valeur des biens vendus.

b. L'OCDE et les plateformes en ligne qui facilitent les ventes à distance

893. L'OCDE a publié un rapport sur les plateformes en ligne qui facilitent les ventes à distance. Ce rapport examine la réglementation actuelle et propose des recommandations pour aider les gouvernements à aborder les questions liées à ces plateformes.

894. Selon le rapport, les plateformes en ligne peuvent offrir des avantages aux consommateurs, tels qu'une plus grande variété de produits à des prix compétitifs, ainsi que la commodité et la facilité d'utilisation. Cependant, ces plateformes soulèvent également des préoccupations en matière de protection des consommateurs, de concurrence et de fiscalité⁵³⁷.

895. Le rapport recommande que les gouvernements prennent des mesures pour protéger les consommateurs en améliorant les régimes de responsabilité et en garantissant que les informations sur les produits sont claires et précises. Il propose également des options pour améliorer la concurrence en encourageant la portabilité des données et en garantissant que les règles fiscales sont appliquées uniformément aux entreprises en ligne et hors ligne⁵³⁸.

896. En fin de compte, le rapport souligne que les gouvernements doivent travailler avec les plateformes en ligne pour garantir que ces dernières fonctionnent dans l'intérêt de tous et pour encourager l'innovation et la croissance économique.

⁵³⁵ Article de Les Échos, "TVA : nouvelles règles pour les plateformes de vente en ligne", <https://www.lesechos.fr/pme-regions/actualite-pme/tva-nouvelles-regles-pour-les-plateformes-de-vente-en-ligne-139672>

⁵³⁶ Article de La Tribune, "TVA : les opérateurs de plateformes en ligne en première ligne", <https://www.latribune.fr/opinions/tribunes/tva-les-operateurs-de-plateformes-en-ligne-en-premiere-ligne-788662.html>

⁵³⁷ Les plateformes en ligne qui facilitent les ventes à distance : examen des problématiques actuelles et recommandations politiques. Auteurs : Équipe de l'OCDE, Date de publication : 2018, Maison d'édition : Organisation de coopération et de développement économiques, DOI : <https://doi.org/10.1787/9789264301684-fr> (version en français)

⁵³⁸ Ibidem.

2) La sanction des plateformes en ligne fiscalement non coopératives

897. L'administration fiscale est autorisée à publier sur son site Internet la liste des opérateurs de plateformes considérés comme non coopératifs⁵³⁹. Les plateformes concernées sont celles soumises aux obligations décrites supra.

898. En effet, une plateforme considérée comme non coopérative lorsqu'elle a fait l'objet d'au moins deux sanctions pour non-respect de ses obligations fiscales, y compris en tant que tiers déclarant, et cela en moins de 12 mois. Ces sanctions consistent en la mise en recouvrement de la TVA dont l'opérateur de plateformes est solidairement redevable, de l'amende prévue pour absence de réponse à une demande de communication d'informations, de l'amende prévue pour non-respect des obligations déclaratives, d'une imposition résultant d'une taxation d'office à la TVA sur les ventes à distance réalisées par l'intermédiaire de l'opérateur de la plateforme, d'une imposition résultant d'une taxation d'office à la taxe sur les services numériques⁵⁴⁰.

899. La publication sur la liste des opérateurs de plateforme non coopératifs constitue elle-même une sanction assortie de garanties propres à assurer le respect des droits de la défense. L'opérateur sera ainsi informé par l'administration du projet de publication, qui sera soumis à l'avis conforme de la commission des infractions fiscales. L'opérateur pourra formuler des observations sur le projet dans le délai de trente jours. Une fois prise la décision de publication, elle est notifiée à l'opérateur, qui peut formuler des observations dans le délai de 60 jours et former un recours. La publication ne peut être supérieure à un an et sera retirée dès que la plateforme se sera acquittée des sommes ayant motivé la publication⁵⁴¹.

Section 2 : Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie dans la région des Grands Lacs Africains

900. La numérisation de l'économie dans la région des Grands Lacs africains soulève des défis fiscaux majeurs pour les gouvernements locaux. En effet, la numérisation crée de nombreux défis, tels que la difficulté de suivre les transactions financières et de collecter les impôts appropriés. De plus, la numérisation rend également plus difficile

⁵³⁹ P. DI VITA *et al.*, *TVA*, 20, *op. cit.*

⁵⁴⁰ *Ibid.*

⁵⁴¹ *Ibid.*

l'identification des entreprises et l'observation de leur conformité fiscale⁵⁴². Les gouvernements sont confrontés à des difficultés pour adapter leurs lois fiscales à la numérisation, notamment en ce qui concerne la taxation des entreprises étrangères opérant dans la région, la taxation des transactions en ligne et la collecte des impôts⁵⁴³.

901. Les gouvernements de la région des Grands Lacs africains sont confrontés à des défis fiscaux considérables, mais des solutions sont possibles. Des méthodes peuvent être mises en place pour suivre les transactions financières en ligne et collecter les impôts appropriés. Les gouvernements peuvent également collaborer avec les entreprises numériques pour trouver des solutions fiscales qui permettent de maintenir une économie stable, tout en veillant à ce que les entreprises paient leur juste part d'impôts⁵⁴⁴.

902. Dans cette section, nous nous concentrerons sur l'OCDE face au numérique (§1) et l'adaptation des pays de la Région des Grands Lacs Africains aux initiatives de l'OCDE (§2).

§1. L'OCDE face au numérique

903. Dans la continuité de notre analyse, nous examinerons la numérisation dans le cadre du BEPS (A), qui conduit vers une solution mondiale fondée sur un consensus du numérique (B).

A – La numérisation dans le cadre du BEPS

904. L'OCDE, Organisation de Coopération et de Développement Économiques, a lancé en 2013 un projet intitulé BEPS, pour Base Erosion and Profit Shifting (érosion de base et transfert de bénéfices en français). Ce projet vise à lutter contre les pratiques fiscales agressives des entreprises multinationales, qui peuvent déplacer artificiellement leurs bénéfices vers des pays où ils sont peu ou pas imposés⁵⁴⁵.

905. Dans ce cadre, l'OCDE a également travaillé sur la question de la fiscalité du numérique, étant donné que les entreprises du secteur sont souvent impliquées dans ces pratiques

⁵⁴² Fiscalité de l'économie numérique en Afrique : enjeux, défis et perspectives" par Abdallah Dione, publié dans la Revue africaine de l'administration fiscale en 2019.

⁵⁴³ "Digitalisation, Fiscalité et Développement en Afrique" par Pascal Saint-Amans, publié dans la Revue de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) en 2020.

⁵⁴⁴ "Fiscalité et numérique : quelle stratégie pour l'Afrique ?" par Abdoulaye Diop, publié dans la Revue africaine de gestion en 2019.

⁵⁴⁵ OCDE. (2015). Action 1 - Address the tax challenges of the digital economy - 2015 Final Report. [En ligne] <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-1-final-report-tax-challenges-digital-economy-2015.pdf>.

d'évasion fiscale. En 2015⁵⁴⁶, l'OCDE a publié un rapport qui propose une série de mesures visant à mieux taxer les entreprises du numérique.

906. Ces mesures incluent notamment la création d'un impôt sur les bénéfices générés par les activités numériques dans chaque pays, ainsi que des règles pour déterminer la présence fiscale d'une entreprise dans un pays donné, même si elle n'y dispose pas d'une présence physique. Depuis lors, la question de la fiscalité du numérique continue d'être débattue au niveau international, et l'OCDE travaille à l'élaboration de mesures concrètes pour y remédier⁵⁴⁷.

1) La Numérisation, modèles d'affaires et création de valeur

907. Il est essentiel de bien comprendre les conséquences de la numérisation

L'économie sur la façon dont les entreprises exercent leurs activités et créent de la valeur pour s'assurer que le cadre fiscal répondra bien aux défis posés. Il y a émergence d'un nouveau modèle d'affaires avec le numérique et une évolution des modèles existants dans le contexte de la transformation numérique, qui décrit les principales spécificités des marchés numériques et leur incidence sur le processus de création de valeur. Ses caractéristiques observées seraient les suivantes⁵⁴⁸ :

- L'échelle sans masse critique ;
- Le rôle essentiel des actifs incorporels et ;
- L'importance des données et la participation des utilisateurs (notamment des effets de réseaux).

908. Aussi, la numérisation a entraîné de profonds changements dans les modèles d'affaires de nombreux secteurs économiques, en permettant de nouvelles formes de création de valeur. Les entreprises ont désormais la possibilité de collecter et d'analyser des données en temps réel pour mieux comprendre les besoins de leurs clients, améliorer leurs produits et services, et optimiser leurs processus opérationnels⁵⁴⁹.

⁵⁴⁶ OCDE. (2019). Programme de l'OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. [En ligne] <https://www.oecd.org/fr/centre-de-presse/programme-de-l-ocde-g20-sur-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices.htm>

⁵⁴⁷ Joly, H., Lamensch, M., & Vandenberghe, V. (2019). L'OCDE et la taxation de l'économie numérique. Revue de l'OCDE sur le droit et la politique de la concurrence, 18(1), 55-85. [En ligne] <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/2866df36-fr.pdf>

⁵⁴⁸ OCDE, *Etat des lieux des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* :, 2018, p. 3, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/etat-des-lieux-des-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-rapport-interiminaire-2018.pdf>.

⁵⁴⁹ "Digital Transformation Scoreboard 2018 : Economic Impact and Business Opportunities of Digital Transformation in Europe", publié par la Commission européenne en collaboration avec l'OCDE.

909. Les entreprises peuvent également profiter de la numérisation pour étendre leur portée géographique, atteindre de nouveaux marchés et renforcer leur présence en ligne⁵⁵⁰. Par exemple, les entreprises peuvent vendre leurs produits et services directement en ligne, ou utiliser des plateformes de commerce électronique pour toucher un public plus large.
910. En outre, la numérisation peut permettre aux entreprises de développer des modèles d'affaires plus innovants et axés sur l'expérience client. Par exemple, les entreprises peuvent offrir des services transformateurs basés sur l'utilisation de technologies avancées telles que la réalité virtuelle ou augmentée, ou encore offrir des services personnalisés basés sur l'analyse de données⁵⁵¹.
911. En fin de compte, la numérisation offre de nombreuses opportunités aux entreprises pour créer de la valeur, améliorer leur compétitivité et se différencier de leurs concurrents⁵⁵².

2) La mise en œuvre du projet BEPS et l'évolution de la politique fiscale

a. Les évolutions générales dans le monde

912. Le projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) est une initiative lancée par l'OCDE pour lutter contre l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices des entreprises multinationales vers des pays à fiscalité faible⁵⁵³. L'objectif principal du projet est d'harmoniser les règles fiscales internationales et de s'assurer que les entreprises paient des impôts là où elles réalisent leurs profits. Cette initiative a conduit à de nombreuses évolutions de la politique fiscale, notamment des règles plus strictes en matière de documentation fiscale, des dispositions anti-évitement et des modifications apportées aux conventions fiscales entre les pays⁵⁵⁴.
913. Par exemple, le projet BEPS a conduit à la mise en place des Accords Multilatéraux de la Convention fiscale, qui permettent de mettre à jour les conventions fiscales bilatérales

⁵⁵⁰ "Digital Innovation : Seizing Policy Opportunities", publié par l'OCDE en 2019, qui examine l'impact économique de l'innovation numérique et fournit des directives politiques pour soutenir son développement.

⁵⁵¹ "Exploring Digital Innovation : A Research and Policy Review", publié par l'OCDE en 2018, qui explore les tendances de l'innovation numérique et met en évidence les changements nécessaires dans les politiques et les réglementations pour favoriser la transformation numérique.

⁵⁵² "The Economic and Social Benefits of Internet Openness", une étude de l'OCDE qui examine les avantages économiques et sociaux de l'ouverture d'Internet et met en évidence les mesures politiques nécessaires pour soutenir cette ouverture.

⁵⁵³ "BEPS Action Plan : Revue des mesures mises en place par les pays membres de l'OCDE" (OCDE, 2020).

⁵⁵⁴ "The Impact of BEPS on Tax Treaty Dispute Resolution" (Kluwer Law International, 2019).

en un temps record et de les adapter aux normes fiscales internationales les plus récentes⁵⁵⁵.

914. En fin de compte, le projet BEPS vise à assurer une concurrence fiscale saine et équitable entre les entreprises et les pays, et à garantir que les entreprises paient leur juste part d'impôts.
915. La mise en œuvre des mesures issues du projet BEPS se produit dans la plupart des pays, et a déjà des retombées. Comme indiqué plus haut, l'application de nouveaux principes directeurs internationaux pour la TVA a déjà permis, au sein de l'Union européenne, le recouvrement de 3 milliards € de recettes fiscales supplémentaires. Cependant, pour les impôts sur les bénéfices des sociétés, des réformes d'envergure ont récemment été engagées en rapport avec le BEPS.
916. De plus, nombreuses sont les entreprises multinationales ayant modifié leurs dispositifs fiscaux afin de mieux les aligner avec leurs opérations, soit en réévaluant leurs positions en matière de prix de transfert, soit en transférant ou en rapatriant leurs actifs de valeur, comme les actifs incorporels. Grâce à l'échange des déclarations pays par pays, qui a débuté en 2018 pour les déclarations au titre de l'exercice 2016, de nouveaux éléments devraient attester de l'impact des mesures BEPS dans les années à venir⁵⁵⁶.
917. Cependant, la multiplication des mesures non coordonnées et unilatérales adoptées par les pays, sur les pays africains non ou nouvellement membres de l'Initiative pour la transparence fiscale, semble témoigner de l'insatisfaction de certains pays vis-à-vis des effets produits par certains aspects du système fiscal international actuel.

b. Les évolutions dans la région des grands lacs africains

918. La région des Grands Lacs africains, qui comprend des pays comme la République démocratique du Congo, le Rwanda et le Burundi, a également pris des mesures pour mettre en œuvre les recommandations du projet BEPS et améliorer sa politique fiscale.
919. Par exemple, la République démocratique du Congo a adopté une loi sur la lutte contre l'évasion fiscale en 2018, qui prévoit des sanctions pour les entreprises qui ne respectent pas leurs obligations fiscales. Le Rwanda a également pris des mesures pour améliorer sa

⁵⁵⁵ "BEPS Implementation - Status of Covered Agreements" (World Trade Organization, 2019).

⁵⁵⁶ OCDE, *Etat des lieux des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* ; *op. cit.*

politique fiscale, en se conformant aux normes internationales et en adoptant une législation plus stricte pour lutter contre l'évasion fiscale.

920. Cependant, la mise en œuvre des recommandations du projet BEPS dans la région des Grands Lacs africains peut être difficile, en raison de l'insuffisance des capacités des administrations fiscales de ces pays et de la faible collaboration des entreprises avec les autorités fiscales locales⁵⁵⁷.

921. Il y a donc un travail important à faire pour sensibiliser les entreprises à l'importance de respecter les normes fiscales internationales et pour renforcer les capacités des administrations fiscales de la région⁵⁵⁸.

B- Vers une solution mondiale fondée sur un consensus du numérique

922. Si l'on s'accorde à penser que le processus de numérisation de l'économie se poursuit et qu'il est impératif d'assurer le suivi de l'incidence que pourraient avoir ces évolutions sur la création de valeur, les défis fiscaux plus larges posés par la numérisation de l'économie soulèvent des questions techniques extrêmement complexes⁵⁵⁹.

923. Cependant, il existe de nombreux défis à relever pour parvenir à une solution mondiale fondée sur un consensus numérique. Toutefois, cela peut être réalisé en adoptant une approche collaborative et en encourageant la coopération internationale⁵⁶⁰.

924. Une solution possible pourrait être la création d'un organisme international qui rassemble des représentants de différents pays et qui travaille ensemble pour élaborer des normes communes en matière de technologie et de numérisation. Cet organisme pourrait considérer les normes en matière de protection de la vie privée, de la sécurité

⁵⁵⁷ "Africa's fight against base erosion and profit shifting (BEPS)", un article publié par le Africa Center for Tax and Governance en 2017, qui disc des défis spécifiques prévus sont confrontés aux pays africains dans la lutte contre l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices.

⁵⁵⁸ « Renforcer la capacité fiscale en Afrique : lutter contre les flux financiers illicites », un rapport de l'OCDE sur les défis rencontrés sont confrontés aux pays africains en matière de politique fiscale, disponible sur le site internet de l'OCDE.

⁵⁵⁹ OCDE, *Etat des lieux des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* :, *op. cit.*

⁵⁶⁰ Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement. (2019). Rapport sur l'économie numérique 2019 : Création et capture de valeur : implications pour les pays en développement. https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_en.pdf

des données, de l'intelligence artificielle, de la blockchain, de la réglementation des réseaux sociaux, et d'autres domaines liés à la numérisation⁵⁶¹.

925. Dans une telle solution, la transparence et la participation du public seraient essentielles. Le public devrait être consulté sur les questions pertinentes, et les résultats des discussions et des décisions devraient être accessibles au public.
926. En fin de compte, une solution mondiale fondée sur un consensus numérique serait bénéfique pour tout le monde - en assurant que les technologies sont développées de manière responsable et éthique, tout en permettant aux pays et aux entreprises de profiter des avantages de la transformation numérique.

1) Mesures provisoires visant à appréhender les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie dans le monde

927. Le développement d'une solution holistique consensuelle, son adoption et la mise en œuvre effective des mesures ainsi définies prendra du temps, et dans certains cas les pays exhortent les pouvoirs publics à agir plus rapidement pour relever les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie. Il existe un consensus mondial général sur la nécessité et les mérites d'imposer des mesures provisoires, mais certains pays ne sont pas d'accord.⁵⁶²
928. Cependant, la numérisation de l'économie a posé de nombreux défis fiscaux aux gouvernements du monde entier. Plusieurs mesures provisoires ont été prises pour tenter d'appréhender ces défis. L'une de ces mesures est la mise en place de taxes sur les services numériques. Ces taxes sont conçues pour s'appliquer aux entreprises qui fournissent des services numériques dans un pays, même si ces entreprises n'ont pas de présence physique significative dans ce pays. De nombreux pays ont déjà mis en place de telles taxes, dont la France et l'Italie⁵⁶³.
929. Les pays travaillent également à la mise en place d'un cadre de taxation international pour les entreprises numériques. L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) travaille sur un plan d'action visant à garantir que les entreprises

⁵⁶¹ L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). (2020). Vers le numérique 2020 : Perspectives de l'économie numérique de l'OCDE. <https://www.oecd.org/digital/going-digital-outlook-2020-9789264097710-en.htm>

⁵⁶² OCDE, *Etat des lieux des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* : , *op. cit.*

⁵⁶³ "The Taxation of the Digital Economy" de l'Union européenne (UE) : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

numériques paient leur juste part d'impôts dans les pays où elles réalisent des bénéfices. Ce plan devrait être finalisé en 2020⁵⁶⁴.

930. Enfin, certains pays prennent des mesures unilatérales pour traiter les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie. Par exemple, les États-Unis ont récemment adopté une réforme fiscale qui impose aux entreprises américaines de payer des impôts sur leurs bénéfices réalisés à l'étranger, même s'ils sont dans des paradis fiscaux.

2) L'impact de la numérisation sur la politique fiscale et l'administration fiscale.

a. L'impact au niveau mondial

931. La numérisation a un impact considérable sur la politique fiscale et les administrations fiscales. En effet, avec l'avènement des technologies numériques, il est devenu plus facile pour les entreprises et les individus de contourner les règles fiscales et de dissimuler des revenus. Les administrations fiscales ont donc dû s'adapter et mettre en place des systèmes de surveillance et de contrôle plus sophistiqués pour détecter ces fraudes fiscales⁵⁶⁵.

932. D'un autre côté, la numérisation a également permis aux administrations fiscales de moderniser leurs processus et de rendre la collecte d'impôts plus efficace. Par exemple, de nombreux pays ont mis en place des systèmes de déclaration d'impôts en ligne, ce qui facilite la tâche des contribuables et réduit les coûts de traitement pour les administrations fiscales. Les technologies numériques sont également utilisées pour analyser les données fiscales et repérer les transactions suspectes.

933. Finalement, la numérisation a des implications pour la politique fiscale elle-même. Certaines études montrent que la numérisation peut conduire à une réduction de l'impôt sur les sociétés, car les entreprises peuvent délocaliser leurs activités plus facilement dans des pays à faible imposition. Cependant, cela dépend également des choix politiques et des préférences des gouvernements en matière de politique fiscale⁵⁶⁶.

⁵⁶⁴ "Taxing the Digital Economy: An Introduction" de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-the-digital-economy-an-introduction.htm>

⁵⁶⁵ "L'impact de la numérisation sur la fiscalité : explorer les implications pour les contribuables, l'administration fiscale et les systèmes fiscaux" de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), 2019.

⁵⁶⁶ "Taxer l'économie numérique : modèles économiques, création de valeur et fiscalité" de l'OCDE, 2018.

934. D'une manière générale, la numérisation est un facteur clé dans l'évolution de la fiscalité et des administrations fiscales. Les avantages et les défis liés à cette transformation numérique dépendent des choix politiques et de la capacité des administrations fiscales à s'adapter aux nouvelles technologies.

b. L'impact au niveau de la région des grands lacs africains

935. La numérisation a également un impact considérable sur la politique fiscale et les administrations fiscales de la région des Grands Lacs africains. Dans cette région, les technologies numériques sont principalement utilisées pour moderniser les processus de collecte d'impôts et améliorer l'efficacité et la transparence des administrations fiscales.

936. De plus en plus de pays de la région mettent en place des systèmes de déclaration d'impôts en ligne, de paiement électronique des taxes et de numérisation des processus de traitement des données fiscales. Ces avancées contribuent à réduire les délais de traitement et de remboursement des impôts, à minimiser les erreurs et à améliorer la qualité des données fiscales⁵⁶⁷.

937. Cependant, la numérisation présente également des défis pour les administrations fiscales de la région. Le manque d'infrastructures et de compétences techniques peut freiner l'adoption de technologies numériques avancées⁵⁶⁸. De plus, la fraude fiscale reste un problème majeur dans de nombreux pays de la région, et les technologies numériques peuvent être contournées par les fraudeurs.

938. En définitive, la numérisation a un impact important sur la politique fiscale et les administrations fiscales de la région des Grands Lacs africains, en offrant de nouvelles possibilités mais en présentant des défis. Les gouvernements et les administrations fiscales doivent être à l'écoute des besoins et des préoccupations des contribuables, tout en s'adaptant aux nouvelles technologies pour améliorer la collecte des impôts et lutter contre la fraude fiscale.

⁵⁶⁷ "Digitalisation of tax administration in East Africa: A comparative analysis of Kenya, Rwanda, Tanzania and Uganda" de E. AMUKOWA et J. ALUOKA dans l'International Journal of Advanced Research in Computer Science and Software Engineering, 2018.

⁵⁶⁸ "L'impact de la numérisation sur les systèmes fiscaux en Afrique" de H.T. BIMBO et al. in l'International Journal of Business and Social Science, 2019.

§2. Adaptation des pays de la Région des Grands Lacs Africains aux initiatives de l'OCDE

939. Dans la continuité de notre analyse, nous examinerons le commerce mondial, fait des groupes internationaux opérant dans la région des Grands Lacs Africains (A), mais aussi des mesures d'encadrement du secteur informel dans la région des Grands Lacs Africains (B).

A- Le commerce mondial, fait des groupes internationaux opérant dans la région des grands lacs africains

1) Dans la région des grands lacs africains

940. L'OCDE a mis en place des initiatives pour améliorer la transparence fiscale mondiale. Les pays de la Région des Grands Lacs Africains ont également été encouragés à adopter ces initiatives afin de renforcer leur propre transparence fiscale et de lutter contre l'évasion fiscale. Par exemple, le Standard de déclaration pays par pays (PbC) de l'OCDE demande aux entreprises multinationales de fournir des informations détaillées sur leur présence dans différents pays, leurs profits et leurs impôts payés. Certains pays de la région ont déjà adopté le PbC, tandis que d'autres sont en train de le faire⁵⁶⁹.

941. De plus, l'OCDE a mis en place un programme d'assistance technique pour aider les pays de la région à renforcer leur capacité à mettre en œuvre ces initiatives⁵⁷⁰. Cela comprend des formations pour les fonctionnaires, des échanges de bonnes pratiques et des activités de renforcement des capacités.

942. En fin de compte, l'adoption de ces initiatives de transparence fiscale peut aider les pays de la Région des Grands Lacs Africains à améliorer leur environnement des affaires, à attirer davantage d'investissements étrangers et à promouvoir la croissance économique durable.

943. Un auteur nous intéresse, Franklin Obeng-Odoom⁵⁷¹. Il examine les effets de l'initiative de l'OCDE sur la transparence fiscale sur les pays de la région des Grands Lacs africains, notamment le Burundi, la République Démocratique du Congo, le Rwanda et l'Ouganda,

⁵⁶⁹ "Country-by-Country Reporting under BEPS Action 13: The State of Play in the EU Member States and Steps Ahead" de la European Parliamentary Research Service, publié en 2019.

⁵⁷⁰ "Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation" de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), publié en 2017.

⁵⁷¹ Franklin OBENG-ODOOM, est un économiste et un professeur à l'Université de Helsinki, en Finlande. Dans son article "L'impact de l'initiative de l'OCDE sur la transparence fiscale sur les pays africains : le cas de la Région des Grands Lacs", publié dans le Journal of International Development en 2017.

et soutient que l'initiative de l'OCDE peut être vue comme un instrument pour réduire l'évasion fiscale et améliorer la transparence, mais elle peut également avoir des conséquences néfastes pour les pays en développement.

944. Il argue que les pays africains de la région des Grands Lacs sont souvent traités de manière injuste par les pays riches du Nord, qui promeuvent des programmes souvent déconnectés des réalités locales et qui ne prennent pas en compte les particularités de la région.

945. Obeng-Odoom conclut que les pays de la région des Grands Lacs africains doivent prendre des mesures pour se protéger des impacts négatifs des initiatives de l'OCDE, tout en cherchant à améliorer leur transparence fiscale et leur capacité à collecter des impôts. Il suggère également que l'OCDE devrait travailler en étroite collaboration avec les pays africains pour développer des programmes qui répondent à leurs besoins spécifiques et qui favorisent une coopération véritablement équilibrée entre les pays riches et les pays pauvres⁵⁷².

946. Dans le même ordre d'idée, Yaya MOUSSA⁵⁷³ examine les opportunités et les défis auxquels sont confrontés les pays africains dans leur mise en œuvre du Standard de déclaration pays par pays de l'OCDE. Il soutient que le Standard de déclaration pays par pays peut aider les pays africains à lutter contre l'évasion fiscale et à améliorer la transparence fiscale, en permettant aux administrations fiscales de collecter des informations détaillées sur les activités des entreprises multinationales dans différents pays.

947. Cependant, il souligne également que les pays africains sont confrontés à des défis tels que le manque de capacités techniques et institutionnelles pour mettre en œuvre le Standard, ainsi que des problèmes liés à la confidentialité et à la sécurité des données. Son article examine également les mesures que les pays africains peuvent prendre pour surmonter ces défis, notamment le renforcement de la coopération régionale, l'acquisition de compétences techniques et l'amélioration de la gouvernance et de la transparence en matière fiscale. Il conclut que la mise en œuvre du Standard de déclaration pays par pays de l'OCDE peut être un élément clé pour améliorer la transparence fiscale en Afrique,

⁵⁷² Franklin OBENG-ODOOM, *op.cit.*

⁵⁷³ Yaya MOUSSA est un chercheur spécialisé dans les questions fiscales en Afrique. Dans son article "Le Standard de déclaration pays par pays de l'OCDE : opportunités et défis pour les pays africains", publié dans la Revue africaine de l'administration fiscale en 2019.

mais que cela doit être accompagné d'un véritable engagement politique et de l'allocation de ressources adéquates pour assurer le succès⁵⁷⁴.

2) Les perspectives et pistes de solution des pays de la région des grands lacs africains aux initiatives de l'OCDE

948. L'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Économiques) est une organisation internationale qui soutient les politiques économiques et sociales de ses États membres, dont la plupart sont des pays développés. En conséquence, les pays de la Région des Grands Lacs Africains ont des perspectives et des pistes de solution différentes par rapport aux initiatives de l'OCDE. Voici quelques points de vue et perspectives des pays de la région des Grands Lacs Africains :

- Les pays de la région peuvent considérer les initiatives de l'OCDE comme des modèles à suivre en matière de développement économique, de gouvernance et de transparence. Les pays peuvent donc s'inspirer des pratiques de l'OCDE dans ces domaines pour améliorer leur propre développement économique et social⁵⁷⁵.
- Cependant, certains pays de la région peuvent percevoir les initiatives de l'OCDE comme des impositions extérieures qui ne tiennent pas compte des réalités locales⁵⁷⁶. Ces pays peuvent donc chercher des solutions adaptées à leur contexte propre, en prenant en compte les spécificités culturelles, économiques et politiques de la région.
- Par ailleurs, les pays de la région peuvent chercher à renforcer leur coopération avec l'OCDE, en travaillant conjointement sur des initiatives de développement économique et social, en bénéficiant de l'expertise de l'organisation et en participant aux programmes de renforcement des capacités proposés par l'OCDE⁵⁷⁷.

949. En définitive, nous estimons que les perspectives et les pistes de solutions des pays de la région des Grands Lacs Africains aux initiatives de l'OCDE peuvent être variées. Les pays peuvent adopter une approche différente en fonction de leur contexte propre, mais aussi chercher à coopérer avec l'OCDE pour renforcer leur développement économique et social.

⁵⁷⁴ *Ibid.*

⁵⁷⁵ "Les relations entre les pays de la région des Grands Lacs Africains et l'OCDE : bilan et perspectives" par François Grignon. *Politique africaine*, no. 98, 2005, pp. 99-107.

⁵⁷⁶ "L'adhésion des pays africains à l'OCDE : analyse comparée des cas tunisien et marocain" par Saida Zaidi. *Économie internationale*, no. 143, 2015, pp. 163-178.

⁵⁷⁷ "L'OCDE et le développement durable en Afrique : bilan et perspectives" par Samuel Acquah. *Revue internationale des sciences sociales*, vol. 67, no. 2, 2015, pp. 113-127.

B. Les mesures d'encadrement du secteur informel dans la région des grands lacs africains

1) L'étendue du secteur informel dans la région des grands lacs africains

950. Le secteur informel est largement répandu dans la région des Grands Lacs africains, qui comprend des pays comme le Burundi, la République démocratique du Congo, le Rwanda, l'Ouganda, le Kenya et la Tanzanie. Cependant, le manque de réglementation et de supervision a souvent conduit à des pratiques illégales, à l'évasion fiscale et à des situations précaires pour les travailleurs informels⁵⁷⁸.

951. En réponse à ces défis, plusieurs pays de la région ont introduit des mesures d'encadrement pour réguler le secteur informel. Par exemple, en République démocratique du Congo, un système de registre a été mis en place pour les petites entreprises, permettant aux autorités de mieux surveiller et réglementer les opérations commerciales informelles. En Tanzanie, un programme de formation a été lancé pour aider les travailleurs informels à améliorer leurs compétences et leur productivité⁵⁷⁹.

952. Dans certains cas, des initiatives ont également été prises pour intégrer les travailleurs informels dans des structures formelles. Par exemple, au Rwanda, des programmes ont été mis en place pour aider les vendeurs ambulants à se regrouper en coopératives, ce qui leur permettrait de bénéficier d'un soutien financier et de formations. De même, en Ouganda, des zones de commerce spéciales ont été créées pour les vendeurs de rue, offrant des installations sanitaires et de sécurité et leur permettant d'opérer dans un environnement réglementé⁵⁸⁰.

953. Ces mesures d'encadrement visent à améliorer les conditions de travail et les perspectives économiques pour les travailleurs informels, tout en contribuant à renforcer l'économie formelle dans la région, et les gouvernements de certains pays ont pris des mesures pour encadrer et réglementer le secteur informel afin de protéger les travailleurs et de promouvoir la formalisation.

⁵⁷⁸ BAKWESEGHA, C. et al. (2020). Le rôle de l'économie informelle dans la création d'emplois et de revenus dans les pays d'Afrique de l'Est : une étude de cas de secteurs sélectionnés. *Journal des affaires internationales et de l'économie*, Vol. 5, n° 1, p. 1-15.

⁵⁷⁹ Ibidem.

⁵⁸⁰ FODHA, M. et HAJJI, M.A. (2020). Secteurs formels et informels dans les pays en développement : une approche dynamique d'équilibre général. *Journal des économies africaines*, vol. 29, n° 4, p. 444-485.

2) L'encadrement du secteur informel dans la région des grands lacs africains

954. L'encadrement du secteur informel dans le cadre de l'intégration régionale dans la région des Grands Lacs africains est un défi complexe qui nécessite une approche intégrée. Comme nous le savons, le secteur informel n'est pas à blâmer, mais plutôt à encadrer et en assurer un suivi contrôlé, dit-on. Car, plus l'informel diminue, plus le secteur formel s'accroît. Voici quelques mesures possibles qui peuvent aider à encadrer le secteur informel dans le cadre de l'intégration régionale :

- **Renforcer la réglementation nationale du secteur informel** : Les gouvernements nationaux peuvent élaborer des politiques et des réglementations visant à encadrer le secteur informel et à améliorer les conditions de travail des travailleurs informels ;
- **Faciliter la circulation des biens et des services** : Les gouvernements peuvent faciliter la circulation des biens et des services à travers les frontières en éliminant les barrières commerciales et en encourageant la création de zones économiques spéciales qui pourraient attirer les entreprises informelles et contribuer à la croissance économique régionale ;
- **Promouvoir l'innovation et l'entrepreneuriat** : Les gouvernements peuvent mettre en place des programmes de formation et d'accompagnement pour les travailleurs du secteur informel, afin de les aider à développer leurs compétences et à accroître leur productivité. Cela peut également inclure la promotion de l'entrepreneuriat et de l'innovation, qui peuvent aider à stimuler la croissance économique et à créer des emplois de qualité ;
- **Renforcer la coordination régionale** : Les gouvernements peuvent renforcer leur coordination régionale pour mieux encadrer le secteur informel. Cela peut inclure la mise en place de mécanismes de surveillance et de réglementation transfrontalière, ainsi que la promotion de normes de sécurité et de qualité communes pour les travailleurs du secteur informel ;
- **Faciliter l'accès aux marchés publics pour les informels** : Cet accès est un levier potentiellement énorme pour le secteur informel où il sera appelé à y répondre, avec des besoins très importants exprimés, et pour lesquels les informels seraient qualifiés à y répondre (lors d'un appel d'offre par exemple).

955. En somme, l'encadrement du secteur informel dans le cadre de l'intégration régionale dans la région des Grands Lacs africains nécessite une approche multilatérale qui implique la collaboration entre les gouvernements, les organisations de la société civile et les travailleurs informels eux-mêmes. Cela peut aider à maximiser les avantages économiques du secteur informel, tout en minimisant les recettes.

Conclusion chapitre 2

956. L'alternative aux difficultés liées à la mise en place d'une fiscalité du numérique serait des règles simples mais forcément un peu injustes. Les travaux sur la fiscalité du numérique ainsi que les travaux connexes remontent à plusieurs années (à l'OCDE de 2013 à 2015).
957. La taxe GAFAM est née de la nécessité d'une taxe sur les géants du numérique. Cependant, l'imposition de ces géants fait encore débat parce qu'on ne sait pas réellement s'ils sont imposés à hauteur de leurs transactions. En effet, les derniers développements des activités à distance leur permettent de se localiser dans un état de leur choix sans avoir d'établissement stable dans cet État.
958. L'Union européenne a présenté un projet pour taxer les entreprises du numérique mais, plusieurs pays s'y sont opposés, notamment l'Irlande et le Luxembourg. Les principes posent un problème de transcription pratique à cause de leur complexité. Il s'avère difficile à rédiger et à transposer dans le droit interne, entraînant ainsi des risques juridiques très importants pour les entreprises à cause de l'incertitude et de l'insécurité juridique.
959. L'alternative à cette difficulté serait des règles simples mais forcément un peu injustes. L'idéal est que les moyens soient mis ensemble afin que chacun gagne mieux en travaillant ensemble. D'où l'idée d'un travail collaboratif avec la théorie des jeux qui veut qu'on lie la simplicité opérationnelle à la sécurité juridique.
960. L'OCDE tente de trouver une solution consensuelle mondiale TSN (Taxation des services du numérique) après l'échec de l'Union européenne.
961. La plupart des pays africains présentent un cadre législatif conforme au RGPD européen. Seuls le Cameroun et le Sénégal sont les plus avancés quant à la taxation des GAFAM. La République Démocratique du Congo tente de mettre en place une agence qui régulera les flux des entreprises du numérique. Cependant, des efforts sont consentis par les pays de la région sous-étude, notamment le Rwanda et le Kenya, dans la gestion des entreprises du numérique. Si la fiscalité du numérique est loin d'être tranchée, le sujet nourrit cependant de plus en plus des réflexions pour lesquelles on attend dans un futur proche des propositions, notamment en ce qui concerne une taxation juste des GAFAM, des entreprises du numérique collectant et traitant des données personnelles.

962. Cela ne sera possible que par le biais d'une coopération internationale, avec par exemple, l'impulsion du Président Joe BIDEN dont l'administration a récemment affirmé son soutien à la mise en place d'un seuil minimal de taxation des entreprises. Du numérique, ce dont le G20 a pris acte le 7 avril 2021.

963. Le défi ici est de trouver une règle qui permet de bien capter la spécificité économique des multinationales du numérique, et qui permet d'allouer leurs profits entre États d'une manière qui soit fondée sur des principes de justice.

964. Le grand enjeu de la réforme fiscale d'aujourd'hui tourne autour de l'arbitrage entre la simplicité opérationnelle et la sécurité juridique, et la justesse théorique qui voudrait que les règles de répartition des profits soient justes.

CONCLUSION DU TITRE I

965. Ce qu'il faudra faire, c'est de préparer les systèmes fiscaux des États de la région des grands lacs africains à épouser les transformations induites par la numérisation de l'économie, ainsi qu'à tirer parti des chances qu'elle offre et à se prémunir contre ses risques potentiels, représente un défi de taille. Un soutien politique sera nécessaire pour entreprendre les travaux détaillés et souvent complexes requis pour atteindre ces objectifs, étant entendu que le système fiscal reste le maillon central du lien qui unit les États et leurs citoyens⁵⁸¹.
966. La transparence fiscale et le numérique peuvent jouer un rôle important dans l'intégration économique de la région des Grands Lacs africains. Cette région est composée de plusieurs pays qui ont des économies en développement et qui ont besoin de ressources pour financer leur développement économique et social. La transparence fiscale peut aider à augmenter les recettes fiscales de ces pays en réduisant l'évasion fiscale. La numérisation des processus fiscaux peut également aider à améliorer la collecte et le traitement des données fiscales, ce qui peut faciliter l'identification des zones à risque en matière d'évasion fiscale.
967. Dans le cadre de l'intégration régionale, cela peut permettre aux pays de la région des Grands Lacs africains de mieux comprendre les réglementations fiscales des autres pays membres, ce qui peut faciliter les échanges commerciaux et renforcer les relations commerciales.
968. Le numérique peut également aider à améliorer les échanges commerciaux en facilitant la communication et en réduisant les coûts associés aux transactions commerciales. Par exemple, les plateformes numériques de commerce électronique peuvent être utilisées pour faciliter les échanges commerciaux entre les pays membres de la région des Grands Lacs africains.
969. Cependant, la mise en œuvre de la transparence fiscale et du numérique peut également présenter des défis, tels que des coûts initiaux élevés pour la mise en place de systèmes

⁵⁸¹ OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018: Cadre inclusif sur le BEPS | fr* | OCDE, 9 avril 2022, p. 243, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-rapport-interimair-2018-9789264301627-fr.htm> (Consulté le 9 avril 2022).

numériques et des besoins en matière de compétences pour l'utilisation de ces systèmes. Il est donc important que les pays membres de la région des Grands Lacs africains travaillent ensemble pour mettre en commun leurs ressources et leurs compétences afin de surmonter ces défis.

970. En définitive, nous pouvons dire, sans se contredire, que la transparence fiscale et le numérique peuvent jouer un rôle important dans l'intégration économique de la région des Grands Lacs africains en augmentant les recettes fiscales et en facilitant les échanges commerciaux. Cependant, il est important de prendre en compte les défis potentiels associés à la mise en œuvre de ces technologies pour garantir leur efficacité et leur durabilité.

TITRE II :

LA TRANSPARENCE FISCALE COMME ÉLÉMENT EFFICACE D'INTÉGRATION DANS LES GRANDS LACS AFRICAINS

971. La transparence fiscale est un levier essentiel pour favoriser l'intégration économique dans la région des Grands Lacs africains, une zone marquée par des défis de gouvernance, de corruption et d'évasion fiscale.
972. Dans un contexte où les économies sont interconnectées et où la coopération régionale est indispensable, la mise en place de mécanismes de transparence fiscale permet de renforcer la confiance entre les États, d'attirer les investissements et d'améliorer les recettes publiques. Ce sujet est d'autant plus pertinent que les pays de cette région, comme la RDC, le Rwanda, le Burundi, la Tanzanie, le Kenya et l'Ouganda, doivent harmoniser leurs politiques fiscales pour une meilleure compétitivité et un développement économique durable.
973. Dès lors, il convient d'analyser comment la transparence fiscale peut être un élément efficace d'intégration régionale et quels en sont les principaux défis et opportunités.
974. Ce qui permettra de parler des effets globalement bénéfiques de la transparence fiscale (chapitre 1^{er}), suivi de la détermination empirique des conditions de la transparence fiscale traitement (chapitre 2^{ème}) faite après une analyse profonde sur les résultats de toute la recherche menée sur terrain depuis le début, en allant de la collecte des données jusqu'à l'interprétation des résultats.

CHAPITRE 1

LES EFFETS GLOBALEMENT BÉNÉFIQUES DE LA TRANSPARENCE FISCALE

975. La transparence fiscale qui constitue notre étude de recherche est une valeur incontestée, qui, couplée à d'autres, rendrait les administrations fiscales plus performantes et capables de répondre aux préoccupations soulevées tant au sein même desdites administrations qu'auprès des publics qui attendent d'elles des meilleurs services rendus.

976. Cependant, pour ce chapitre, nous nous étendons sur les critiques, après avoir exalté les hauts faits de la transparence, faites par différents auteurs en rapport avec l'étude de la transparence fiscale dans sa configuration actuelle. Ainsi, nous observons l'affaiblissement des entreprises qui appliquent l'assistance fiscale internationale dans le cadre de l'échange de renseignements entre les États (section Ière), avant de voir dans les détails les péripéties que connaissent la même assistance fiscale internationale dans certaines affaires importantes (section II).

Section 1 : L'argument non convainquant de l'affaiblissement des entreprises

977. Parmi les critiques faites à l'assistance fiscale internationale depuis toujours, il y a l'affaiblissement croissant des entreprises. L'assistance fiscale internationale, c'est-à-dire l'échange de renseignements entre les fics du monde entier (ou presque) sur leurs propres ressortissants, connaît un essor phénoménal depuis une dizaine d'années, à la faveur de la quasi-disparition du secret bancaire et du secret fiscal. Bercy vante cette politique comme nécessaire à la lutte contre l'évasion fiscale internationale.

978. A ceci près que cette assistance administrative internationale se révèle être un fabuleux outil d'intelligence économique au préjudice des entreprises françaises, et met le fisc français au service des fics étrangers pour leurs propres intérêts fiscaux. Ces échanges de renseignements⁵⁸² permettent de plus aux États-Unis, qui n'y participent pas ou très peu, de devenir le premier paradis fiscal du monde, offrant secret bancaire et opacité fiscale,

⁵⁸² P. BRUNEAU Ménard, Charles *et al.*, *Le Fisc tout puissant : contribuable et administration : l'inégalité des armes*, Le Cercle des fiscalistes, Paris, Francis Lefebvre, 2020, p. 111 et suiv.

tandis qu'ils imposent aux autres pays, via les normes OCDE, les accords FATCA, une transparence intransigeante. Cette politique fonctionne comme le plus prodigieux aspirateur à capitaux jamais conçu, en faveur des États-Unis et au détriment de notre attractivité.

979. L'« Assistance Administrative Internationale » (AAI) consiste pour des États à communiquer à d'autres États des renseignements sur leurs propres ressortissants : les administrations fiscales acceptent de mettre en œuvre leurs pouvoirs de contrainte et d'enquêter sur leurs citoyens et leurs entreprises pour répondre aux demandes que leur adressent des administrations étrangères. C'est une pratique récente sous sa forme actuelle, elle a été développée de façon systématique, sous la forte pression de l'OCDE et des États-Unis, depuis une quinzaine d'années⁵⁸³.

980. Si on prend un peu de recul, on est forcé de se dire que l'idée même qu'un État s'engage à communiquer à des services fiscaux étrangers des informations sur ses propres ressortissants est surprenante : elle heurte la protection qu'un État doit à ses ressortissants, puisque ces informations seront utilisées contre ses citoyens et contre ses entreprises.

981. Pour l'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Économiques), qui a mis en place une initiative pour lutter contre l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices (BEPS, en anglais) des entreprises multinationales. Cette initiative vise à garantir que les entreprises paient leurs impôts là où elles exercent réellement leurs activités économiques et à prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales internationales.

982. Cependant, certaines critiques ont soulevé la question de savoir si cette initiative pourrait affaiblir les entreprises en limitant leur capacité à faire des optimisations fiscales légales. En effet, certaines entreprises ont utilisé des arrangements fiscaux complexes pour minimiser leurs obligations fiscales dans les pays où elles opèrent, ce qui leur a permis de déclarer des bénéfices dans des pays à faible taux d'imposition⁵⁸⁴.

983. En fin de compte, l'OCDE considère que la mise en place de règles fiscales plus transparentes et plus cohérentes est un moyen de renforcer la confiance des entreprises et

⁵⁸³ On peut dater le formidable développement de l'AAI de 1995, année d'entrée en vigueur de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE.

⁵⁸⁴ CLAUSING, K. (2016). L'effet du transfert de bénéfices sur l'assiette de l'impôt sur les sociétés aux États-Unis et au-delà. *Journal fiscal national*, 69(4), 905-934.

des investisseurs dans le système fiscal international. Cela devrait en fin de compte conduire à une concurrence fiscale plus équitable et à une répartition plus équitable de la charge fiscale entre les entreprises et les gouvernements⁵⁸⁵.

984. Dans cette section, nous nous concentrerons sur la mort du secret bancaire (§1) et sur la transparence fiscale à tout prix ? (§2).

§1. La mort du secret bancaire suisse

985. La fin du secret bancaire suisse et l'augmentation de la transparence fiscale ont eu un impact significatif sur le fonctionnement du système financier international et sur les entreprises. Voici quelques-uns des impacts les plus importants :

1. **Perte de confidentialité pour les clients** : L'un des effets les plus immédiats de la fin du secret bancaire suisse a été la perte de confidentialité pour les clients des banques suisses et la réduction de l'attrait de la Suisse en tant que centre financier offshore⁵⁸⁶ ;
2. **Augmentation de la conformité fiscale** : Les banques ont dû se conformer à des normes fiscales plus strictes, notamment en fournissant des informations sur les clients aux autorités fiscales étrangères. Les individus et les entreprises ont également été soumis à une pression accrue pour se conformer aux obligations fiscales internationales⁵⁸⁷ ;
3. **Réduction de l'évasion fiscale** : Les mesures de transparence fiscale ont permis de réduire l'évasion fiscale, en rendant plus difficile pour les contribuables de cacher des actifs et des revenus dans des comptes bancaires offshore⁵⁸⁸ ;
4. **Renforcement de la coopération fiscale internationale** : Les mesures de transparence fiscale ont renforcé la coopération entre les gouvernements en matière de lutte contre la fraude fiscale, en facilitant l'échange d'informations fiscales entre les pays⁵⁸⁹.

986. Par contre, les anti-transparences fiscales considèrent la fin du secret bancaire suisse comme une atteinte à la vie privée et à la sécurité financière des citoyens⁵⁹⁰. Selon eux, la divulgation des informations financières pourrait conduire à des abus, notamment en matière d'extorsion ou de chantage.

⁵⁸⁵ Stiglitz, J.E. (2019). Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales. *Journal des perspectives économiques*, 33(4), 28-49.

⁵⁸⁶ THIEMANN, A. (2018). Paradis fiscaux et production du secret offshore : miser sur le secret. *Économie et société*, 47(1), Pp.1-26.

⁵⁸⁷ SPENGEL, C., & Schuster, B. (2018). La fin du secret bancaire ? Une évaluation de l'échange automatique germano-suisse d'informations bancaires. *Études fiscales*, 39(3), 405-433.

⁵⁸⁸ THIEMANN, A, *op Cit*.

⁵⁸⁹ *Ibid*.

⁵⁹⁰ "La mort du secret bancaire suisse : qu'est-ce que cela signifie ?" par Dan Alex POPESCU, publié dans le magazine Forbes en 2015.

987. Ils estiment également que cela pourrait entraîner une fuite des capitaux des banques suisses vers d'autres paradis fiscaux, affaiblir la compétitivité de la Suisse en tant que centre financier mondial et potentiellement conduire à des pertes d'emplois⁵⁹¹.

988. Pour les anti-transparences fiscales, ils considèrent que la fin du secret bancaire suisse aurait des effets négatifs sur l'économie suisse et les droits des citoyens. Mais, en fin de compte, la fin du secret bancaire suisse et l'augmentation de la transparence fiscale ont contribué à la création d'un système financier international plus équitable et plus transparent. Cependant, certaines critiques ont souligné que cela pourrait avoir des conséquences négatives pour les économies en développement qui dépendent des flux financiers internationaux pour leur financement.

A- Le secret bancaire a été banni presque partout dans le monde

989. Le secret bancaire est depuis de longues années la cible de l'OCDE et de l'Union européenne, au point que la plupart des hommes politiques ont abandonné l'idée même de protéger le secret fiscal, toute velléité en ce sens étant interprétée, notamment par certaines ONG extrémistes de la transparence, comme une volonté de protéger les fraudeurs.⁵⁹²

990. La fin du secret bancaire dans de nombreux pays présente à la fois des avantages et des inconvénients⁵⁹³.

991. **Les avantages incluent :**

1. ***La lutte contre la fraude fiscale*** : le secret bancaire permettait aux personnes de dissimuler leur argent et leurs revenus pour éviter de payer des impôts. La fin du secret bancaire facilite la détection de ces fraudes et permet de récupérer des sommes importantes pour les budgets des États⁵⁹⁴.
2. ***La lutte contre le blanchiment d'argent*** : le secret bancaire pouvait également être utilisé pour cacher des activités criminelles comme le blanchiment d'argent. La fin du secret bancaire rend plus difficile la dissimulation de ces activités illicites.

⁵⁹¹ "The Demise of Swiss Bank Secrecy: Risk and Opportunity for Switzerland" par Sébastien Jodoin, publié dans la revue *Revue suisse de science politique* en 2016.

⁵⁹² P. BRUNEAU Ménard, Charles *et al.*, *Le Fisc tout puissant, op. cit.*

⁵⁹³ "The Pros and Cons of Bank Secrecy" de The Balance (2019) - Cet article présente les avantages et les inconvénients du secret bancaire et de sa fin.

⁵⁹⁴ *Ibidem.*

3. **La transparence financière** : la fin du secret bancaire permet de renforcer la transparence financière et d'améliorer la confiance dans le système bancaire.

992. Cependant, il y a également **des inconvénients à la fin du secret bancaire** :

1. **La protection de la vie privée** : certaines personnes peuvent considérer que la fin du secret bancaire porte atteinte à leur vie privée et à leurs données personnelles.

2. **La concurrence internationale** : la fin du secret bancaire dans certains pays peut créer une concurrence internationale déloyale pour les établissements bancaires qui étaient connus pour offrir des services de confidentialité.

3. **La perte de certains clients** : avec la fin du secret bancaire, certains clients peuvent décider de retirer leur argent des banques qui ne garantissent plus de confidentialité⁵⁹⁵.

993. Globalement, la fin du secret bancaire suisse et dans une grande partie des États du monde présente des avantages et des inconvénients qui doivent être pris en compte par les gouvernements et les établissements bancaires.

B- La fin du secret bancaire, les États ont aussi renoncé à protéger le secret fiscal de leurs propres ressortissants

994. Le secret fiscal est reconnu dans la plupart des pays du monde : une administration fiscale doit garder confidentiellement les renseignements qu'elle détient sur ses contribuables. Ce secret est la contrepartie indispensable des prérogatives régaliennes qui lui sont accordées. En application du principe du secret fiscal, le fisc d'un pays se doit de refuser de divulguer à un autre Etat les renseignements dont il dispose, car il n'en dispose que pour les besoins de l'application de ses lois fiscales.⁵⁹⁶

995. La fin du secret bancaire a effectivement entraîné la renonciation des États à protéger le secret fiscal de leurs propres ressortissants. Cette mesure a été prise dans le but de lutter contre l'évasion fiscale et de promouvoir la transparence fiscale⁵⁹⁷.

996. En effet, le secret bancaire permettait aux contribuables de dissimuler leurs avoirs à l'étranger et de ne pas déclarer ces revenus aux autorités fiscales de leur pays d'origine.

⁵⁹⁵ "The End of Bank Secrecy: What It Means for Tax Evasion and Money Laundering" de Knowledge@Wharton (2014) - Cet article explore les conséquences de la fin du secret bancaire sur la lutte contre l'évasion fiscale et le blanchiment d'argent.

⁵⁹⁶ P. BRUNEAU Ménard, Charles *et al.*, *Le Fisc tout puissant*, *op. cit.*

⁵⁹⁷ "Fin du secret bancaire : Les États renoncent aussi à protéger le secret fiscal de leurs propres ressortissants", La Tribune, 14 septembre 2016, <https://www.latribune.fr/economie/finances-publiques/fin-du-secret-bancaire-les-etats-renoncent-a-protoger-le-secret-fiscal-de-leurs-propres-ressortissants-607181.html>

En renonçant à protéger le secret fiscal de leurs propres citoyens, les États peuvent désormais partager des informations entre eux afin de mieux lutter contre la fraude fiscale et d'assurer une meilleure répartition de l'impôt⁵⁹⁸.

997. Dans le même ordre d'idée, le magazine Euro Money a publié un article en 2019 intitulé "Transparence ou secret ? La fin du secret bancaire en Europe" (en anglais "Transparency or secrecy? The end of banking secrecy in Europe"). Cet article⁵⁹⁹ explore l'impact de la fin du secret bancaire sur le secteur bancaire européen, ainsi que sur la manière dont les gouvernements ont réagi à cette mesure. Le magazine y explique que la fin du secret bancaire a entraîné un certain nombre de changements dans l'industrie bancaire européenne, tels que l'augmentation des échanges d'informations fiscales entre les différents pays et l'adoption de mesures plus strictes pour lutter contre la fraude fiscale.
998. Cependant, l'article soulève également certaines inquiétudes concernant la perte de confidentialité pour les clients des banques, ainsi que le risque de violation de la vie privée. Les banques doivent désormais être plus transparentes sur les avoirs de leurs clients et sur les transactions effectuées sur ces avoirs, ce qui peut être considéré comme une atteinte à la vie privée⁶⁰⁰.
999. En fin de compte, l'article conclut que la fin du secret bancaire est une étape importante dans la lutte contre la fraude fiscale et la promotion de la transparence fiscale, mais qu'elle doit être équilibrée avec le respect de la vie privée des clients des banques.
1000. Cependant, il a été constaté par certains observateurs que même les États-Unis, après avoir poussé l'OCDE à engager la lutte contre le secret fiscal et le secret bancaire, ont refusé de signer les accords promus par l'OCDE ou de ratifier ceux qu'ils avaient signés, lesquels ne fonctionnent donc plus qu'à sens unique (on y reviendra plus loin).

§2. La transparence fiscale à tout prix

1001. Depuis le sommet du G20 de Londres de 2009, l'OCDE a lancé un programme de plus en plus contraignant pour obliger les États à adopter une totale transparence sur les données fiscales de leurs propres ressortissants, tant pour les entreprises que pour les

⁵⁹⁸ "Transparence ou secret ? La fin du secret bancaire en Europe" de EuroMoney (2019) - Cet article analyse les implications de la fin du secret bancaire en Europe.

⁵⁹⁹ "Transparence ou secret ? La fin du secret bancaire en Europe" de EuroMoney (2019).

⁶⁰⁰ Ibidem.

particuliers, sous le prétexte que la fraude fiscale aurait été la cause de la crise financière de 2008⁶⁰¹.

1002. Cette révolution juridique ne concerne pas que les trente pays membres de l'OCDE, car ces dernières années, l'OCDE a élargi son champ d'action vers ce qu'elle appelle l'« *inclusive framework* » (en français le cadre inclusif), c'est-à-dire un groupe de plus de 100 pays, incluant les principaux pays émergents. Les pays en voie d'adopter cette religion de la transparence représentent **80%**⁶⁰² des échanges et de l'investissement dans le monde. L'OCDE est en train de devenir une ONU économique... en moins démocratique car ces États ne sont jamais réunis en assemblée générale.⁶⁰³

A- La transparence fiscale, une dérive vers la pêche aux renseignements ?

1003. La transparence fiscale est un sujet complexe qui fait régulièrement l'objet de débats et de controverses. Certains soutiennent que la transparence fiscale est essentielle pour garantir l'équité fiscale et lutter contre la fraude fiscale, tandis que d'autres affirment que cela peut conduire à une violation de la vie privée et à une chasse aux renseignements.

1004. Cependant, il est important de noter que la transparence fiscale ne signifie pas nécessairement la divulgation de toutes les informations fiscales de chaque contribuable. Au lieu de cela, il peut s'agir de la publication de données agrégées sur les recettes fiscales, les taux d'imposition, les exemptions fiscales, etc. Afin de permettre un examen public et une évaluation de la politique fiscale.

1005. A l'origine, l'OCDE interdisait aux États de demander des renseignements qui n'ont aucun lien avec une enquête ou un contrôle en cours, c'est-à-dire « d'aller à la pêche aux renseignements »⁶⁰⁴.

1006. En fin de compte, la question de la transparence fiscale doit être soigneusement examinée pour trouver un équilibre entre la nécessité d'une politique fiscale juste et efficace et le respect de la vie privée des individus.

⁶⁰¹ Cet argument n'a jamais été validé par aucun économiste.

⁶⁰² Chiffre de l'OCDE

⁶⁰³ OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange des renseignements à des fins fiscales. Transparence fiscale en Afrique, Rapport de progrès de l'initiative Afrique 2018*, ocde, 2019, p. 8 à 9.

⁶⁰⁴ *En Arabie Saoudite et d'autres pays, le Parlement a refusé de ratifier des accords d'échange de renseignements avec certains Etats n'offrant pas de garantie suffisante à cet égard. Mais ces refus sont quand même rares, malgré que de nombreux Etats n'offrent pas de garanties requises.*

B- L'OCDE, absence de contrôle juridictionnel sur les transmissions de renseignements

1007.L'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Économiques) est une organisation internationale qui vise à promouvoir la coopération économique entre les pays membres. En ce qui concerne l'échange de renseignements, l'OCDE a élaboré un ensemble de normes internationales pour lutter contre l'évasion fiscale et le blanchiment d'argent⁶⁰⁵.

1008.Ces normes prévoient que les pays membres s'engagent à échanger des renseignements fiscaux sur demande, de manière efficace et rapide, sans qu'il soit nécessaire de fournir une justification particulière. Cependant, chaque pays membre est responsable de garantir que les renseignements transmis sont conformes à son droit interne, et que la vie privée et les droits des contribuables sont protégés.

1009.En ce qui concerne le contrôle juridictionnel des transmissions de renseignements, chaque pays membre est libre d'établir ses propres règles en la matière. Cependant, l'OCDE recommande fortement que les pays membres fournissent un contrôle juridictionnel adéquat pour garantir la protection des droits des contribuables⁶⁰⁶.

1010.Cependant, certains militants de la transparence fiscale considèrent que l'absence de contrôle juridictionnel sur les transmissions de renseignements lors de l'échange de renseignements fiscaux peut entraîner des violations de la vie privée et des droits des contribuables. Ils estiment que certains pays pourraient abuser de l'échange de renseignements pour harceler fiscalement des personnes ou des entreprises qui n'ont rien à se reprocher⁶⁰⁷.

1011.Il est vrai que chaque pays membre est responsable de garantir que les renseignements transmis sont conformes à son droit interne, mais les opposants à l'échange de renseignements considèrent que les contrôles juridictionnels doivent être plus rigoureux pour garantir que les droits des contribuables sont respectés. Il est donc important de continuer à surveiller l'échange de renseignements fiscaux entre les pays membres de

⁶⁰⁵ Rapport de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale (2019) : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-automatique-de-renseignements/>

⁶⁰⁶ "Echange de renseignements fiscaux : une coopération internationale à double tranchant" par Nicolas Jacquot, Revue internationale de droit économique (2015) : https://www.persee.fr/doc/ride_1774-6703_2015_num_29_1_5823

⁶⁰⁷ *Ibid.*

l'OCDE et de veiller à ce que la vie privée et les droits des contribuables soient protégés.

1012. Les États-Unis, quant à eux, ont indiqué, lors de la signature de la Convention Multilatérale sur l'Assistance Administrative, que les autorités américaines peuvent avoir l'obligation d'informer un ressortissant des États-Unis avant de transmettre des renseignements sur cette personne. Ils ont en outre institué une procédure administrative prévoyant une telle notification à un résident ou un ressortissant des États-Unis même dans les cas où cet avis n'est pas exigé par la loi⁶⁰⁸.

Section 2 : Les effets concrets de l'assistance administrative internationale

1013. L'OCDE est une organisation internationale qui a pour objectif de promouvoir des politiques économiques efficaces et durables pour améliorer le bien-être économique et social dans le monde entier.

1014. L'assistance administrative internationale, quant à elle, est un mécanisme qui permet aux pays de coopérer entre eux pour lutter contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale en échangeant des informations sur les contribuables qui ont des comptes ou des actifs à l'étranger. Cette assistance est essentielle pour garantir la justice fiscale et éviter que des personnes ou des entreprises ne profitent de failles dans le système pour ne pas payer leur juste part d'impôts⁶⁰⁹.

1015. Cependant, l'assistance administrative internationale n'a pas toujours été facile à mettre en place. Les pays ont souvent des réglementations différentes en matière de confidentialité et de protection des données, ce qui peut rendre difficile la collecte et le partage d'informations fiscales. De plus, certains pays sont réticents à partager des informations sur leurs contribuables pour des raisons politiques ou économiques.

1016. On déterminera dans cette section la place de la transparence fiscale dans le plan BEPS (§2), avant d'évoquer l'assistance administrative internationale sur les transmissions de renseignements (§1).

⁶⁰⁸ « Treasury News Releases : Tax Notes International », Aout 1989, p. 195 ; « Treasury News Releases : Tax Notes International », avril 1991, p. 456.

⁶⁰⁹ OCDE (2021), "Standard pour l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers en matière fiscale". Disponible sur : <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/>

§1. L'assistance administrative internationale, outil d'intelligence économique

1017. L'assistance administrative internationale est un outil important pour lutter contre l'évasion fiscale et favoriser la transparence fiscale. En effet, grâce à cet outil, les administrations fiscales des différents pays peuvent collaborer et échanger des informations sur les contribuables, leurs activités et leurs avoirs financiers. Cela permet d'identifier les cas de fraude fiscale et de récupérer les impôts qui n'ont pas été payés⁶¹⁰.

1018. Cependant, certains individus ou entreprises s'opposent à ce mécanisme de transparence fiscale et considèrent l'assistance administrative internationale comme un outil d'intelligence économique permettant aux administrations fiscales de collecter des informations sur les entreprises et les investisseurs pour les transmettre à d'autres pays⁶¹¹.

1019. Il est important de souligner que l'assistance administrative internationale ne sert pas à collecter des informations sans justification, mais à lutter contre la fraude fiscale. Les administrations fiscales doivent respecter le droit à la vie privée des contribuables⁶¹² et ne peuvent transmettre des informations que dans le cadre d'une enquête fiscale légitime.

1020. En résumé, l'assistance administrative internationale est un outil essentiel pour favoriser la transparence fiscale et lutter contre la fraude fiscale, et il est important que les individus et les entreprises se conforment aux règles fiscales internationales pour assurer une contribution juste et équitable à la société.

A- L'échange de renseignements est assez peu réciproque, et quasi-inexistant avec États-Unis

1021. Le bilan de l'échange de renseignements est considéré comme peu réciproque voire "quasiment nul" aux États-Unis. Il y a plusieurs raisons possibles à cela, dont notamment :

1022. Premièrement, chaque État membre a sa propre législation et ses propres politiques de sécurité nationale en matière de partage de renseignements. Il peut y avoir des

⁶¹⁰ "L'assistance administrative internationale en matière fiscale : état des lieux et perspectives" de l'Union européenne (2016)

⁶¹¹ "Transparence fiscale : un enjeu pour la justice sociale" de la Fondation Jean Jaurès (2014)

⁶¹² *Ibid.*

différences de priorités ou de niveaux de classification des informations, ce qui peut rendre l'échange difficile.

1023. Deuxièmement, il y a parfois un manque de confiance entre les États membres, qui peut être dû à des divergences politiques ou historiques, des différences linguistiques ou culturelles, ou encore des rivalités en matière de sécurité nationale.

1024. Troisièmement, l'Union européenne (UE) n'a pas encore mis en place une véritable structure commune pour le partage d'informations entre les États membres. Cela peut limiter la capacité de l'UE à recueillir et à partager efficacement des informations de sécurité.

1025. Cependant, il y a eu des initiatives pour renforcer la coopération entre les États membres en matière de renseignement, notamment par le biais d'agences telles qu'Europol et Frontex. De plus, la menace terroriste a conduit les États membres à prendre des mesures plus concrètes pour améliorer le partage de renseignements, notamment par la création d'un Centre européen de lutte contre le terrorisme au sein d'Europol.

1026. Pour les États-Unis, trois principales raisons qu'on peut épingle⁶¹³ :

1. Les États-Unis ont souvent été accusés de ne pas partager suffisamment de renseignements avec leurs partenaires étrangers, même avec les pays alliés. Par conséquent, cela a pu avoir un effet dissuasif sur les autres pays pour partager également leurs informations avec les États-Unis ;
2. Il y a eu des préoccupations concernant la protection des données et de la vie privée après les révélations de l'ancien entrepreneur de la sécurité nationale Edward SNOWDEN sur la surveillance de masse menée par la National Security Agency (NSA) aux États-Unis. Ces révélations ont conduit certains pays à adopter des lois plus strictes pour protéger leurs données, ce qui peut avoir rendu plus difficile pour les États-Unis d'obtenir des informations d'autres pays⁶¹⁴ ;
3. Les différences culturelles peuvent également jouer un rôle dans la façon dont les pays abordent l'échange de renseignements. Certains pays pourraient être plus réticents à partager des informations avec les États-Unis en raison de différences politiques ou d'une méfiance historique.

⁶¹³ BIRD, R.M. (2015). Échange automatique d'informations : qu'est-ce que c'est, comment ça marche et pourquoi c'est important. Notes fiscales internationales, 80(5), 469-480.

⁶¹⁴ AICPA. (2019). Déclaration d'informations fiscales mondiales. Institut américain des CPA.

1027. En ce qui concerne l'échange de renseignements fiscaux aux États-Unis, il est vrai que cela dépend des accords fiscaux bilatéraux signés entre les États-Unis et les autres pays. Cependant, il y a eu des efforts récents pour renforcer la coopération fiscale internationale, notamment avec la mise en place de la loi américaine FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) en 2010. Cela a incité de nombreux pays à négocier des accords d'échange automatique d'informations fiscales avec les États-Unis.

B- Les actions du plan BEPS et la loi FATCA

1) Les actions du plan BEPS

1028. Le programme BEPS est décomposé en actions⁶¹⁵. Il y a 15 actions spécifiques visant à réformer le cadre fiscal international et à renforcer la coopération entre les pays pour empêcher les entreprises multinationales de transférer artificiellement leurs bénéfices vers des juridictions à faible fiscalité. Ces actions couvrent un large éventail de domaines, notamment les règles de prix de transfert, la transparence fiscale, la neutralisation des régimes fiscaux préjudiciables, la protection des bases d'imposition contre l'érosion et le transfert de bénéfices, ainsi que la résolution des différends fiscaux.

1029. Aussi, le Plan BEPS vise à moderniser le cadre fiscal international pour le rendre plus adapté à l'économie mondialisée et numérisée d'aujourd'hui, en garantissant que les entreprises multinationales paient leur juste part d'impôts là où elles réalisent leurs bénéfices économiques réels. Il s'agit d'une initiative majeure qui a suscité un large soutien au niveau international et qui a conduit à des réformes importantes dans de nombreux pays à travers le monde. Afin de « mieux aligner le lieu où les bénéfices sont imposés et celui de l'exercice des activités économiques et de la création de valeur », l'OCDE a proposé⁶¹⁶, en substance, les mesures ci-dessous que nous résumons comme suit :

- **Action 1** : relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique⁶¹⁷ ; diverses approches ont été examinées, mais l'OCDE n'a pas fait, à ce stade, de

⁶¹⁵ L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS, de l'acronyme anglais) désignent les stratégies de planification fiscale utilisées par les entreprises multinationales qui exploitent les différences dans les règles fiscales pour éviter de payer des impôts.

⁶¹⁶ Bruno GOUTHIERE. Les impôts dans les affaires internationales, 17^e édition Lefebvre Dalloz, 2023. Page 1301 et suiv.

⁶¹⁷ OCDE. **L'action 1** identifie les principales difficultés **posées par l'économie numérique** pour l'application des règles fiscales internationales existantes et élabore des solutions détaillées pour les résoudre, en adoptant une démarche globale et en tenant compte à la fois de la fiscalité directe et indirecte. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/actions-beps.htm>

recommandation précise concernant ce secteur particulier ; en ce qui concerne la TVA, il a été suggéré d'appliquer les principes de taxation dans le pays de destination, comme au sein de l'Union européenne ;

- **Action 2** : neutraliser les effets des dispositifs hybrides⁶¹⁸ ; l'OCDE a souhaité limiter les cas de double non-imposition en neutralisant les avantages fiscaux qui découlent des asymétries internationales, en mettant un terme aux déductions multiples au titre d'une même dépense, aux déductions opérées dans un pays sans imposition correspondante dans un autre et à la génération de plusieurs crédits d'impôt pour un seul impôt étranger acquitté ;
- **Action 3** : concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées⁶¹⁹. L'OCDE n'a pas requis de standard minimum mais a proposé des options aux pays qui souhaiteraient mettre en place des dispositifs du type de l'article 209 B du CGI. Ont notamment été examinés les critères liés à l'imposition à l'étranger, les règles de calcul des bénéficiaires, l'élimination des doubles impositions, etc. ;
- **Action 4** : limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers⁶²⁰ ; l'OCDE a décidé de promouvoir une approche commune permettant d'établir un lien direct entre les déductions nettes de charges d'intérêts et le revenu imposable issu des activités économiques de l'entité débitrice ; a ainsi été proposée la mise en place obligatoire de ratios de déductibilité (entre 10 % et 30 % de l'Ebitda), assortie, de façon facultative, de règles de minimis, de la fixation de seuils et de plafonds dépendants des ratios du groupe et de la possibilité de reporter en avant ou en arrière les intérêts non déduits ;
- **Action 5** : lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables⁶²¹, en prenant en compte la transparence et la substance ; en ce qui concerne les régimes fiscaux préférentiels applicables à la propriété intellectuelle, l'OCDE a développé une « théorie du lien » (« Nexus Approach ») selon laquelle les avantages fiscaux en la matière ne sont acceptables qu'en présence d'une activité significative de recherche et développement dans le pays considéré ; l'échange automatique des éléments principaux des rulings délivrés a également été proposé ;

⁶¹⁸ OCDE 2014. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264225268-fr.pdf?expires=1715579827&id=id&accname=guest&checksum=F2C6A060FE7EBF107A7EC9DD41C84E41>

⁶¹⁹ OCDE. Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées, Action 3 - Rapport final 2015. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/concevoir-des-regles-efficaces-concernant-les-societes-etrangees-controlees-action-3-rapport-final-2015-9789264248489-fr.htm>

⁶²⁰ OCDE. Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers, Action 4 - 2015 Rapport final. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/limiter-l-erosion-de-la-base-d-imposition-faisant-intervenir-les-deductions-d-interets-et-d-autres-frais-financiers-action-9789264250154-fr.htm>

⁶²¹ Le rapport Action 5 couvre deux domaines principaux : (i) **l'application du critère de « l'activité substantielle » pour déterminer si les régimes fiscaux sont dommageables ; et (ii) améliorer la transparence**. Le rapport Action 5 comprend également une stratégie visant à étendre l'examen des régimes préférentiels au-delà des pays de l'OCDE et du G20. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/lutter-plus-efficacement-contre-les-pratiques-fiscales-dommageables-en-prenant-en-compte-la-transparence-et-la-substance-action-5-rapport-final-2015_9789264255203-fr

- **Action 6** : empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales⁶²² ; de nouvelles règles anti-abus ont été proposées dans le cadre d'un standard minimum destiné à lutter contre les stratégies de « chalandage fiscal » (« treaty shopping ») par lesquelles une personne qui n'est pas résidente d'un État tente d'obtenir les avantages d'une convention fiscale conclue par cet État ;
- **Action 7** : empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable⁶²³ ; l'OCDE a proposé, et ces propositions ont rapidement été adoptées et incorporées dans l'instrument multilatéral, de modifier la définition de l'établissement stable pour mettre en échec les stratégies faisant appel à des commissionnaires plutôt qu'à des distributeurs ou celles qui consistent à fragmenter artificiellement les activités ;
- **Actions 8 à 10** : aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur⁶²⁴ ; les recommandations visaient à une meilleure mise en correspondance des bénéfices opérationnels et des activités économiques dont ils sont issus et à ne prendre en compte l'allocation contractuelle des risques que si elle correspond aux pratiques réelles de prise de décision et de contrôle effectif de ces risques ;
- **Action 11** : mesurer et suivre les données relatives au Beps⁶²⁵ ; des actions de suivi ont été prévues par l'examen des mesures prises par les pays pour adopter les recommandations de l'OCDE : un tableau de bord a été créé pour suivre différents indicateurs des pratiques de Beps ;
- **Action 12** : règles de communication obligatoire d'informations relatives aux schémas fiscaux agressifs⁶²⁶ ; OCDE n'a pas proposé de standard minimum mais discuté des options offertes aux États qui souhaiteraient mettre en place des règles de communication obligatoire d'informations pour lutter contre la « planification fiscale agressive » ;

⁶²² L'**Action 6** du Projet BEPS mené par l'OCDE et le G20 mentionne l'utilisation abusive des **conventions fiscales** et, en particulier, le chalandage fiscal comme l'une des principales sources de préoccupation dans le domaine de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264278035-fr.pdf?expires=1715579064&id=id&accname=guest&checksum=FC530D3FE85A8F365F49E34F4A52DB10>

⁶²³ OCDE, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015 », 2016, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264255227-fr>.

⁶²⁴ OCDE, « Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015 », 2016, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264249202-fr>.

⁶²⁵ **OCDE**, « Mesurer et suivre les données relatives au beps, action 11 - rapport final 2015 », 2017, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264282711-fr>.

⁶²⁶ Le Plan d'**action BEPS** reconnaît qu'une des principales difficultés rencontrées par l'administration **fiscale** tient à l'absence d'**informations** exhaustives, pertinentes et transmises en temps utile sur les stratégies de planification **fiscale** à caractère potentiellement **agressif** ou abusif. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264252417-fr.pdf?expires=1715578421&id=id&accname=guest&checksum=37B08E12B923072BC51DABDCDC1CE654E>

- **Action 13** : documentation des prix de transfert⁶²⁷ ; l'OCDE a préconisé la révision des règles applicables à la documentation relative aux prix de transfert ainsi que le développement d'un modèle commun de communication d'informations pays par pays. L'idée est d'obliger les groupes internationaux à fournir aux administrations concernées, sous une forme standardisée, des informations sur la répartition mondiale de leurs revenus, leur activité économique et les impôts payés dans les différents pays ; — Cadre inclusif sur le BEPS : Action 13 ») ;
- **Action 14** : accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends⁶²⁸ ; à cette fin ont été proposées la mise en place d'un standard minimal concernant le règlement des différends liés aux conventions fiscales et l'introduction d'une clause d'arbitrage dans l'instrument multilatéral prévu à l'Action 15 ; l'OCDE considère que les progrès en la matière sont continus et publie régulièrement des rapports sur la mise en œuvre effective des mécanismes proposés à ce titre ;
- **Action 15** : élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales⁶²⁹ ; cet instrument multilatéral a été effectivement préparé en 2016/2017, et il a été signé à Paris le 7 juin 2017. Afin d'associer à ces réflexions le plus grand nombre d'administrations, l'OCDE a créé, le 23 février 2016, un nouveau « forum » permettant à l'ensemble des États et territoires intéressés de participer à ses travaux en qualité d' « Associés au projet Beps », agissant sur un pied d'égalité avec les membres de l'OCDE et du G20 pour finaliser l'élaboration des normes et pour l'examen et le suivi de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures du projet.

1030. Par exemple, l'action 4 est relative aux charges financières. Il s'agit de combattre une pratique consistant à implanter une filiale dans un État où ces charges sont entièrement, ou largement, déductibles. Une autre filiale, établie dans un paradis fiscal, accorde à la première un prêt dont le montant est excessif, en ce sens qu'il dépasse les besoins de financement de l'emprunteuse. Celle-ci déduit des charges financières importantes, tandis que les intérêts qu'elle verse à la prêteuse sont faiblement imposés.

1031. Le programme BEPS conduit les États signataires de l'instrument multilatéral à retenir les mêmes règles en matière de déduction des charges financières, règles notamment

⁶²⁷ OCDE, « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015 », 2015, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264248502-fr>.

⁶²⁸ OCDE, *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends – Rapport par les pairs de PA, Maroc (Phase 2): Cadre inclusif sur le BEPS : Action 14*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, s.l., OECD, 14 avril 2022, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/accroitre-l-efficacite-des-mecanismes-de-reglement-des-differends-rapport-par-les-pairs-de-pa-maroc-phase-2_dac0192c-fr

⁶²⁹ OCDE. Action 15 : le point d'action 15 vise à développer un instrument multilatéral (L'IM BEPS). L'IM BEPS devrait être adopté par 100 pays. Cet IM BEPS permet aux pays de modifier rapidement leurs traités bilatéraux pour mettre en œuvre les mesures BEPS. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>

adoptées par la France. De cette façon, il n'y a plus d'avantage à localiser des dettes dans un État plutôt que dans un autre, puisque tous appliquent les mêmes normes de déductibilité des intérêts. La même méthode a été employée pour les redevances de brevets (action 5)⁶³⁰.

2) La loi FATCA est-elle une obéissance au fisc américain ?

1032. Un accord de coopération fiscale internationale d'un nouveau type a surgi en 2010 avec l'adoption aux États-Unis du Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), une législation destinée à l'origine à combattre l'évasion fiscale des contribuables américains qui dissimulaient leurs avoirs dans des institutions financières à l'étranger. Le problème est que le dispositif FATCA ne cible pas que les contribuables américains, ce qui serait légitime, mais également des personnes qui sont résidents d'autres pays, qui n'ont aucun lien substantiel avec les États-Unis, qui n'y ont jamais véritablement vécu, mais que le fisc américain qualifie de « américain person ».

1033. Pour les contribuables américains fortunés ayant recours à des banques privées sélectives et opaques, le FATCA a finalement atteint Monsieur et Madame tout le monde, citoyens et résidents fiscaux africains, parfois ne parlant un mot d'anglais mais, né aux États-Unis et donc subitement sommé par son agence bancaire de quartier de se mettre en conformité avec ses obligations réglementaires et fiscales au regard du droit américain, ou de prouver sa non-américanité », à moins que sa banque ne lui ferme tout simplement son compte parce qu'elle refuse des clients présentant des indices d'américanité⁶³¹.

1034. En effet, la loi FATCA est une loi américaine qui oblige les institutions financières non américaines à fournir des informations détaillées sur les comptes détenus par des citoyens américains ou des résidents fiscaux américains. Cette loi a été mise en place pour lutter contre l'évasion fiscale des Américains à l'étranger et a des répercussions importantes dans le monde entier⁶³².

1035. Du point de vue de nombreux pays, la loi FATCA est perçue comme une intrusion dans leur souveraineté et leur droit à la vie privée. En effet, les institutions financières de ces pays sont obligées de se conformer à la loi américaine, même si elles ne sont pas situées

⁶³⁰ C. DE LA MARDIERE. Ibidem. Page 370.

⁶³¹ Le Professeur BISMUTH cité par P. BRUNEAU M??nard, Charles *et al.*, *Le Fisc tout puissant*, op. cit., p. 137.

⁶³² "The Global Impact of FATCA : A Critical Analysis and Discussion" de R. Maurer et al., publié dans le *Journal of International Taxation*, 2014.

sur le territoire américain. Par exemple, les banques en Suisse ont dû se conformer à la loi FATCA et fournir des informations sur les comptes détenus par des citoyens américains, même si cela ne concerne pas directement leur pays⁶³³.

1036. De plus, certains pays ont exprimé des préoccupations quant aux coûts de mise en conformité avec la loi. Les institutions financières doivent mettre en place des procédures et des systèmes pour identifier les clients américains potentiels, ce qui peut être coûteux et complexe⁶³⁴.

1037. Cependant, certains pays ont également adopté leur propre législation pour lutter contre l'évasion fiscale, en utilisant la loi FATCA comme modèle. Par exemple, la Chine a mis en place sa propre version de la loi FATCA pour lutter contre l'évasion fiscale.

1038. En réalité, même si l'IRS n'utilise que partiellement les renseignements qui lui sont communiqués, la FATCA est doublement profitable aux États-Unis. D'une part, elle assure aux banques américaines un avantage concurrentiel sur les autres banques⁶³⁵. On a estimé que les coûts exposés par les banques non américaines pour mettre en œuvre et faire respecter la loi FATCA atteignent plusieurs milliards de dollars, alors que les banques américaines sont dispensées de ces coûts.

1039. D'autre part et surtout, elle sert d'épouvantail fiscal, puisque les accords FATCA agissent comme des répulsifs pour les épargnants et investisseurs américains, qui peuvent craindre que toute détention d'actifs financiers en dehors des États-Unis ne leur attire les foudres de l'IRS. Ils sont ainsi incités à conserver, rapatrier, transférer leurs capitaux aux États-Unis.⁶³⁶

1040. Les opposants à cette loi considèrent également que la loi FATCA a un impact disproportionné sur les Américains vivant à l'étranger, qui doivent faire face à des difficultés accrues pour ouvrir un compte bancaire et pour conserver des services bancaires

⁶³³ "FATCA : Legal Considerations for Non-U.S. Investment Funds" de D. Daley et J. Marcoux, publié dans l'International Tax Review, 2014. "FATCA : A Worldwide Perspective" de S. Hessler et N. Soer, publié dans l'International Tax Journal, 2013.

⁶³⁴ "FATCA : Legal Considerations for Non-U.S. Investment Funds" de D. Daley et J. Marcoux, publié dans l'International Tax Review, 2014.

⁶³⁵ « FATCA : Comment la loi américaine qui contrôle les comptes des étrangers fait trembler le monde » par Julien Bouissou, publié sur le site du journal Le Monde, 2013.

⁶³⁶ A.M. SWISSINFO.CH, « FATCA, l'arme fatale contre le secret bancaire », *op. cit.*

de base. Certains ont même été contraints de renoncer à leur citoyenneté américaine pour éviter les complications fiscales⁶³⁷.

1041. Autrement dit, la loi FATCA est perçue différemment par différentes parties prenantes. Bien qu'elle vise à lutter contre l'évasion fiscale, certains groupes européens la critiquent comme une interférence dans la souveraineté fiscale des pays étrangers et comme un fardeau supplémentaire pour les institutions financières et les citoyens américains à l'étranger⁶³⁸.

1042. En conclusion, la loi FATCA a des répercussions importantes dans le monde entier, avec des opinions partagées sur son efficacité et son impact sur la souveraineté et la vie privée des pays étrangers.

§2. La transparence fiscale dans le plan BEPS

1043. Le plan BEPS de l'OCDE, qui visait à réformer radicalement le régime fiscal international, n'a été mené à bien que de façon sélective⁶³⁹. Ce projet comportait quinze actions, destinées à lutter contre l'évasion fiscale internationale, qui ont eu des sorts très inégaux : seules celles de ces actions que soutenaient les États-Unis ont été mises en œuvre. Le sujet majeur de l'évasion fiscale internationale, qui était et qui reste la taxation de l'économie numérique, a résisté à la vague réformatrice.

1044. On s'est étonné de constater que l'OCDE avait très vite renoncé à s'attaquer à l'économie numérique, c'est-à-dire à l'imposition des GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple). L'explication en est que, dès le lancement du projet en 2013, le G20 a dû discrètement s'engager, vis-à-vis des États-Unis, à ce que les travaux de l'OCDE n'aient ni pour objet ni pour effet de modifier la répartition des droits d'imposition entre États, notamment dans le domaine de l'économie numérique.

⁶³⁷ "La loi FATCA de plus en plus critiquée par les Européens", article publié sur le site Boursorama le 21 avril 2016 (<https://www.boursorama.com/patrimoine/actualites/la-loi-fatca-de-plus-en-plus-critiquee-par-les-europeens-7eb7cba61e886b478c0c5c35c7754e85>);

"La loi FATCA et son impact sur les banques européennes", article publié sur le site Le Revenu le 30 avril 2015 (<https://www.lerevenu.com/placements/la-loi-fatca-et-son-impact-sur-les-banques-europeennes>).

⁶³⁸ "La loi Fatca : une entorse à la souveraineté fiscale européenne", article publié sur le site du Mouvement européen-France le 27 septembre 2019 (<https://www.mouvement-europeen.eu/publications/la-loi-fatca-une-entorse-a-la-souverainete-fiscale-europeenne/>).

⁶³⁹ P. Bruneau MENARD, Charles *et al.*, *Le Fisc tout puissant*, *op. cit.*

A- La redéfinition des règles applicables aux entreprises multinationales par l'OCDE

1045. Dans le cadre de ce que l'OCDE présente désormais systématiquement comme « une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », la redéfinition des règles applicables s'est faite assez rapidement :

- Adoption, le 11 juillet 2023, par 138 membres du Cadre inclusif d'une déclaration finale intitulée « Déclaration de résultat sur la Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie » ;
- Déclaration des dirigeants du G20 réunis à New Delhi les 9 et 10 septembre 2023 réaffirmant leur attachement à la « mise en œuvre rapide du paquet fiscal international reposant sur deux piliers », et présentation, à cette occasion, d'un rapport de synthèse du secrétaire général de l'OCDE.

1046. Cette « solution » repose sur les deux piliers suivants, selon la présentation qu'en fait régulièrement l'OCDE :

- Le Pilier 1 vise à garantir une répartition plus équitable des bénéfices et des droits d'imposition entre pays concernant les plus grandes entreprises multinationales ; le Montant À du Pilier 1 a pour effet de réattribuer aux « juridictions du marché » des droits d'imposition sur 25 % des bénéfices résiduels (bénéfices supérieurs à 10 % du chiffre d'affaires) des entreprises dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 Md€, sans référence à un critère de présence physique ;
- Le Pilier 2 limite la concurrence en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés en introduisant un impôt mondial effectif sur les bénéfices des sociétés de 15 % applicable aux entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 M€.

B- Détail sur la solution des piliers 1 et 2 du plan BEPS

1) Pilier 1

1047. Le « premier pilier » (Pilier 1)⁶⁴⁰ cherche à attribuer aux « juridictions de marché » une part des profits globaux des entreprises multinationales, qu'elles y aient ou non une présence physique.

⁶⁴⁰ Le **Pilier 1** vise quant-à-lui à conférer aux juridictions de marché, soit les pays de consommation des biens et services, un droit d'imposer une fraction minimale des bénéfices des plus grandes multinationales (le « Montant A »), indépendamment de toute présence physique sur ces territoires. <https://www.google.com/search?client=firefox-b-d&q=PILIER+1+OCDE>

1048. Le dispositif retenu, qui, sur le plan juridique, doit, pour le premier, faire l'objet d'une convention multilatérale s'appuie sur trois ensembles :

- Le « Montant À », qui prévoit de nouvelles règles de répartition entre les États de l'assiette imposable des entreprises multinationales « couvertes » ;
- Le « Montant B », qui prévoit une rémunération standard pour les activités de distribution et marketing de routine ;
- Des règles relatives au règlement des différends.

1049. En ce qui concerne le Montant A, l'OCDE et le Cadre inclusif avaient retenu le principe d'une consultation publique par étapes, sur la base de documents de travail du secrétariat qui ne reflétaient pas nécessairement, lors de leur publication, un consensus international sur le fond. À cette fin, un premier « Projet de règles pour le lien et la source du chiffre d'affaires » a été diffusé le 4 février 2022, puis une deuxième consultation a été ouverte le 18 février 2022 sur la détermination de l'assiette fiscale au titre du Montant A. Une convention multilatérale doit désormais être préparée et adoptée pour mettre en œuvre le dispositif proposé, selon ce qu'indique la Déclaration de résultat du 11 juillet 2023⁶⁴¹.

1050. En l'état actuel des propositions, le champ d'application du Montant A du Pilier 1 serait limité aux entreprises dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 Md€ (ce seuil pourrait ultérieurement être abaissé à 10 Md€, huit ans après la mise en œuvre de l'accord) et dont la rentabilité (ratio bénéfice avant impôt/chiffre d'affaires) est supérieure à 10 %. Tous les secteurs seraient concernés, et pas seulement les entreprises fortement numérisées, mais seraient toutefois exclus les industries extractives (qui constituent une rente pour divers pays en développement) et les services financiers (à la demande des pays anglo-saxons). Une segmentation pourrait être effectuée, le cas échéant, par nature d'activité afin de couvrir des entreprises dont la rentabilité globale est inférieure au seuil mais qui exercent des activités très profitables qui répondraient séparément aux critères.

1051. Le mécanisme consisterait à attribuer aux « juridictions de marché » (lieux de consommation ou d'utilisation finale des biens ou services) une proportion comprise entre 20 % et 30 % du bénéfice résiduel (dans le dernier état du projet, le pourcentage

⁶⁴¹ Bruno GOUTHIERE. Les impôts dans les affaires internationales, 17^e édition Lefebvre Dalloz, 2023. Pages 357 et suiv.

serait de 25 %), défini comme le bénéfice mondial consolidé au-delà d'un seuil de rentabilité de 10 %. La répartition serait effectuée en application d'une clé fondée sur le chiffre d'affaires (« nexus »). Le Montant A des entreprises couvertes serait attribué à une « juridiction de marché » dès lors qu'elle réalise au moins 1 M€ de recettes sur ce territoire ; pour les « petites juridictions », dont le PIB est inférieur à 40 Md€, le seuil serait fixé à 250 000 €. La répartition entre les différentes juridictions de marché serait faite selon une clé dépendant du chiffre d'affaires. Le Montant A serait égal à l'impôt sur les sociétés au taux de l'État concerné appliqué au bénéfice résiduel attribué à cet État (la charge du Montant A serait partagée entre les entités du groupe).

1052. Afin d'éviter les doubles impositions, un régime de protection applicable aux bénéfices issus d'activités de commercialisation et de distribution permettrait de plafonner les bénéfices résiduels à réallouer si ces bénéfices sont déjà imposés localement. L'allègement de la double imposition des bénéfices attribués aux « juridictions de marché » serait assuré par un mécanisme d'exonération ou d'imputation ; l'entité ou les entités qui supporteraient la charge fiscale seraient celles qui réalisent un bénéfice résiduel.

1053. En ce qui concerne le Montant B⁶⁴², un document de consultation publique exposant un Projet de règles visant à simplifier la norme de pleine concurrence pour les activités de Commercialisation et de distribution a été publié le 8 décembre 2022 et un nouveau document de consultation publique (« *Public consultation on the design elements of Amount B under Pillar One* »)⁶⁴³ a été diffusé le 18 juillet 2023, à la suite de la Déclaration de résultat du 11 juillet et 2023. Les parties intéressées ont été invitées à produire leurs observations avant le 1^{er} septembre 2023.

1054. Le champ d'application du Montant B serait décorrélié de celui du Montant A et ne serait donc pas cantonné aux seuls groupes réalisant un chiffre d'affaires de plus de 20 Md€ et dont la profitabilité est supérieure à 10 %. Sa concrétisation prendrait la forme de nouvelles lignes directrices du comité des affaires fiscales de l'OCDE, qui seraient insérées dans les Principes directeurs et n'auraient donc pas de caractère contraignant. Le Montant B couvrirait les activités de commercialisation et de distribution et celles des

⁶⁴² Bruno GOUTHIERE. Les impôts dans les affaires internationales, 17^e édition Lefebvre Dalloz, 2023. Pages 357 et suiv.

⁶⁴³ OECD Releases Pillar One Amount B, 19 July 2023. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-releases-pillar-one-amount-b.pdf>

commissionnaires et agents commerciaux, mais sous réserve qu'elles soient routinières sans risque économique important et sans mise en œuvre d'incorporels de grande valeur (les prestations de service ne seraient pas concernées). Une matrice de prix de transfert serait proposée, permettant de déterminer une rémunération de marché en pourcentage des ventes, sauf si la méthode du prix comparable sur le marché libre peut être utilisée. Un rapport final devrait être adopté sur ces orientations d'ici janvier 2024.

2) Pilier 2

1055. Le Pilier 2 repose sur deux règles qui doivent être introduites dans le droit interne des pays concernés et sur une convention multilatérale :

- Les règles à introduire en droit interne, désignées sous le vocable « GloBE » (Global anti-Base Erosion)⁶⁴⁴, sont la règle d'inclusion du revenu (RDIR, ou « Income Inclusion Rule » ou encore « IR ») et son « filet de sécurité », la règle relative aux profits insuffisamment imposés (RPII ou « Under Taxed Profits Rule » ou « UTPR ») ; ces règles ont fait l'objet d'une directive européenne ;
- La règle à introduire en droit conventionnel est celle de l'assujettissement à l'impôt (« Subject to Tax Rule » ou « STTR »)⁶⁴⁵, destinée à permettre l'application d'une retenue à la source au titre de paiements intragroupe qui ne sont pas soumis à une imposition minimale ; ce principe devrait être introduit en droit positif au moyen d'une convention multilatérale.

1056. Les modifications à apporter aux droits internes des États participants consisteront à mettre en place de nouvelles règles pour exiger des groupes multinationaux concernés un complément d'impôt sur les sociétés à raison des pays d'implantation des groupes dans lesquels le **taux effectif d'impôt de 15 %**, calculé sur la base d'une assiette fiscale commune spécifique, ne sera pas atteint. À cette fin, l'OCDE (Cadre inclusif) a publié le 20 décembre 2021 des propositions de mise en œuvre (« *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules — Pillar Two* »)⁶⁴⁶, en vue de fournir un guide d'interprétation et d'application. Après avoir

⁶⁴⁴ OCDE. Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – règles globales anti-érosion de la base d'imposition (pilier deux). <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-regles-globales-anti-erosion-de-la-base-d-imposition-pilier-deux.htm>

⁶⁴⁵ Le STTR est une règle conventionnelle qui s'applique aux paiements intragroupes provenant des États d'origine qui sont soumis à de faibles taux d'imposition nominaux dans l'État du bénéficiaire. <https://www.ictd.ac/fr/accueil/>

⁶⁴⁶ OCDE. Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – règles globales anti-érosion de la base d'imposition (pilier deux). <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-regles-globales-anti-erosion-de-la-base-d-imposition-pilier-deux.htm>

ensuite diffusé divers documents de travail sur ce projet, le 14 mars 2022, et lancé une consultation publique qui a pris fin le 11 avril 2022, l'OCDE (**Cadre inclusif**) a publié le 20 décembre 2022 un nouvel ensemble de propositions portant sur la mise en œuvre des règles GloBE :

- Régimes de protection et allègement des sanctions ;
- Déclaration d'information GloBE ;
- Sécurité juridique pour les règles GloBE.

1057. En l'état des propositions, le **champ d'application** du dispositif serait nettement plus large que celui du Pilier 1 ; en effet, seraient couvertes les entreprises multinationales qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 ME.

1058. Pour ces sociétés, de **nouvelles règles** d'inclusion du revenu (« RDIR ») et des règles relatives aux profits insuffisamment imposés (« RPII ») seraient mises en place afin d'assujettir les entités mères à un impôt supplémentaire portant sur le revenu faiblement imposé d'une entité constitutive. Un impôt supplémentaire serait en effet prélevé sur la base d'un critère fondé sur un taux d'imposition effectif calculé « juridiction par juridiction », en utilisant une définition commune des impôts couverts et une base d'imposition déterminée par référence au résultat comptable (avec des ajustements correspondant aux objectifs de politique fiscale poursuivis par le Pilier 2 et des mécanismes destinés à remédier aux différences temporelles). Le taux d'imposition minimum utilisé aux fins de la RDIR et de la RPII serait d'au moins 15 %.

1059. La règle RDIR attribuerait l'impôt supplémentaire sur la base d'une approche descendante, assortie d'une règle de contrôle partagé pour les participations inférieures à 80 %. La règle RPII attribuerait l'impôt supplémentaire des entités constitutives faiblement imposées, y compris celles situées dans la juridiction de l'entité mère ultime.

1060. En ce qui concerne les systèmes existants d'exonération des dividendes distribués, aucun impôt supplémentaire ne serait dû sous réserve que les dividendes soient redistribués dans les trois à quatre ans et taxés au taux minimum ou au-delà.

1061. Des exceptions seraient prévues, en fonction de critères de substance et afin d'exclure un montant de revenu représentant au moins 5 % (au moins 7,5 % durant une période de transition de cinq ans) de la valeur amortissable des actifs corporels et de la masse salariale. Une exclusion de minimis serait également prévue.

1062. Cependant, pour notre recherche, nous disons que la coopération fiscale internationale est un enjeu important pour la République démocratique du Congo, le Kenya, le Rwanda et la Tanzanie, qui font tous partie de la région des Grands Lacs africains. Les faiblesses dans l'assistance administrative internationale peuvent avoir un impact négatif sur leur capacité à lutter contre l'évasion fiscale, la corruption et les pratiques fiscales illégales. Voici quelques exemples de faiblesses dans ces pays :

- République démocratique du Congo : Les faiblesses les plus importantes en matière de coopération fiscale internationale sont liées aux capacités de l'administration fiscale congolaise, qui manque de personnel qualifié pour traiter les informations fiscales⁶⁴⁷.
- Kenya : Le Kenya a signé plusieurs accords d'échange d'informations fiscales, mais le pays est souvent critiqué pour son manque de transparence fiscale et de réglementation fiscale efficace⁶⁴⁸.
- Rwanda : Le Rwanda a mis en place des mesures pour renforcer l'efficacité de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, mais il est confronté à des problèmes liés à l'élimination des écarts de compétences et à la complexité des procédures de coopération fiscale⁶⁴⁹.
- Tanzanie : La Tanzanie est confrontée à des problèmes liés à la complexité et à la lenteur des procédures d'échange d'informations fiscales⁶⁵⁰. De plus, les limites de la capacité institutionnelle de l'administration fiscale sont également un défi.

1063. Pour lutter contre ces faiblesses, ces pays peuvent travailler en étroite collaboration avec l'OCDE et d'autres organisations internationales pour renforcer leur capacité à lutter contre l'évasion fiscale et à améliorer leur coopération fiscale internationale.

⁶⁴⁷ OCDE (2018), "Rapport sur l'échange de renseignements à des fins fiscales 2018 : Inclusive Framework on BEPS: Action 5", Éditions OCDE, Paris.

⁶⁴⁸ IMF (2016), "Kenya: Technical Assistance Report - Strengthening the Kenyan Tax System", IMF Country Report No. 16/52.

⁶⁴⁹ African Tax Administration Forum (2015), "Lutte contre l'évasion fiscale en Afrique : Guide de bonnes pratiques", African Tax Administration Forum, Pretoria.

⁶⁵⁰ *Ibid.*

Conclusion Chapitre 1

1064. La transparence fiscale a un impact important dans le monde entier, y compris dans la région des Grands Lacs africains. En effet, la transparence fiscale permet de lutter contre l'évasion fiscale, qui prive les États de ressources importantes pour financer les services publics et réduire la pauvreté⁶⁵¹. Elle permet également de lutter contre la corruption, en offrant une plus grande visibilité sur les flux financiers et en permettant de traquer les mouvements de fonds suspects⁶⁵².

1065. Dans la région des Grands Lacs africains, l'absence de transparence fiscale a contribué à la prolifération des réseaux de corruption, notamment dans le secteur minier, où de nombreuses entreprises ont bénéficié d'exemptions fiscales injustifiées⁶⁵³. Les gouvernements de la région ont donc commencé à mettre en place des mesures pour améliorer la transparence fiscale, telles que la publication de budgets annuels détaillés et la mise en place de systèmes de collecte de données fiscales plus efficaces⁶⁵⁴.

1066. Bien que la coopération fiscale puisse présenter de nombreux avantages pour la région des Grands Lacs africains, elle comporte également quelques inconvénients potentiels, notamment :

- Risque de perdre des recettes fiscales : Si la coopération fiscale conduit à une harmonisation des politiques fiscales entre les pays, cela peut entraîner une réduction des recettes fiscales pour les pays dont les taux d'imposition sont plus élevés. Cela pourrait notamment affecter les économies plus faibles ou les pays qui dépendent principalement des recettes fiscales.
- Difficultés liées à la coordination : La mise en place d'une coopération fiscale efficace entre les différents pays de la région peut être difficile en raison des différences entre les systèmes fiscaux de chaque pays et de la complexité des règles

⁶⁵¹ "The Impact of Fiscal Transparency on Corruption : An Empirical Assessment" par Raymond Fisman et al. - Cette étude analyse l'impact de la transparence fiscale sur la corruption dans différents pays et constate que la transparence fiscale peut effectivement réduire la corruption.

⁶⁵² "Transparency and Corruption : Evidence from the Post-Communist World" par Eric M. Uslaner et al. - Cette étude compare les niveaux de transparence fiscale et de corruption dans les pays post-communistes et constate que la transparence fiscale peut réduire significativement la corruption.

⁶⁵³ "Fighting Corruption in the Mining Sector: Measures in the Democratic Republic of the Congo" par H. Richard Friman - Ce livre analyse les mesures prises par le gouvernement congolais pour lutter contre la corruption dans le secteur minier, notamment en améliorant la transparence fiscale.

⁶⁵⁴ "The Challenge of Transparency and Good Governance in Africa" par Olayinka Akanle B.Sc. et al. - Ce livre examine les défis liés à la promotion de la transparence et de la bonne gouvernance en Afrique, en se concentrant notamment sur la région des Grands Lacs.

fiscales internationales. Il peut être difficile d'harmoniser les politiques fiscales et d'établir des mécanismes de collecte et de partage des informations fiscales.

- Risque de fraude fiscale transfrontalière : La coopération fiscale peut également engendrer des risques de fraude fiscale transfrontalière si les administrations fiscales ne parviennent pas à coopérer efficacement pour identifier les fraudes potentielles. Les fraudeurs fiscaux peuvent ainsi profiter des différences entre les systèmes fiscaux des différents pays pour éviter de payer des impôts.
- Complexité administrative supplémentaire : La mise en place d'une coopération fiscale efficace peut entraîner une complexité administrative accrue pour les entreprises et les particuliers, en ce qui concerne les obligations de déclaration fiscale et les formalités douanières.

1067. Cependant, les anti-transparence fiscale ont souvent des motivations cachées, car ils cherchent à préserver des intérêts personnels ou des avantages fiscaux. Il est donc important de continuer à promouvoir la transparence fiscale dans le monde entier, y compris dans la région des Grands Lacs africains, afin de renforcer la confiance des citoyens dans leurs gouvernements et d'assurer une répartition équitable des ressources⁶⁵⁵.

1068. En somme, bien que les avantages de la coopération fiscale dans la région des Grands Lacs africains soient nombreux, il est important de prendre en compte ces inconvénients potentiels pour mettre en place une coopération fiscale efficace et bénéfique pour tous les pays de la région.

1069. Cette transition nous mène naturellement à la question de détermination empirique des conditions d'efficacité de la transparence fiscale.

⁶⁵⁵ "Transparency and Corruption : Evidence from the Post-Communist World" par Eric M. Uslander et al. - Cette étude compare les niveaux de transparence fiscale et de corruption dans les pays post-communistes et constate que la transparence fiscale peut réduire significativement la corruption.

CHAPITRE 2

DÉTERMINATION EMPIRIQUE DES CONDITIONS D'EFFICACITÉ DE LA TRANSPARENCE FISCALE

1070. La transparence fiscale est un enjeu majeur pour le développement économique et la gouvernance des États. Dans la région des Grands Lacs africains, caractérisée par des économies en transition et des systèmes fiscaux souvent perçus comme opaques, l'efficacité de la transparence fiscale peut contribuer à l'amélioration de la mobilisation des ressources internes et à la réduction de la corruption.

1071. Cette étude vise à identifier empiriquement les conditions nécessaires pour que la transparence fiscale soit efficace dans cette région, allant du cadre conceptuel et théorique aux résultats et discussions, tout en passant par la méthodologie de l'étude, les recommandations de la recherche et les perspectives.

1072. Ce cadre comprend plusieurs étapes telles que décrites ci-dessous, dont notamment la collecte des données⁶⁵⁶, le nettoyage des données recueillies, la codification par le logiciel Sphinx, l'analyse des données recueillies, la présentation et l'interprétation des données ou la forme des résultats. Les techniques d'analyse des données utilisées sont celles annoncées à l'introduction, elles incluent aussi des méthodes statistiques et quelques modèles mathématiques pour faciliter certaines compréhensions, des analyses de textes et des contenus disponibles, des analyses de réseaux, etc. Pour notre étude, ces méthodes peuvent inclure :

- *L'analyse descriptive* des données fiscales à travers des tableaux et des graphiques pour identifier les tendances et les modèles dans les données⁶⁵⁷ ;
- *L'utilisation de tests d'hypothèses* pour déterminer la significativité des différences entre les politiques fiscales et les pratiques des différents pays de la région des grands lacs africains⁶⁵⁸ ;

⁶⁵⁶ BERG, B. L., & LUNE, H. (2014). Qualitative research methods for the social sciences. Pearson Éducation.

⁶⁵⁷ "Analyse des données fiscales : théorie et pratique" de Pascal Salin et Bruno Sire ;

"Analyse statistique des données fiscales" de Jean-Luc Robert.

⁶⁵⁸ "Statistique inférentielle : Tests d'hypothèses et intervalles de confiance" de Jean-Claude Deville ;

"Introduction aux tests d'hypothèses" de Gérard Biau et Hervé Monod.

- *La régression linéaire multiple* pour modéliser la relation entre les facteurs économiques (taux d'imposition, PIB, etc.) Et les recettes fiscales. Car, en utilisant la régression linéaire dans l'étude de la fiscalité et de l'intégration régionale dans la région des Grands Lacs africains, on peut établir la relation linéaire entre les recettes fiscales et plusieurs variables économiques, comme le PIB, les taux d'imposition, la population, etc. Cela permet de déterminer l'impact de chacune de ces variables sur les recettes fiscales et d'élaborer des politiques fiscales appropriées pour améliorer les recettes fiscales dans la région ;
- *Les modèles économétriques* pour évaluer les impacts des politiques fiscales et leur interaction sur l'intégration régionale, etc.

1073. Ces méthodes permettent d'analyser de manière approfondie les données fiscales dans la région des Grands Lacs africains, de tirer des conclusions précises sur les politiques fiscales et leur impact sur l'intégration régionale, et de recommander des politiques fiscales efficaces pour les gouvernements et les organisations de la région.

1074. Dans la problématique de la recherche, il y a eu des préoccupations soulevées dès le départ, lesquelles nous ont permis de cheminer jusqu'à cette étape finale. En effet, de la théorie développée de la transparence fiscale et la transformation de l'État, nous avons observé un certain comportement requis pour mener à bon port les résultats obtenus à ce jour.

1075. C'est pourquoi, dans ce chapitre, nous faisons, dans un premier temps, la présentation du cadre méthodologique et l'analyse des données de recherche (section 1^{ère}), ensuite faisons le traitement et l'interprétation des données collectées mises à notre disposition (section 2^{ème}). Une conclusion sanctionne la fin du chapitre.

Section 1 : Présentation de la démarche empirique

1076. Les données collectées à travers une étude qualitative, comme c'est le cas pour nous, sont exploitables sous forme de statistiques. « La forme de présentation peut se faire sous forme d'un tableau statistique ou d'un graphique reprenant les chiffres de l'étude. Ces données statistiques représentent la conclusion de l'étude empirique »⁶⁵⁹.

⁶⁵⁹ « Fiche de collecte et outils de traitement de données qualitatives », *AfriKSurvey*, 10 novembre 2021, disponible sur <https://www.afriksurvey.com/fiche-de-collecte-de-donnees-outil-qualite-le-diagramme-de-pareto/>

1077. Cette section aborde le cadre méthodologique dans lequel la recherche s'aligne. Elle justifie le choix opéré de la méthodologie qualitative, et permet de bien interpréter les représentations faites autour de la transparence fiscale et de l'intégration dans la région sous-étude. Cependant, un peu plus loin, il sera question du traitement des modalités d'analyse et de traitement des données collectées aux travers de différentes personnes ressources contactées lors de la présente recherche, dans le souci de d'élaborer des modèles d'accompagnement à mettre sur pied, afin de faire évoluer la théorie de la transparence fiscale que nous prônons.
1078. Cette recherche utilise la démarche inductive qui s'appuie sur des informations collectées sur les terrains de recherche. En effet, nous partons des données brutes, matérielles, observées sur le terrain de recherche et compréhensibles par nous. Cependant, la théorie développée de la transparence fiscale nécessite, à notre avis, l'utilisation de l'induction pour plus tard, affirmer ou infirmer ladite théorie qui se présente à ce stade sous la forme déductive.
1079. Pour cela, nous analysons le sujet développé à la lumière des éléments collectés sur le terrain et donner une interprétation, une observation et un enregistrement des faits suivra, et enfin une analyse minutieuse des données ou informations collectées suivra, avant de produire une conclusion finale de la recherche menée.
1080. Notre positionnement épistémologique est le constructivisme, bien entendu, car dans notre démarche, il y a de la place pour le chercheur et les questionnés. Un effort a été fait pour éviter de tomber dans la subjectivité, et ne tenir compte que des apports des questionnés dans la méthodologie qualitative⁶⁶⁰, tout en restant le plus objectif possible en produisant des statistiques et analyses lexicales.
1081. Dans le même ordre d'idée, il sied de rappeler que notre recours à la méthode qualitative, nous a permis, après la collecte des données faite essentiellement sur la base des récits des expériences professionnels des sujets interrogés, de procéder dans un premier temps par de traitement manuels et puis par le traitement dans le logiciel sphinx.

⁶⁶⁰ S. GANASSALI, *Enquêtes et analyse de données avec Sphinx: bachelor, licence, LM*, Montreuil, Pearson, 2014.

1082. Enfin, cette même section présente la méthodologie utilisée, ce qui nous permet de saisir la portée de la théorie développée de la transparence fiscale dans le processus d'intégration dans la région des grands lacs africains, tout en justifiant sa pertinence dans notre choix. Il sera, notamment question d'en expliquer les modalités pour surmonter ses faiblesses et limites dans cette section.

1083. Il est essentiel d'analyser, dans cette section, la méthodologie et le déroulement de la collecte des données (§1) et la présentation des résultats (§2).

§1. Méthodologie et déroulement de la collecte des données

1084. Par collecte des données, on entend l'approche systématique qui consiste à réunir et à mesurer des informations en provenance des services variés, afin d'obtenir une vue nette, complète et précise de notre étude⁶⁶¹.

A- Le cadre méthodologique et disposition des données de recherche

1085. Dans la démarche hypothético-déductive, la notion de population permet, dans une étude comme la nôtre, de déterminer un échantillon tout en tenant compte de l'étendue de la généralisation des résultats obtenus. Et, pour nous permettre d'arriver à généraliser, notre démarche exige de partir de cas particuliers pris isolément suivant les échantillons des questionnés.

1086. Ce qui nous entraîne à faire des similitudes et des différences des uns et des autres questionnés, leurs rôles et leurs intérêts, etc. Voici quelques éléments de littérature sur la fiscalité et l'intégration dans la région des Grands Lacs en Afrique choisis et retenus pour cette étude :

1087. **Intégration régionale et fiscalité des entreprises dans les pays de la Communauté Est-africaine : une étude comparative.** Cette étude réalisée par la Commission économique des Nations unies pour l'Afrique (CEA) examine les régimes fiscaux applicables aux entreprises dans les pays membres de la Communauté Est-Africaine, en mettant en évidence les similitudes et les différences. Elle analyse également les

⁶⁶¹ LEMAGIT, « Que signifie Collecte de données ? - Définition », *LeMagIT*, s.d., disponible sur <https://www.lemagit.fr/definition/Collecte-de-donnees>.

implications des politiques fiscales sur l'intégration économique régionale⁶⁶². En effet, l'intégration régionale et la fiscalité des entreprises sont des sujets très importants pour les pays de la Communauté Est-Africaine.

1088. L'intégration régionale permet de renforcer les relations commerciales entre les pays membres, tandis que la fiscalité des entreprises est essentielle pour assurer un financement adéquat des gouvernements et pour promouvoir un environnement commercial sain. Une étude comparative de ces questions dans les pays de la Communauté Est-Africaine pourrait être très informative pour les décideurs politiques et les entreprises cherchant à investir dans la région. Les pays membres de la Communauté Est-Africaine comprennent le Burundi, le Kenya, le Rwanda, la Tanzanie, l'Ouganda et le Soudan du Sud⁶⁶³.

1089. L'étude pourrait examiner les différences entre les taux d'imposition des entreprises dans chaque pays, les politiques fiscales favorisant l'investissement étranger, ainsi que les règles et réglementations relatives à l'enregistrement et à la gestion des entreprises dans chaque pays. L'étude pourrait également examiner les défis et les opportunités liés à l'harmonisation fiscale et réglementaire entre les pays membres de la Communauté Est-Africaine⁶⁶⁴.

1090. En somme, une étude comparative de l'intégration régionale et de la fiscalité des entreprises dans les pays de la Communauté Est-Africaine serait certainement utile pour mieux comprendre les dynamiques économiques de la région et pour aider à renforcer la coopération économique entre les pays membres.

1091. **La fiscalité minière dans la région des Grands Lacs : défis et opportunités.** Cette étude réalisée par la Banque mondiale examine les régimes fiscaux appliqués aux industries minières dans les pays de la région des Grands Lacs, en se concentrant sur les défis et les opportunités liés à la mobilisation des recettes fiscales. Elle propose des

⁶⁶² URT. (2018). Budget speech for the fiscal year 2018/2019, Tanzania. Retrieved from https://www.tanzania.go.tz/egov_uploads/documents/BUDGET_SPEECH_FINAL_FOR_THE_FISCAL_YEAR_2018_2019.pdf

⁶⁶³ East African Community. (2016). East African community customs management act, 2004. Retrieved from <https://www.eac.int/customs/sites/default/files/docs/CMAMannual2016.pdf>

⁶⁶⁴ World Bank. (2020). Doing business 2020: Comparing business regulation in 190 economies. Retrieved from <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/32436>

options de politiques pour améliorer la transparence et la gestion des recettes minières⁶⁶⁵.

1092. En effet, La fiscalité minière dans la région des Grands Lacs est un sujet complexe qui présente à la fois des défis et des opportunités pour les pays de la région. Les défis incluent la faible capacité institutionnelle, la corruption, le manque de transparence et le manque d'expertise technique dans l'élaboration et la mise en œuvre des politiques fiscales minières. Les opportunités, quant à elles, comprennent la possibilité de générer des revenus pour les gouvernements, de renforcer les capacités techniques et institutionnelles, et de stimuler le développement économique et social⁶⁶⁶.

1093. Dans la région des Grands Lacs, la fiscalité minière est souvent perçue comme un moyen de générer des revenus pour les gouvernements, mais il est important de souligner que les politiques fiscales minières doivent être équilibrées et adaptées aux besoins et aux capacités de chaque pays. Certaines des mesures qui peuvent être prises pour améliorer la fiscalité minière dans la région comprennent l'adoption de politiques de transparence et de lutte contre la corruption, l'amélioration du partage des bénéfices entre les gouvernements et les entreprises minières, la promotion de la participation locale et la diversification de l'économie locale⁶⁶⁷.

1094. En fin de compte, la fiscalité minière dans la région des Grands Lacs peut être une source importante de développement économique et social, mais cela nécessite une approche équilibrée et une coopération régionale accrue pour garantir que les ressources minières sont exploitées de manière durable et équitable.

1095. La fiscalité et l'intégration régionale en Afrique : le cas de la Communauté économique des États de l'Afrique centrale (CEEAC)⁶⁶⁸. Cette étude réalisée par l'Union africaine examine les défis et les opportunités liés à l'harmonisation fiscale dans la Communauté économique des États de l'Afrique centrale, en mettant en évidence les impacts sur l'intégration économique régionale. Elle propose des recommandations pour renforcer la coordination fiscale entre les pays membres.

⁶⁶⁵ "Mining in Africa: Are Local Communities Better Off?" de Punam Chuhan-Pole et Andrew L. Dabalen, publié dans le rapport "Africa's Pulse" de la Banque mondiale (2018).

⁶⁶⁶ "Managing Mineral Wealth: The DRC Mining Sector" de Daniel Limpitlaw et Michael Dale, publié dans le livre "Natural Resources and Sustainable Development: International Economic Law Perspectives" (2015).

⁶⁶⁷ Ibidem.

⁶⁶⁸ CEEAC. Convention fiscale multilatérale de la Communauté économique, 2015

1096. En effet, la Communauté économique des États de l'Afrique centrale (CEEAC) a mis en place des mesures visant à harmoniser les politiques fiscales des États membres. Ces mesures ont pour objectif de faciliter l'intégration régionale en encourageant le commerce et les investissements entre les pays membres⁶⁶⁹. L'une des mesures phares de la CEEAC en matière de fiscalité est la mise en place d'une convention fiscale multilatérale pour éviter la double imposition. Cette convention permet aux entreprises de payer des impôts dans un seul État membre, évitant ainsi d'être taxées deux fois pour les mêmes activités.
1097. La CEEAC a également créé un système d'échange d'informations fiscales entre les États membres pour lutter contre l'évasion fiscale et la fraude fiscale. Cela permet de renforcer la collecte de recettes fiscales et de promouvoir la transparence fiscale dans la région.
1098. Enfin, la CEEAC travaille à la mise en place d'une harmonisation des taux d'imposition et des régimes fiscaux pour rendre la région plus attractive pour les investisseurs étrangers. Cela pourrait contribuer à stimuler la croissance économique de la région et à réduire la pauvreté⁶⁷⁰.
1099. En somme, la CEEAC a mis en place des mesures importantes pour harmoniser les politiques fiscales des États membres et faciliter l'intégration régionale⁶⁷¹. Ces mesures vont de la convention fiscale multilatérale pour éviter la double imposition à un système d'échange d'informations fiscales, en passant par l'harmonisation des taux d'imposition pour rendre la région plus attractive pour les investisseurs étrangers⁶⁷².
1100. **La fiscalité des investissements dans la région des Grands Lacs : une étude comparative.** Cette étude réalisée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) examine les régimes fiscaux appliqués aux investissements étrangers directs dans les pays de la région des Grands Lacs, en mettant en évidence les différences et les similitudes entre les pays. Elle propose des options de politiques pour améliorer la compétitivité fiscale de la région⁶⁷³.

⁶⁶⁹ AKE, C. Le défi de la fiscalité en Afrique. Paris : Éditions L'Harmattan, 2018.

⁶⁷⁰ ONU, Intégration régionale en Afrique centrale : Enjeux et perspectives. New York : ONU, 2018.

⁶⁷¹ FMI. Perspectives économiques régionales pour l'Afrique centrale, octobre 2019 : Intégration pour transformer la région. Washington, DC : FMI, 2019.

⁶⁷² OCDE, L'intégration régionale en Afrique : Tendances, défis et opportunités. Paris: OCDE, 2019.

⁶⁷³ "Regional Investment and Taxation: A Comparative Study of the Great Lakes Region" de John Smith, publié dans le Journal of International Business Studies en 2015.

1101. La fiscalité des investissements dans la région des Grands Lacs fait l'objet d'une étude comparative pour déterminer les différences et similitudes entre les pays de la région. Cette étude prend en compte les différents taux d'imposition sur les bénéfices, les taxes sur la valeur ajoutée, les droits de douane et autres taxes applicables aux investissements dans les pays de la région⁶⁷⁴.
1102. En comparant les résultats de cette étude, les investisseurs pourront évaluer les avantages fiscaux qu'offrent ces différents pays et décider où il est le plus avantageux d'investir⁶⁷⁵. Il est important de noter que les politiques fiscales et les taux d'imposition peuvent varier considérablement selon les pays et que les investisseurs doivent être conscients de ces écarts avant de prendre leurs décisions.
1103. En résumé, l'étude comparative de la fiscalité des investissements dans la région des Grands Lacs peut fournir des informations importantes pour les investisseurs souhaitant investir dans cette région, en mettant en évidence les différences et similitudes entre les politiques fiscales des différents pays.
1104. Il est à noter que pour notre collecte, l'échantillonnage comporte une série de cas similaires, sélectionnés graduellement le long de l'avancement de ladite collecte des données.
1105. Un accent est mis pour éviter que notre recherche actuelle atterrisse sur des conclusions erronées à cause de traitements tordus partant de la collecte faite, comme notamment la limitation des données ou encore l'abandon des données indispensables etc., Nous suggérons avec **EISDENHARDT**⁶⁷⁶ d'examiner les données de différentes manières, par exemple par l'utilisation de la tactique de sélection des catégories. Ensuite, on recherche la similitude au sein du groupe associé.
1106. Quant au nombre de narrateurs choisis, il a été décidé d'abord en référence aux recherches antérieures suivant la méthodologie qualitative dont il est question ici, et ensuite en fonction de la saturation obtenue issue de la transposition des données enregistrées lors des entretiens. Une dizaine de récits, pris isolément, dans des milieux

⁶⁷⁴ "Taxation, Investment and Development: A Comparative Study of the Great Lakes Region" de Mary Johnson, publié dans le Journal of Development Economics en 2016.

⁶⁷⁵ "Les incitations fiscales à l'investissement dans la région des Grands Lacs : une évaluation comparative" de Florence Dupont, publié dans la Revue d'Economie du Développement en 2018.

⁶⁷⁶ K.M. EISENHARDT, « Building theories from case study research », *The Academy of Management Review*, 1989, vol. 14, pp. 532-550.

hétérogènes bien entendu, a été nécessaire pour notre échantillonnage représentatif. C'est la saturation obtenue qui a confirmé la validité de notre approche finalement. En effet, la saturation est, par définition, le phénomène par lequel le chercheur se heurte à l'impression de ne plus rien apprendre de plus par rapport à son objet de recherche, après un certain nombre de récits collectés auprès des narrateurs.

1107. Cependant, la question fondamentale à ce stade reste, n'est pas le nombre de cas observés, mais le point de saturation qu'il faut bien atteindre et dépasser pour s'assurer de la validité des conclusions probables⁶⁷⁷, bien entendu en diversifiant au maximum ses informateurs. C'est exactement ce qui nous est arrivé lors des questionnements sur la fiscalité et l'intégration dans la région des grands lacs africains où 20 narrations issues des experts, prises isolément : sur le plan national onze (11) et sur le plan international neuf (9), suivant la liste en **annexe 1**, qui se sont exprimées de manière libre. Ces récits que nous avons trouvés pertinents, avec lesquels nous avons constaté la saturation après la 20^e narration. Ce qui est un bon indice pour les conclusions finales à prendre.

1) L'échantillon des narrateurs par catégorie

1108. L'échantillon des narrateurs pris par catégorie ne se réfère pas forcément à la classification des différents types de narrateurs utilisés dans la littérature. Il existe plusieurs catégories de narrateurs, qui peuvent être différenciées en fonction de leur point de vue et de leur degré de connaissance du récit qu'ils racontent. Ce qui peut comprendre le narrateur omniscient (celui qui sait tout a priori), le narrateur à la première personne (un personnage de l'histoire qui raconte son expérience), le narrateur à la troisième personne (il n'a accès qu'à ses propres pensées) ... Cependant, notre échantillon a été obtenu en enregistrant les questionnés, lesquels ont été préalablement choisis, au regard de l'enjeu de notre recherche.

1109. Cependant, il nous a été donné de nous trouver devant une multiplicité de possibilités de collecte des données de la recherche. L'échantillon des narrateurs pris par catégorie ne se réfère pas forcément à la classification des différents types de narrateurs utilisés dans la littérature. Il existe plusieurs catégories de narrateurs, qui peuvent être différenciées en fonction de leur point de vue et de leur degré de connaissance du récit qu'ils

⁶⁷⁷ BERTAUX, « *L'Approche Biographique Sa Validité Méthodologique* », Ses Potentialités, s.d., 1980, p. 206.

racontent. Ce qui peut comprendre le narrateur omniscient (celui qui sait tout a priori), le narrateur à la première personne (un personnage de l'histoire qui raconte son expérience), le narrateur à la troisième personne (il n'a accès qu'à ses propres pensées), etc. Cependant, notre échantillon a été obtenu en enregistrant les questionnés, lesquels ont été préalablement choisis, au regard de l'enjeu de notre recherche.

1110. Mais, nous avons préféré enregistrer la narration en questionnant, et puis faire la transcription. La fiscalité et l'intégration que nous étudions dans la région des grands lacs africains nous a permis de questionner 20 personnes prises isolément, dont 11 experts nationaux (de la République Démocratique du Congo) et 9 autres des experts des nationalités confondues, mais concernés par la fiscalité de la région sous étude (voir liste en **annexe 1**).

1111. Cependant, au regard des difficultés liées à la crise du COVID-19, il nous a été indispensable d'associer à la première méthode, celle de e-collecte, et de visioconférence par moment pour obtenir les entretiens parfois très nécessaires. En accord avec BOURION⁶⁷⁸, il s'agit tout simplement de mener les enquêtes sur un fragment de la réalité socio-historique. Cependant, les récits recueillis fournissent des idées et les font émerger. Ce qui va provoquer l'éclosion des thèmes qui permettront de construire des catégories de recherche⁶⁷⁹, telle que nous l'avons menée.

1112. D'après Hélène Yvonne MEYNAUD et Denis DUCLOS, la théorie mathématique des probabilités suppose que, pour connaître les événements qui peuvent survenir dans une population donnée, il n'est possible d'étudier ou d'interroger qu'une petite partie de celle-ci, à condition de respecter des règles rigoureuses de sélection de cette fraction de population.⁶⁸⁰ Seules garanties de sa représentativité. Cependant, Lors d'une étude qualitative, la taille de l'échantillon peut être extrêmement restreinte : 1 à 2 personnes et ce en fonction des informations que vous voulez obtenir, il est important de sélectionner la bonne personne à interroger. Dans le cadre de notre recherche, nous avons travaillé sur 20 narrateurs catégorisés comme l'indiquent les tableaux ci-dessous.

⁶⁷⁸ C. BOURION, « Les représentations créatives dans la maîtrise de la destinée humaine. Comment les représentations créatives, en accroissant la variété requise de ses comportements, permettent-elles à l'homme augmenté d'accomplir son destin post-moderne ? », *Revue internationale de psychosociologie*, 2008, n° 32, p. 96.

⁶⁷⁹ A. JOYEAU, P. ROBERT-DEMONTROND et C. SCHMIDT, « Les récits de vie en Gestion des Ressources Humaines : principes, portée, limites », *Management & Avenir*, 2010, vol. 34, n° 4, p. 37.

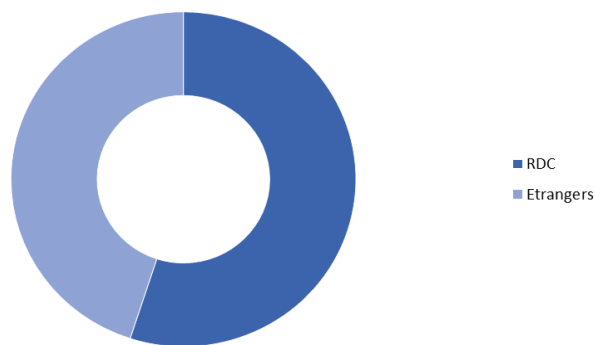
⁶⁸⁰ MEYNAUD Hélène Yvonne, DUCLOS Denis, « IV. De l'échantillonnage à la remise du produit », dans : Hélène Yvonne MEYNAUD éd., *Les sondages d'opinion*. Paris, La Découverte, « Repères », 2007, p. 49-63. URL : <https://www.cairn.info/les-sondages-d-opinion--9782707153135-page-49.htm>

Tableau 13: Répartition des répondants par nationalité

Pays	N	%
RDC	11	55%
Etrangers	9	45%
Total	20	100%

Source : Nos analyses sur le logiciel Sphinx

Figure 6: Répartition graphique des répondants par nationalité



Source : Nos analyses sur le logiciel sphinx

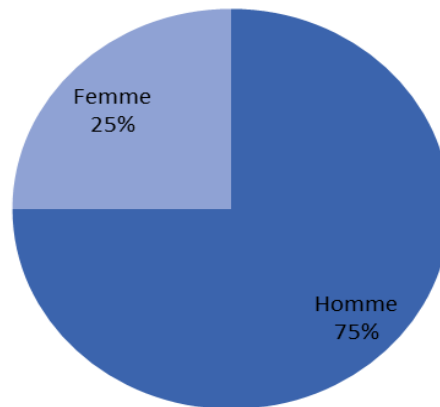
1113. Le tableau et le diagramme ci-hauts illustrent la fréquence de répartition par catégorie des narrateurs. Sur ce, nous constatons que pour notre recherche, nous avons réparti les narrateurs en deux grandes catégories dont la première est composée des narrateurs nationaux soit originaires de la RDC et la deuxième catégorie composée des narrateurs d'origines étrangères diverses (Kenya, Burundi, Togo, Tanzanie, Ouganda, France, Espagne).

Tableau 14: Répartition des répondants par genre

Genre	N	%
Homme	15	75%
Femme	5	25%
Total	20	100%

Source : Nos analyses sur le logiciel Sphinx

Figure 7: Représentation graphique des narrateurs selon le genre



Source : Nos analyses sur le logiciel Sphinx

Tableau 15: Répartition des répondants par niveau d'étude

Niveau d'étude	N	%
Master	10	50%
Bac+5	6	30%
Licence	3	15%
Docteur	1	5%
Total	20	100%

Source : Nos analyses sur le logiciel Sphinx

Tableau 16: Répartition des répondants par qualité (profession)

Qualité/profession	N	%
Administration Fiscale	9	45%
Experts internationaux	7	35%
Chercheurs	2	10%
Opérateurs économiques	2	10%
Total	20	100%

Source : Nos analyses sur le logiciel Sphinx

2) Caractéristique et justification du choix de l'échantillon

1114. L'échantillon est un sous-groupe de la population totale qui est choisi pour représenter cette population. Les caractéristiques les plus importantes à considérer lors du choix de l'échantillon sont la taille, la représentativité, la stratification et la méthode de sélection.

1115. En effet, la taille de l'échantillon est importante pour notre cas, car elle doit être suffisamment grande pour fournir des données fiables et significatives, tout en évitant des coûts et des efforts excessifs. La taille de notre échantillon dépend de beaucoup de facteurs tels que le niveau de précision souhaité, la variabilité de la population et le niveau de confiance souhaité⁶⁸¹.

1116. La répartition chiffrée des narrateurs a été faite sur 20 sujets qui nous ont livré leurs impressions, non pas seulement sur les questions de la transparence fiscale, mais aussi de l'importance de cette transparence dans une gestion saine au sein des administrations internes d'un État, et plus loin dans la coopération fiscale régionale des États voisins et lointains, avec le gain que la transparence pourrait procurer une fois appliquée de part et d'autre. Cette situation globale est reprise en **annexe 2**, suivant le traitement fait par le logiciel Sphinx.

B- Travail de la collecte des données de recherche

1) Élaboration de la grille thématique : Présentation et justification

1117. La grille thématique de recherche est un outil utilisé pour organiser les différentes thématiques d'un sujet de recherche. Elle permet de structurer les informations et de faciliter l'analyse des données. Elle peut être présentée sous forme de tableau ou de diagramme, et contient des catégories et sous-catégories qui décrivent les différents aspects du sujet. La justification de l'utilisation d'une grille thématique de recherche est multiple. Tout d'abord, elle permet de clarifier les objectifs et les questions de recherche. En identifiant les différents domaines à explorer, elle nous offre une vue d'ensemble du sujet et guide la recherche documentaire⁶⁸².

1118. Quant à la recherche que nous menons, elle élabore trois (3) thèmes principaux inclusives de narration, contenus dans une grille thématique des narrations. C'est à travers cette que nous avons pu collecter des informations recherchées en rapport avec la problématique de départ de notre recherche.

⁶⁸¹ KOTHARI, C.R. (2004). *Research methodology: methods and techniques*. New Age International. Ce livre est une ressource clé pour les méthodes de recherche en sciences sociales, y compris le choix de l'échantillon. Il aborde les différentes caractéristiques de l'échantillon telles que la taille, la représentativité, et la stratification, ainsi que les différentes méthodes de sélection de l'échantillon. Le livre fournit également un aperçu des différentes justifications possibles pour le choix de l'échantillon, telles que la validité interne et externe, ainsi que la généralisation.

⁶⁸² Sonnentag, S., Kuttler, I., & Fritz, C. (2015). Job stressors, emotional exhaustion, and need for recovery: A multi-source study on the benefits of psychological detachment. *Journal of Vocational Behavior*, 89, 1-11.

1119. En définitive, des détails apportés par chaque narrateur nous ont permis d'identifier différents types de préoccupations soulevées déjà en amont, et les profils qui en découlent. Les trois thèmes principaux, tels que relevés ci-haut, comprennent, chacun, deux sous-thèmes (sous-questions), cela dans le but d'enrichir la narration (**voir annexe 2** relative aux questions de recherche).

Tableau 17: Représentation de la grille thématique

Fiscalité et intégration dans la région des grands lacs africains		
N°	Intitulé du thème	Justification
Thème 1	<p>Théorie de la transparence fiscale : Cette théorie est de plus en plus importante pour la région des grands lacs africains en raison de plusieurs raisons, dont notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> -La lutte contre la corruption ; -L'amélioration de la gouvernance ; -La promotion de la croissance économique. 	<p>La théorie de la transparence fiscale est une approche qui vise à promouvoir la responsabilité financière des gouvernements et des organisations en rendant publiques les informations sur les finances publiques.</p> <p>Son objectif ultime étant de favoriser une meilleure gestion et utilisation des finances publiques, tout en renforçant la responsabilité et la confiance des citoyens envers leurs gouvernements et les organisations qui les représentent.</p>
Thème 2	<p>Transformation numérique comme un soutien à la transparence fiscale applicable par les États de la région des grands lacs africains.</p>	<p>L'utilisation de la technologie numérique peut aider à améliorer la transparence fiscale en permettant la collecte, le stockage, l'analyse et la diffusion des informations fiscales de manière plus efficace et plus transparente. Aussi, les outils numériques peuvent être utilisés pour analyser les données fiscales, en utilisant des algorithmes et des techniques d'apprentissage automatique pour détecter les anomalies et les comportements suspects. Cela peut aider à détecter les fraudes fiscales et à améliorer la collecte des taxes.</p>
Thème 3	<p>Le rôle de la Transparence fiscale et intégration régionale pour l'Afrique des grands lacs.</p>	<p>La transparence fiscale peut jouer un rôle important dans l'intégration économique de la région des Grands Lacs africains. En effet, une plus grande transparence fiscale peut améliorer la confiance des investisseurs et des partenaires commerciaux, ce qui peut favoriser les échanges commerciaux et les investissements dans la région. Aussi, Une plus grande transparence fiscale peut également aider à lutter contre la corruption et à améliorer la qualité de la gouvernance dans la région, ce qui peut améliorer l'environnement des affaires et encourager les investissements.</p>

Source : Nos propres recherches

1120. Il a y lieu de préciser que ces thèmes ont été conçus de manière à ramener le narrateur à raconter son expérience sur la préoccupation soulevée par nous, quand bien même que l'enregistrement individuel comprenne toutes les narrations faites par le questionné, même celles non essentielles, émanant du narrateur. Sinon, l'essentiel dans la recherche étant de laisser développer l'esprit narrateur⁶⁸³, moyennant des relances si nécessaire pour recadrer les échanges vers l'objet de recherche.

2) Collecte par entretien

1121. La collecte des données par entretien est une méthode de recherche qualitative qui implique de poser des questions à des individus ou à des groupes pour recueillir des informations sur leurs expériences, leurs opinions ou leurs connaissances. Les entretiens peuvent être structurés ou non structurés, et peuvent être menés en personne, par téléphone, par vidéoconférence ou par d'autres moyens⁶⁸⁴.

1122. Cependant, les entretiens peuvent être utiles dans de nombreux contextes de recherche, notamment pour mieux comprendre les perceptions et les expériences des personnes sur un sujet donné, pour recueillir des informations détaillées sur un phénomène ou un processus, ou pour identifier des obstacles potentiels ou des solutions possibles.

1123. À cet effet, l'avantage de la collecte des données par entretien est que les chercheurs peuvent poser des questions approfondies et explorer les réponses des participants en temps réel, ce qui permet de recueillir des informations plus détaillées que lors d'autres méthodes de collecte de données telles que les enquêtes. Les entretiens peuvent également être utilisés pour recueillir des données sur des sujets sensibles ou complexes qui peuvent être difficiles à aborder par d'autres moyens.⁶⁸⁵

1124. Cependant, la collecte des données par entretien peut être coûteuse et chronophage, car elle implique souvent de contacter et de planifier des entretiens avec des participants. De plus, les entretiens peuvent être influencés par des biais, tels que les opinions personnelles ou les préjugés des chercheurs ou des participants.

1125. Selon monsieur Thalia MAGIOGLOU, l'entretien non directif crée une situation de communication qui est surprenante pour l'interviewé : il commence à la demande du

⁶⁸³ P.-Y. SANSEAU, « Les récits de vie comme stratégie d'accès au réel en sciences de gestion : pertinence, positionnement et perspectives d'analyse », *Recherches qualitatives*, 2005, vol. 25, n° 2, pp. 33-57.

⁶⁸⁴ BRYMAN, A. *Social research methods*. Oxford University Press, 2016

⁶⁸⁵ Ibidem.

chercheur par une question et crée chez l'interviewé des attentes d'une interaction. Au lieu d'un dialogue, il se retrouve seul. Il doit faire face au flou des interventions qu'il cherche à interpréter de différentes manières. Ces caractéristiques de l'entretien non directif ont engendré plusieurs critiques, d'inspiration positiviste : il est question de manque de neutralité, d'artificialité du discours produit et de manque d'objectivité. Au contraire, l'entretien non directif constitue pour nous un modèle générique d'interactions grâce à sa structure flexible qui permet à l'interviewé de se l'approprier.⁶⁸⁶

1126. C'est dans cet ordre d'idée que nous avons pris le temps de passer par une dizaine d'entretiens libres, avec divers intervenants choisis suivant les critères qui nous étaient favorables pour les résultats de notre recherche (voir le développement qui s'en suit dans les pages suivantes). En effet, nous avons enregistré chaque individu interviewé pendant un temps minimum de 30 minutes, tout en espérant avoir recueilli des informations indispensables à la recherche. Après cette longue et laborieuse étape, nous sommes passés à l'analyse des éléments collectés.

§2. Présentation des résultats

1127. Le traitement des données et l'analyse du contenu sont des méthodes essentielles pour comprendre la fiscalité et l'intégration fiscale telle que nous l'étudions. Ces processus permettent de récupérer, organiser et analyser des données pertinentes pour répondre à des questions spécifiques et prendre des décisions éclairées.

1128. A ce stade de recherche, nous procédons par deux types d'analyse : l'analyse thématique et l'analyse par contexte. En effet, l'analyse thématique et l'analyse par contexte sont deux approches distinctes utilisées en analyse de données.

1129. L'analyse thématique est une méthode d'analyse qualitative qui vise à identifier, analyser et interpréter les thèmes principaux dans un ensemble de données⁶⁸⁷. Elle est souvent utilisée pour étudier les discours, les interviews, les articles de journaux ou les résultats de sondages. Les données sont généralement collectées à partir de sources variées, puis

⁶⁸⁶ T. MAGIOGLOU, « L'entretien non directif comme modèle générique d'interactions », *Les Cahiers Internationaux de Psychologie Sociale*, 2008, n° 2, pp. 51-65.

⁶⁸⁷ BRAUN, V., & CLARKE, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101.

elles sont triées, codées et regroupées en thèmes pertinents par un analyste. L'analyse thématique peut être réalisée de manière manuelle ou assistée par ordinateur⁶⁸⁸.

1130. L'analyse par contexte, quant à elle, est une méthode d'analyse quantitative qui s'intéresse à la fréquence d'occurrence de mots ou de phrases dans un ensemble de données. Elle vise à déterminer les schémas et les tendances dans les données, notamment en ce qui concerne les contextes dans lesquels apparaissent certains termes. Cette méthode ne sera presque pas utilisée pour notre étude car nous estimons que l'analyse thématique est largement suffisante pour notre étude.

1131. Par ailleurs, l'autre analyse est l'analyse par contexte. C'est une analyse approfondie de chaque thème développé dans la problématique. Il est question d'étendre la réflexion sur les préoccupations soulevées, et d'en dégager les tendances et les attentes.

1132. Ce point à ce niveau de la recherche consiste à lire dans son entièreté tous les textes collectés, dans le but d'en extraire un sens à donner pour la suite du travail. Ce qui exige du travail, dont notamment la redéfinition des catégories dans les contenus, les codages des intervenants. Autrement dit, c'est une analyse qui consiste à identifier différents thèmes qui émergent dans les narrations recueillies, afin d'en comparer les contenus⁶⁸⁹.

1133. Pour aboutir à cette fin, notre analyse du contenu traite de la transcription manuelle des enregistrements audio faits, ensuite le codage automatisé des données recueillies dans le logiciel sphinx⁶⁹⁰ et enfin le logiciel Sphinx nous sert pour analyser et traiter globalement toutes les données recueillies⁶⁹¹.

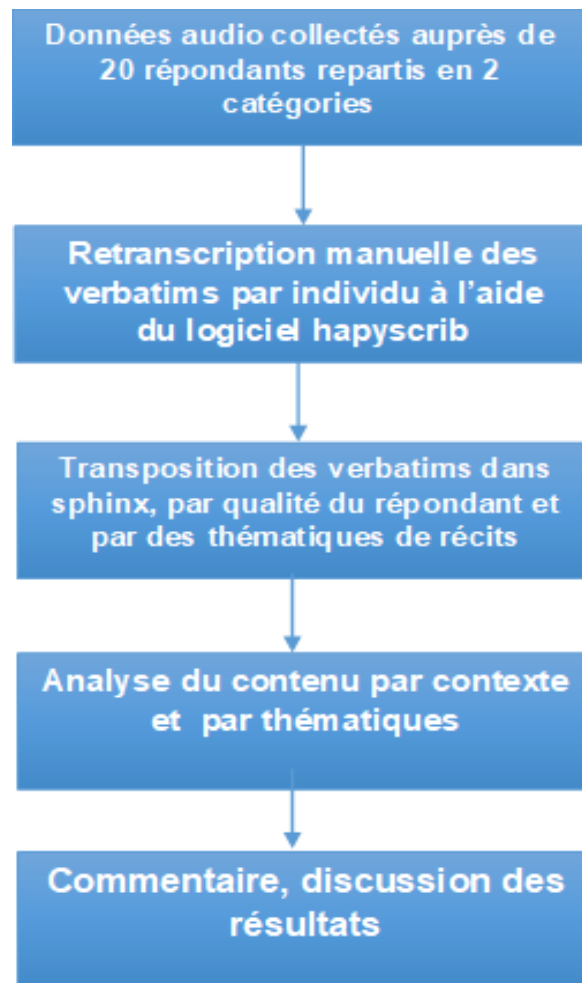
⁶⁸⁸ Boyatzis, R. E. (1998). Transforming qualitative information: Thematic analysis and code development. Sage.

⁶⁸⁹ T. MAGIOGLOU, « L'entretien non directif comme modèle générique d'interactions », *op. cit.*

⁶⁹⁰ LEFEVRE, F., DURIEU, F., & MOINET A. Open Source Speech Recognition: The Sphinx Recognition System and Its Applications. Springer Science & Business Media, 2011.

⁶⁹¹ *Le professeur F. DURIEU est un spécialiste français de la reconnaissance de la parole et du traitement du langage naturel. Il est connu pour son travail sur le logiciel Sphinx. Sphinx est utilisé dans de nombreuses applications comme la transcription de dictée, la commande vocale, les systèmes de traduction automatique, les applications de téléphone portable et de nombreuses autres applications. Le logiciel Sphinx est disponible en plusieurs langues, notamment en français, ce qui en fait une solution intéressante pour les développeurs francophones. Le professeur DURIEU nous a offert ses services entre le 24 août et le 29 octobre 2022 pour le traitement de mes données collectées pour la recherche.*

Figure 8: Schéma d'analyse



Source : Nos propres formulations

1134. Le schéma d'analyse est une méthode d'analyse de données qui peut être appliquée dans différents domaines⁶⁹².

A- La transcription manuelle des données enregistrées

1135. La transcription manuelle des données enregistrées fait référence au processus de conversion des informations enregistrées sous forme de fichiers audio ou vidéo en texte écrit. Cette tâche peut être effectuée par des personnes qui écoutent attentivement l'enregistrement et saisissent chaque mot prononcé dans un document texte. Cette étape peut nécessiter une grande précision et une bonne maîtrise de la langue dans laquelle l'enregistrement a été effectué. Cela se passe en auditionnant scrupuleusement les

⁶⁹² CRESWELL, J. W., & POTH, C. N. *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches*. SAGE publications, 2018. MILES, M. B., Huberman, A. M., & SALD, J. *Qualitative data analysis: A methods sourcebook*. SAGE publications, 2013

éléments enregistrés et puis on en fait des transcriptions manuelles directes, à l'aide du logiciel Happy scribe⁶⁹³. Cependant, la recherche, pour des raisons évidentes, ne prend en compte que des verbatim ayant un sens significatif dans la recherche. Signalons en passant qu'un verbatim significatif est celui qui apporte une information utile dans une recherche, comme la nôtre portant sur la transparence fiscale dans le processus d'intégration dans la région des grands lacs africains.

1136. Cependant, la transcription est une étude attentive des récits de vie, selon monsieur BERTAUX⁶⁹⁴. Car, en transcrivant, le chercheur fait un examen à chaud des données recueillies et il découvre progressivement les éléments du savoir auquel il aspire, au travers des indices fournis. C'est une étape qui intervient juste après la collecte des données enregistrées faites antérieurement, à laquelle il conviendra de donner une forme écrite, tout en y tirant des informations indispensables qui ont un rapport direct, un lien avec l'objet de recherche.

1137. Il sied, cependant, de signaler aussi que les narrations ou les mots qui ont peu ou pas de lien évident avec la recherche sont occultés volontairement. Car, nous estimons, quant à nous, que de la masse importante des données recueillies dans ces enregistrements, seules les parties qui intéressent la recherche sont bonnes à prendre. Les 20 interviews qu'il y a eu ont eu en moyenne 40 minutes d'enregistrement par individu en entretien libre. Ce qui donne plus de 800 heures capitalisées dans les enregistrements. Cela procurerait du temps et du remplissage. Ce qui va procurer à notre recherche qualitative des éléments utiles à transcrire librement et rapidement. Les résultats en dépendent énormément.

1138. Il a fallu pour cela faire le tri pendant des jours durant, pour ne garder que l'essentiel du travail à soumettre d'abord pour la transcription et puis au codage. Un travail de fond est fait par le codage des sujets, afin de surmonter la subjectivité qui pourrait entacher la recherche.

⁶⁹³ Le logiciel Happy scribe est un logiciel Cloud de transcription qui aide les journalistes, les chercheurs, les podcasteurs et les éditeurs vidéo à convertir des fichiers audio et vidéo en documents texte sur un portail unifié, <https://www.getapp.fr/software/2036211/happy-scribe>

⁶⁹⁴ « Bertaux - 1980 - L'Approche Biographique Sa Validité Méthodologique, Ses Potentialités | PDF | Sociologie | Anthropologie », *op. cit.*, p. 211.

B- Le codage des données à l'aide du logiciel Sphinx

1139. Le logiciel Sphinx est un logiciel d'enquêtes et d'analyse de données qui peut être utilisé pour le codage de données recueillies dans une enquête ou une recherche. Le codage des données est le processus de transformation des réponses des enquêtés en codes numériques ou alphanumériques pour faciliter l'analyse des données⁶⁹⁵.

1140. Dans le domaine de la fiscalité et de l'intégration dans la région des grands lacs africains, le codage des données peut être utilisé pour classer les réponses des enquêtés selon des catégories spécifiques. Par exemple, pour une enquête sur les pratiques fiscales des entreprises multinationales, les réponses des entreprises peuvent être codées en fonction de leur secteur d'activité, de leur pays d'origine ou de leur niveau de conformité fiscale. Cependant, le logiciel Sphinx offre une fonctionnalité de codage de données facile à utiliser. L'utilisateur peut créer des codes numériques ou alphanumériques pour chaque réponse à une question de l'enquête. Il peut également créer des catégories de codage pour regrouper les codes connexes.

1141. Une fois les données codées, l'utilisateur peut effectuer des analyses de données à l'aide du logiciel Sphinx. Ces analyses peuvent inclure des tableaux croisés, des analyses de tendances et des graphiques qui permettent de visualiser les données de manière plus claire. C'est ce qui a été fait pour les données recueillies dans le cadre de notre recherche.

1142. Aussi, nous disons avec FOURBOUL⁶⁹⁶ que le codage consiste à effectuer des catégories dans la marge de note de terrain ou de transcription d'entretien ou de tout autre document de recherche. Ce codage est à la fois théorique, ouvert et sélectif. Le développement de la théorie de la transparence fiscale que nous prônons fait appel au codage théorique des données, qui a l'avantage d'analyser des données collectées pour ce but primordial poursuivi.

1143. La transcription manuelle, une fois réalisée par le logiciel Happy scribe, elle est convertie en Word pour adaptation. Elle va subir le codage, au travers de Code Book, dans une grille de saisie qui reprend l'essentiel des textes que nous avons retenus, par

⁶⁹⁵ BAZELEY, P. *Qualitative data analysis with NVivo*. Sage Publications Limited, 2013.

⁶⁹⁶ C. VOYNNET FOURBOUL, « Ce que "analyse de données qualitatives" veut dire », *Revue internationale de psychosociologie*, 2012, n° 44, p. 77.

rubrique ou par narrateur, selon le cas, suivant les informations recherchées, avant d'être transposée dans le logiciel Sphinx⁶⁹⁷.

1144. Cependant, les rubriques phares de ces projets sont notamment l'identification du narrateur avec des sous-rubriques comme le nom, l'âge, le genre, le statut, la spécialité, l'activité et le niveau d'études ; les extraits des narrations (verbatim) par thématique qui comprennent la transparence fiscale, la transformation numérique et la transparence fiscale dans une intégration.

Section 2 : Les conditions d'efficacité de la transparence fiscale

1145. L'analyse thématique et par contexte sont deux méthodes différentes utilisées pour examiner et comprendre le contenu d'un texte. L'analyse thématique et par contexte sont deux méthodes différentes utilisées pour examiner et comprendre le contenu d'un texte.

1146. L'analyse thématique vise à identifier et à comprendre les thèmes récurrents, les motifs ou les sujets principaux abordés dans un texte. Elle peut être utile pour comprendre les valeurs, les croyances ou les attitudes exprimées dans un texte, ainsi que pour identifier les schémas de pensée ou les préoccupations récurrentes d'un auteur⁶⁹⁸.

1147. L'analyse par contexte, quant à elle, cherche à comprendre comment le texte s'insère dans un cadre plus large. Elle peut inclure des détails tels que la date de publication, l'auteur, l'audience visée, le lieu et les événements historiques ou sociaux entourant le texte. L'analyse par contexte peut aider à expliquer pourquoi un texte a été écrit ainsi que les motivations de l'auteur et les circonstances dans lesquelles il a été écrit.

1148. Cependant, dans une étude sur la fiscalité et l'intégration dans les grands lacs africains, une analyse thématique pourrait être utilisée pour les thèmes clés relatifs à la fiscalité et à l'intégration dans la région⁶⁹⁹, notamment dans l'identification des politiques fiscales,

⁶⁹⁷ LEFEVRE, F. et al., *op.cit.*

⁶⁹⁸ FOFACK, H. (2016). Intégration fiscale en Afrique : analyse thématique et par contexte. *Revue africaine de développement économique*, 18(2), 71-90. Cette étude utilise une analyse thématique pour identifier les principaux thèmes liés à l'intégration fiscale en Afrique, puis utilise une analyse par contexte pour examiner les obstacles à l'intégration fiscale, les implications pour le développement économique et social de la région et les moyens de renforcer la coopération fiscale entre les pays africains.

⁶⁹⁹ KABOYAKGOSI, G. (2019). Fiscalité et intégration régionale dans les pays de l'Afrique de l'Est : analyse thématique et par contexte. *Revue africaine d'économie et de gestion*, 10(1), 34-52. Cette étude utilise une analyse thématique pour identifier les principaux thèmes liés à la fiscalité et à l'intégration dans les pays de l'Afrique de l'Est, puis utilise une analyse par contexte pour examiner comment ces thèmes s'insèrent dans un cadre plus large de l'intégration régionale en Afrique de l'Est.

la réglementation fiscale, les recettes fiscales, la coopération fiscale entre les pays de la région, les obstacles à l'intégration, les impacts de l'intégration fiscale sur le développement économique et social de la région, etc.

1149. En ce qui concerne l'analyse par contexte, on pourrait examiner les facteurs tels que la situation économique, politique et sociale dans les pays de la région, les initiatives régionales en matière d'intégration fiscale, les cadres réglementaires et institutionnels en place pour soutenir l'intégration fiscale, les relations fiscales avec d'autres pays et organisations internationales, les implications des politiques fiscales nationales sur l'intégration régionale et l'impact de la fiscalité sur la compétitivité et la croissance économique en général.

1150. En utilisant à la fois une analyse thématique et une analyse par contexte dans une étude sur la fiscalité et l'intégration dans les grands lacs africains, on peut obtenir une compréhension plus complète et nuancée des défis et des opportunités liées à l'intégration fiscale dans la région, ainsi que des facteurs qui influencent l'élaboration et la mise en œuvre de politiques fiscales adaptées à la région⁷⁰⁰.

1151. Pour sa part, monsieur VASILACHIS de GIALDINO souligne que « l'analyse des données constitue le cœur du processus de recherche, son noyau primordial et donc déterminant de la qualité des résultats obtenus »⁷⁰¹. Il ne fait aucun doute que l'interprétation des résultats de la recherche est l'une des principales compétences permettant de déterminer la qualité d'un chercheur et de la recherche qu'il ou elle mène. Il va donc sans dire que le chercheur devra accorder une attention toute particulière à cette étape du processus de création de savoir.

1152. Dans sa plus simple expression, l'interprétation des données concerne l'examen des données recueillies à travers des processus prédéfinis afin d'attribuer un sens à ces données primaires, puis d'en tirer une conclusion pertinente.⁷⁰²

1153. Cependant, il existe deux grandes approches d'analyse des données : les méthodes d'analyse quantitative et les méthodes d'analyse qualitative. Pour rappel, dans le présent recherche, la méthode utilisée est qualitative qui est, quant à elle, utilisée pour l'analyse

⁷⁰⁰ Tchatchouang, J. C. (2018). La fiscalité et l'intégration économique dans les pays des Grands Lacs africains : analyse thématique et par contexte. *Revue d'économie et de finance*, 6(2), 25-46.

⁷⁰¹ D. GIALDINO et I. VASILACHIS, « L'interprétation dans la recherche qualitative : problèmes et exigences », *Recherches qualitatives*, 2012, vol. 31, n° 3, pp. 155-187.

⁷⁰² *Ibid.*

de données tirées du langage et de la compréhension du monde par les individus. Les données peuvent alors être tirées de textes, de récits, d'observations ou encore d'entrevues.⁷⁰³ Les données qualitatives sont généralement recueillies à l'aide d'une grande variété de techniques qui impliquent des rapports entre êtres humains. Ces rapports peuvent être directs (comme dans le cas d'entrevues ou d'observations) ou indirects (comme dans le cas de discours ou de textes), et peuvent demander une analyse plus complexe que les méthodes utilisées lors d'une analyse quantitative. Cependant, dans l'analyse par contexte qui est totalement quantitative, nous l'utilisons pour illustrer certaines données relatives à la recherche.

1154. En effet, dans cette section, il sera question de l'interprétation contextuelle des résultats (§1) et l'interprétation contextuelle des résultats (§2).

§1. *L'interprétation contextuelle*

1155. Il sied de rappeler que l'analyse par contexte est une méthode de recherche qualitative qui se concentre sur l'examen approfondi des contextes culturels, sociaux, historiques et politiques dans lesquels les phénomènes étudiés se produisent⁷⁰⁴. En utilisant cette approche, nous pouvons être amenés à comprendre comment les idées, les comportements et les pratiques sont façonnés par leur contexte dans la région des grands lacs africains.

1156. Pour interpréter les résultats d'une étude menée selon cette méthode, il est important de tenir compte de ces différents éléments de contexte. Nous commencerons par examiner les relations entre les participants, en demandant comment leur position sociale, leurs expériences personnelles et leur culture influencent leur point de vue⁷⁰⁵. Ils peuvent également explorer les contextes historiques et culturels plus larges qui ont influencé les participants, y compris les mouvements sociaux, les événements politiques et les tendances culturelles, dans la mesure du possible.

⁷⁰³ P. MARZO, « L'art de l'interprétation des résultats », s.d, disponible sur

<https://scienceetbiencommun.pressbooks.pub/projetthese/chapter/meta-analyse-et-interpretation-des-donnees>.

⁷⁰⁴ CHARMAZ, K. (2014). *Constructing grounded theory* (2nd ed.). Los Angeles: Sage. Ce livre offre une introduction complète à la méthode de la théorie ancrée, qui est souvent utilisée en conjonction avec l'analyse par contexte.

⁷⁰⁵ DENZIN, N. K., & LINCOLN, Y. S. (2011). *The Sage of qualitative research* (4th ed.). THOUSAND Oaks, CA: Sage. Ce livre contient une section sur la recherche sur le contexte culturel et social, avec des chapitres sur l'analyse du discours, la recherche action participative et l'analyse de la culture visuelle.

1157. Rappelons ce que l'analyse des données par contexte, selon monsieur PAYAUD A. MARIELLE, le « contexte » est le plus souvent un oublié de la recherche.⁷⁰⁶ Et pourtant... demander à des doctorants-managers de produire des implications managériales revient à attendre de leur recherche une connaissance située, contextualisée et non « hors-sol ».
1158. À cet effet, dans ce point, nous allons présenter les résultats de données analysés par contexte de chaque thématique, à partir de la définition de « contexte » bien défini durant nos entretiens et d'un retour aux fondamentaux en rappelant la nécessaire cohérence du triptyque « **méthodologie – épistémologie – produit de recherche** », ce point tente de faire la présentation des résultats de la recherche et en faire une interprétation, pour mieux permettre la compréhension desdits résultats, nous le faisons par type thématique d'une manière spécifique en y ajoutant une interprétation claire. Cela étant, nous aurons respectivement au point (1) les résultats de l'analyse par contexte du thème 1 « *mise en application de la théorie de la transparence fiscale* », au point (2) les résultats de l'analyse par contexte du thème 2 « *Transformation numérique* » et au point (3) les résultats de l'analyse par contexte du thème 3 « *Transparence et intégration* ».

A- Résultats du thème 1 : « Mise en application de la théorie de la transparence fiscale dans la région des grands lacs africains ».

1159. Nous sommes partis de l'analyse de la variable « **Théorie de la transparence fiscale** », selon le contexte de la qualité professionnelle des narrateurs. Cependant, le nuage des mots spécifiques ci-dessous (**figure n°9**) explique et représente les principaux mots spécifiques de chaque contexte (tailles proportionnelles aux effectifs). L'analyse dans Sphinx des verbatim significatifs sur thème 1 présente le nuage des mots spécifique, la caractérisation selon le contexte et l'illustration des verbatim, tels que repris dans la figure n° 9 et les tableaux n°18 et 19.
1160. Pour rappel, sachant que, selon le logiciel Sphinx, les concepts correspondent au niveau de concepts 3, cependant la richesse d'un corpus est le nombre de mots différents d'un corpus. En effet, la richesse d'un corpus est généralement mesurée par le nombre de

⁷⁰⁶ PAYAUD, MARIELLE A. « Chapitre 22. Le « contexte » et la recherche en terre africaine : implications épistémologiques et méthodologiques », Françoise Chevalier éd., *Les méthodes de recherche du DBA*. EMS Editions, 2018, pp. 400-421.

mots différents, ou le vocabulaire, présent dans le corpus. Plus le nombre de mots différents est élevé, plus le corpus est considéré comme riche et diversifié en termes de vocabulaire. Cette mesure permet notamment de comparer la diversité lexicale de différents corpus, ou d'analyser l'évolution du vocabulaire dans un corpus donné.

1161. Si l'indice de richesse est supérieur à 1, alors les réponses de cette catégorie sont plus riches que la moyenne. En réalité, la richesse d'un corpus est souvent mesurée à l'aide de l'indice de diversité lexicale, qui est basé sur le nombre de mots différents dans un corpus par rapport à sa taille. Cet indice peut varier de 0 à 1, où 0 indique qu'il n'y a qu'un seul type de mot dans le corpus, tandis que 1 indique que chaque mot dans le corpus est différent. Ainsi, plus l'indice de diversité lexicale est proche de 1, plus la richesse lexicale du corpus est considérée comme importante. Cependant, il est important de noter que la définition de la richesse lexicale peut varier en fonction du contexte et de l'objectif de l'analyse⁷⁰⁷.

1162. A l'inverse (indice inférieur à 1), les réponses de cette catégorie sont moins riches que la moyenne. Les verbatim sont sélectionnés selon leur capacité à bien illustrer les contextes, tandis que les verbatim illustratifs sont choisis parmi les plus spécifiques et différents les uns des autres. Ci-dessous le tableau qui illustre les deux contextes de la *thématique 1*.

Figure 9: Nuage des mots spécifiques sur le thème « théorie de la transparence fiscale »



Source : Nos analyses sur le logiciel Sphinx

⁷⁰⁷ MALVERN, D. D., & RICHARDS, B. J. Investigating accommodation in language proficiency interviews using a new measure of lexical diversity. *Language testing*, 19(1), 85-104. La notion de richesse lexicale et sa mesure à l'aide du nombre de mots différents dans un corpus est effectivement un concept couramment utilisé dans le domaine de la linguistique et de l'analyse de texte, 2002.

Tableau 18: Caractérisation selon le contexte

Effectifs	Longueur moyenne	Les 5 mots spécifiques	Concept spécifique	Sentiment spécifique	Classe spécifique	Orientation spécifique	Indice de richesse relative
1	9	484	comprendre - contribuable - entreprise - clarté info				1,18
2	11	292	organisation mondial - politique - échange renseignement		Classe n° 1		0,82

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1163. Le nuage des mots au niveau de la figure n°9 montre une prépondérance de certains mots et groupe des mots à l'occurrence de : « comprendre, contribuable, entreprise, clarté info », « corruption et lutte », « organisation mondiale », « fraude et évasion », « échange des renseignements, gestion, administration » etc.

1164. Sur le premier groupe des mots spécifiques, l'indice de recherche relative étant de 1,18 donc supérieure à 1, ce qui fait que les réponses de cette catégorie sont plus riches que la moyenne et confirment la richesse du corpus.

1165. Le tableau ci-dessous illustre le verbatim des narrateurs quant à la théorie de la transparence et sa mise en application, réparties en deux classes avec une classe des mots communs.

Tableau 19: Illustration des verbatim selon thème 1 :
« Mise en application de la théorie de la transparence fiscale »

Contexte	Verbatim
1	<ul style="list-style-type: none"> – Optimisation fiscale par rapport aux entreprises ou aux entreprises dans un même état ou bien de plus en plus des entreprises dans un même état, les entreprises d'un même groupe. – On peut comprendre la nécessité de l'impôt s'il comprend son rôle de dirigeant, mais s'il ne le comprend pas, il ne voit que sa personne c'est pie pour le pays. – Oui, effectivement, la transparence fiscale d'abord, permet à ce que le contribuable puisse savoir, c'est ce qu'a été sa charge et son affectation aussi au niveau des mains de la puissance publique.
2	<ul style="list-style-type: none"> – Je pense que dans ce cadre-là, il y aura probablement une remise à niveau des politiques fiscales des États.

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

B- Résultats du thème 2 : « Transformation numérique ».

1166. L'analyse, dans sphinx par contexte sur le thème (2) « transformation numérique », présente le nuage des mots, la caractérisation des mots spécifiques et illustration des verbatim, tels que repris dans les figures n° 10 et les tableaux n° 20 et 21. Variable analysée : transformation numérique selon le contexte qualité professionnel des répondants.

Figure 10: Nuage des mots spécifiques sur le thème « Transparence et transformation numérique »



Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

Tableau 20: Caractérisation selon le contexte

	Effectifs	Longueur moyenne	Les 5 mots spécifiques	Concept spécifique	Sentiment spécifique	Classe spécifique	Orientation spécifique	Indice de richesse relative
1	9	253	Recette, déclaration, tva - utilisation – compréhension- information		Déception			1,13
2	11	184	développement - coopération – atout- information		Blâmer			0,87

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1167. Le nuage des mots au niveau de la figure n°1 montre une prépondérance de certains mots et groupes de mots à l'occurrence de : « recette, déclaration, TVA, utilisation, compréhension, information », « développement, coopération, atout, information », ces deux groupes de mots ont pour mot commun « information ». Sur le premier groupe des mots spécifiques, l'indice de recherche relative étant de 1,13 donc supérieure à 1, ce qui

fait que les réponses de cette catégorie sont plus riches que la moyenne et confirment la richesse du corpus.

1168. La caractérisation selon le contexte peut inclure plusieurs éléments, tels que le concept, le sentiment, la classe et les orientations spécifiques :

- **Le concept** fait référence à l'idée ou au thème qui est exploré dans le contexte donné;
- **Le sentiment** peut être positif, négatif ou neutre, et reflète l'attitude ou les émotions que l'auteur exprime dans le contexte donné ;
- **La classe** fait référence aux catégories ou groupes auxquels quelque chose ou quelqu'un appartient ;
- **Les orientations spécifiques** sont des détails supplémentaires qui aident à caractériser le contexte de manière plus précise.

1169. Le tableau ci-dessous illustre le verbatim des narrateurs quant à la théorie de la transparence et sa mise en application, réparties en deux classes avec une classe des mots communs. Il se dégage un sentiment spécifique de « **déception** » pour le premier groupe des mots bien qu'ayant un indice de richesse relative supérieure à l'unité, et un sentiment spécifique de « **blâmer** » comme l'illustre le tableau n° 21.

Tableau 21: Illustration des verbatims spécifiques selon le thème transformation numérique

Contexte	Verbatim
1	<ul style="list-style-type: none"> – <i>Cependant, la fraude et l'évasion fiscale ne peuvent permettre l'application de la transparence, étant donné que la transparence fiscale implique que tout soit clair, c'est-à-dire que l'utilisation de la technologie doit permettre à ce que tout soit vu de travers.</i>
2	<ul style="list-style-type: none"> – <i>Donc, il n'y a pas une réponse simple en disant numérique et numérique égal, développement non, homme égal, développement pas numérique.</i> – <i>Donc les numériques c'est un atout important pour arriver à optimiser les revenus, mais aussi permettre la traçabilité et la traçabilité entre différentes parties dans les transactions.</i> – <i>Comme L'initiative africaine, d'autres initiatives régionales connaissent en effet une belle réussite dans le domaine de la coopération et de la transparence fiscale.</i>

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

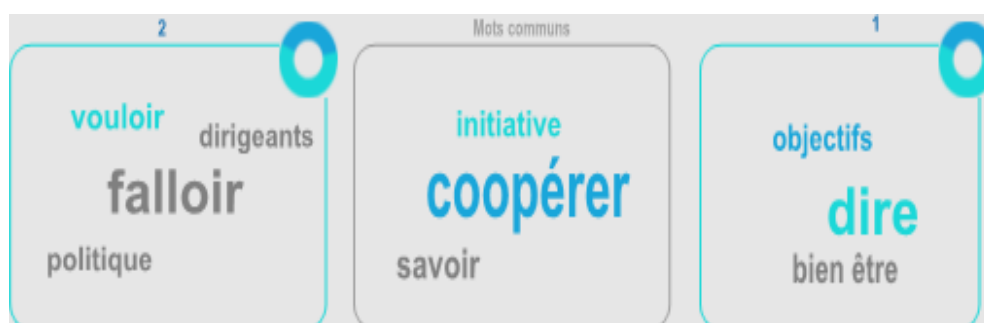
1170. Il s'observe que d'après le tableau n°21, que le numérique est un atout important, certes dans l'optimisation des revenus fiscaux, et permet la traçabilité entre différentes parties, mais cela ne garantit pas le développement surtout que nous ne pouvons parler de la technologie en mettant à l'écart « l'homme », qui en est l'acteur clé.

1171. Comme cela est renseigné au niveau des verbatims de quelques narrateurs, les nouvelles technologies peuvent aussi renforcer la coopération en matière fiscale entre les États à travers les échanges automatiques d'informations dans le objectif d'atteindre la transparence, comme l'indique le verbatim 1 du tableau n°21. Le point subséquent présente et interprète les résultats de l'analyse par contexte du thème « transparence et intégration ».

C- Résultats du thème 3 : « Transparence et intégration ».

1172. L'analyse, dans Sphinx par contexte sur le thème (3) « transparence et intégration », présente les mots spécifiques en nuage, la caractérisation des mots spécifiques et illustration des verbatims, tels que repris dans les figures n° 11 et les tableaux n° 22 et 23. Il en était question ici d'avoir les avis et réflexions de nos narrateurs sur l'impact que peut avoir la transparence dans une démarche d'intégration économique entre États, l'analyse par contexte dans notre logiciel de traitement a conduit à des résultats que nous présentons ici-bas au travers des figures et tableaux précités.

Figure 11: Nuage des mots spécifiques sur le thème « Transparence et intégration»



Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1173. Le nuage des mots réparti en deux classes au niveau de la figure n°11 nous montre une prééminence de certains mots et groupes de mots, en l'occurrence : « objectifs, dire,

bien-être » pour la classe (1), « vouloir, dirigeant, falloir, politique » pour la classe (2). Ces deux groupes de mots ont pour mot commun « initiative, coopérer, savoir ».

1174. Sur le premier groupe des mots spécifiques, l'indice de recherche relative étant de 1,22 donc supérieure à 1, ce qui fait que les réponses de cette catégorie sont plus riches que la moyenne et confirment la richesse du corpus. En effet, dans le contexte de l'étude sur la fiscalité et l'intégration dans les grands lacs africains, un indice de recherche supérieur à 1 peut signifier plusieurs choses.

1175. Il est possible que l'étude ait généré plusieurs résultats pertinents en matière de fiscalité et d'intégration dans les grands lacs africains. Cela pourrait inclure des données sur les politiques fiscales des différents pays de la région, les avantages et les défis de l'intégration économique, les barrières tarifaires, les accords commerciaux, etc.

1176. Cependant, la précision est offerte par le tableau ci-dessous qui illustre le verbatim des narrateurs quant à la transparence et l'intégration. De ces analyses, il ressort le sentiment spécifique louable pour la classe 2 dont le corpus est faible et l'orientation spécifique plutôt positive pour la première classe, comme cela est indiqué dans le tableau n°22 de la caractérisation selon contexte.

Tableau 22: Caractérisation selon le contexte

	Effe ctifs	Longueur moyenne	Les 5 mots spécifiques	Concept spécifique	Sentiment spécifique	Classe spécifique	Orientation spécifique	Indice de richesse relative
1	12	236	dire – objectifs – bien être				Plutôt positive	1,22
2	8	127	falloir - politique – vouloir- dirigeants		Louer			0,78

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1177. Le verbatim dans le tableau ci-haut n°23 traduit une réalité basée sur le sentiment spécifique des narrateurs et leurs orientations spécifiques.

Tableau 23: Illustration des verbatim spécifique selon le thème transparence et intégration

Contexte	Verbatim
1	<ul style="list-style-type: none"> – <i>Il faut commencer dans le cadre de la recherche de la transparence fiscale par dire qu'il y a des limites, ça ne veut pas dire qu'elles ont atteint 100 % limiter les obstacles à toutes les contraintes qui existent.</i>
2	<ul style="list-style-type: none"> – <i>Il faut égaliser le terrain, il faut un effort, il faut que les PME, les entrepreneurs africains ne paient pas plus que les entrepreneurs étrangers.</i> – <i>L'obstacle, c'est qu'on ne veut pas dire non, on ne veut pas se développer, c'est des dettes, on ne veut pas se développer.</i> – <i>S'il y a la volonté politique, mais sans volonté politique, on n'arrivera à rien.</i> – <i>Cet engagement est très important, il faut s'assurer que les politiques sont avec nous.</i>

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

§2. Interprétation thématique

1178. L'analyse thématique est une méthode de recherche qualitative qui permet de dégager des thèmes clés des données collectées. Pour interpréter les résultats de l'analyse thématique, il est important de prendre en compte les facteurs suivants⁷⁰⁸ :

- **Identification des thèmes** : il est important de déterminer les thèmes principaux qui sont ressortis de l'analyse. Ces thèmes peuvent être des idées, des sentiments ou des concepts qui ont émergé des données ;
- **Évaluation de la pertinence** : il est important de déterminer si les thèmes identifiés sont pertinents par rapport à la question de recherche. Il faut vérifier s'ils permettent de répondre à la question ou s'ils ont une signification particulière.

⁷⁰⁸ BRAUN, V., & CLARKE, V. Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 2006, Pp.77-101.

- ***Interprétation des relations*** : il est important de chercher des relations entre les différents thèmes identifiés. Il peut y avoir des liens directs ou indirects entre les thèmes, qui peuvent aider à comprendre les causes et les conséquences des résultats.
- ***Analyse comparative*** : il est important de comparer les résultats de l'analyse thématique à d'autres recherches ou études similaires pour vérifier si les résultats obtenus sont cohérents et plausibles.

1179. Pour cette étude, et après avoir présenté et interprété les résultats de l'analyse des données par contexte au point (A), à ce point (B), nous nous proposons le même exercice à la seule différence qu'ici, il sera question de faire la présentation et l'interprétation des résultats des données issues de notre analyse par thématique de chaque thème de notre travail.

1180. Cependant, rappelons que l'analyse thématique peut être mise à contribution comme méthode unique pour une recherche ou alors être combinée avec d'autres stratégies analytiques comme cela a été le cas de notre travail.⁷⁰⁹

1181. Cela étant, ce point sera subdivisé en trois sous-points à savoir : (1) Présentation et interprétation des résultats de l'analyse de la thématique 1 : « mise en application de la théorie de la transparence fiscale », (2) Présentation et interprétation des résultats de l'analyse de la thématique 2 : « transparence et transformation numérique », (3) Présentation et interprétation des résultats de l'analyse de la thématique 3 : Transparence et intégration.

A- Résultats de la thématique 1 : « Mise en application de la théorie de la transparence fiscale ».

1182. L'analyse, par le logiciel Sphinx de la thématique (1), « Théorie de la transparence fiscale », présente l'aperçu lexical et sémantique tel que présenté au niveau du tableau n°24 et de la figure n°12 (nuage des mots composé des principaux champs sémantiques) ; la répartition thématique et les verbatim spécifiques par thème de la figure n°12 et du tableau n°25, ainsi que la caractérisation de la figure n° 13.

⁷⁰⁹ *Ibid*

Tableau 24: *Aperçu lexical et sémantique*

Corpus	: 7582 mots
Longueur médiane	: 326 mots
Principaux champs sémantiques	Politique fiscale - Communication - Trésorerie et banques - Citoyenneté - Journalisme

Source : Nos analyses sur le logiciel Sphinx

Figure 12: *Aperçu lexical et sémantique*



Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1183. Comme nous l'impose la règle générale, pour les champs sémantiques principaux (les champs sémantiques principaux se réfèrent aux différents domaines sémantiques ou concepts qui sont associés à un mot, une phrase ou un texte), nous n'avons retenu que les mots qui appartiennent à la même classe de mots que le terme générique ; c'est d'ailleurs ce qui distingue le champ sémantique du champ associatif, qui rassemble des mots de différentes classes de mots. De ce fait, dans un corpus de **7582 mots**.

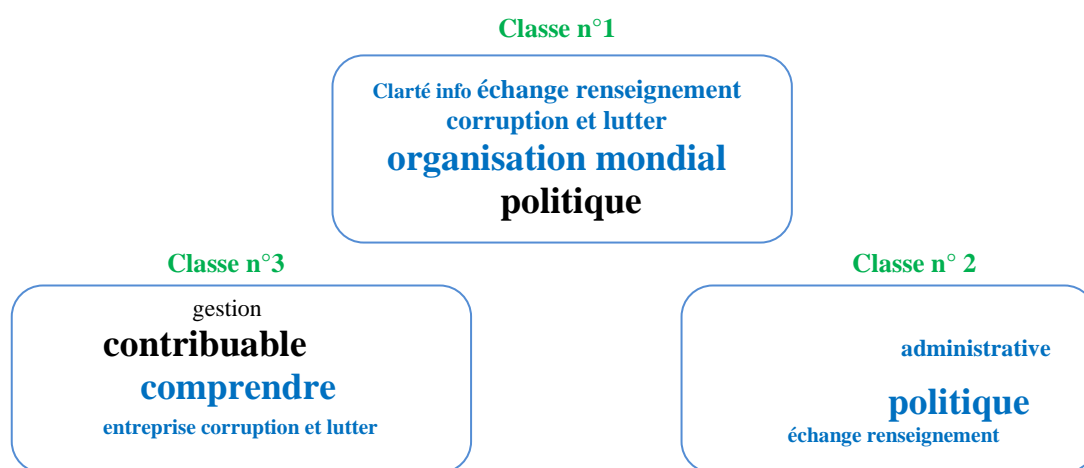
1184. Cependant, ces principaux champs sémantiques partant du terme générique nous renseignent, après analyse sur le thème « théorie de la transparence », que tout part de la volonté de mettre en place des politiques fiscales communes qui, à leur tour, pourront permettre la mise en pratique de la transparence fiscale dans leurs États et dans la région des grands lacs africains sous étude.

1185. Pour la figure n°13 (aperçu lexical), il est clair que dans le nuage des mots représentant ledit aperçu lexical, les termes prédominants sont respectivement « organisation mondiale », « comprendre », « politique », « contribuable ». Cela se traduit du fait que

la transparence peut être le ressort des organisations mondiales pour une bonne gouvernance et une gestion optimale des finances publiques, tel que l'OCDE par exemple qui définit un certain nombre de normes de transparence et en soutenant le forum mondial sur la transparence.

1186. La transparence fiscale est aussi et surtout question de la volonté politique de chaque État. Elle peut promouvoir la clarté de l'information sur un certain nombre de matières à caractère fiscal, mise au profit tant des administrations fiscales que des contribuables. Cela est pareil en ce qui concerne la coopération fiscale entre les états dans leurs échanges d'informations tant sur demande qu'automatique.

Figure 13: Nuage des mots composé des principaux champs sémantiques sur le thème



Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1187. Ainsi donc, après ce nuage des mots spécifiques, nous allons présenter la caractérisation des thèmes en présentant leurs indices de richesse thématique suivant le tableau n° 16. Cependant, une prépondérance de certains mots et groupes de mots à l'occurrence : « organisation, mondiale, politique » pour la **classe (1)**, « politique » pour la **classe (2)**, et « comprendre, contribuable » pour la **classe (3)**.

1188. Sur le premier groupe des mots spécifiques, l'indice de recherche relative étant **0,76** donc inférieur à **1**, ce qui fait que les réponses de cette catégorie sont moins riches que la moyenne et seules les classes (2) et (3) confirment la richesse du corpus étant donné que leurs indices de richesse relatives sont supérieurs à l'unité.

1189. Le tableau ci-dessous illustre le verbatim des narrateurs quant à la théorie de la transparence fiscale à géométrie variable dans sa mise en application. Elle se répartit en

deux classes, avec une classe de mots en commun. Il se dégage un *sentiment spécifique* de « **louer** » sur le premier groupe des mots, bien qu'ayant un indice de richesse relative faible.

Tableau 25: Caractérisation des thèmes

	Effectifs	Longueur moyenne	Les 5 mots spécifiques	Sentiment spécifique	Orientation spécifique	Indice de richesse relative
Classe n° 1	6	248	organisation mondiale - politique - corruption et lutter - échange renseignement - clarté information	Louer		0,76
Classe n° 2	7	410	politique - échange renseignement - administration			1,10
Classe n° 3	5	471	comprendre - contribuable - entreprise - corruption et lutter - gestion			1,14

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

Tableau 26: Illustration des verbatim sur le thème « Théorie de la transparence fiscale »

Classe	Verbatim
Classe n° 1	– Je pense que dans ce cadre-l , Il y aura probablement une remise à niveau des politiques fiscales des États.
Classe n° 2	– Nous ne disposons pas des informations très précises par rapport à l'organisation des administrations fiscales de ces pays de la Région, mais comparativement à ce que nous vivons ailleurs, nous savons qu'au Congo, il y a existence de certains taux qui sont de plus importants, de taux élevés tandis que les autres États de la Région ont des taux préférentiels. – Cela en effet est dû au comportement de l'homme congolais (mentalité, habitude) et l'incapacité des gouvernants par la mise en place des mauvaises politiques de gestion.
Classe n° 3	– Optimisation fiscale par rapport aux entreprises dans un même état ou bien de plus en plus d'entreprises dans un même État, les entreprises d'un même groupe. – On peut comprendre la nécessité de l'impôt s'il comprend son rôle de dirigeant, mais s'il ne le comprend pas, il ne voit que sa personne, c'est pire pour le pays. – Oui, effectivement, la transparence fiscale permettra d'abord que le contribuable puisse savoir, c'est qu'a été sa vraie charge, et ensuite son affectation aussi au niveau des mains de la puissance publique. – Nous apprenons que même si dans la gestion de l'argent des impôts l'aspect formation n'est pas bien suivi, et j'assume parce que il y a des personnes qui sont envoyées en formation.

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1190. Dans ce tableau n°26, les verbatims sont également répartis en trois classes. De ce fait, au niveau de la première classe : « *Je pense que dans ce cadre-là, il y aura probablement une remise à niveau des politiques fiscales des États.* », Le narrateur évoque la question des réformes des politiques fiscales des États de la région des grands lacs africains dans le simple but de faciliter la **transparence fiscale qui permettrait à ce qu'il y ait des échanges d'informations entre États de la région.**
1191. Au niveau de la **deuxième classe des verbatim** : « *Nous ne disposons pas des informations très précises par rapport à l'organisation des administrations fiscales de ces pays de la Région, mais comparativement à ce que nous vivons ailleurs, nous savons qu'au Congo, il y a existence de certains taux qui sont de plus importants, de taux élevés tandis que les autres États de la Région ont des taux préférentiels* ». Comme nous l'avons évoqué au niveau de la première partie de notre recherche, la transparence fiscale préconise aussi la mise en lumière des bases d'imposition (taux d'imposition).
1192. Il y a aussi « *Cela en effet est dû au comportement de l'homme congolais (mentalité, habitude) et l'incapacité des gouvernants par la mise en place des mauvaises politiques de gestion.* », Pour ce verbatim illustré, le narrateur désigne « l'homme » comme responsable de mauvaises politiques de gestion mises en place qui vont dans un sens contraire à la transparence fiscale, de par les mentalités et habitudes qui mettent en mal les bonnes pratiques en matière de transparence fiscale.
1193. Cela se confirme encore au niveau de l'une des verbatim de la **classe 3** que nous nous permettons d'illustrer : « *...On peut comprendre la nécessité de l'impôt que s'il comprend son rôle de dirigeant, mais s'il ne le comprend pas, il ne voit que sa personne. C'est pire pour le pays* ». Il va dans le même sens que le précédent.
1194. Au niveau de la troisième classe des verbatim : « *Optimisation fiscale par rapport aux entreprises ou aux entreprises dans un même état ou bien de plus des entreprises dans un même état mais d'un même groupe.* » Ici, le narrateur établit le lien entre « la transparence fiscale » et « les prix de transferts ». Il estime, de ce fait, que la transparence fiscale et l'échange de renseignements à des fins fiscales entre États permettraient de contenir les assauts et les manœuvres des entreprises multinationales, par la fixation de bonnes bases légales sur les prix de transferts entre les États de la région.

1195. « ...*Oui, effectivement, la transparence fiscale d'abord, permet à ce que le contribuable puisse savoir, c'est ce qu'a été sa charge et son affectation aussi au niveau des mains de la puissance publique.* » De par ce verbatim, le narrateur tente de démontrer comment la transparence fiscale permettrait une traçabilité par le contribuable de l'affectation de ce qui a été collecté comme impôt. Voir les choses sous cet angle voudrait parfois se traduire par le devoir de recevabilité de la puissance publique, collecteur et gestionnaire des impôts.

1196. « ...*Nous apprenons qu'il a été constaté que même si dans la gestion de l'argent des impôts l'aspect formation n'est pas bien suivi, et j'assume parce qu'il y a des personnes qui sont envoyées en formation.* », Ici, le narrateur évoque la question du renforcement des capacités à travers des formations, c'est-à-dire qu'une partie des impôts collectés devrait aussi être affectée à la formation des agents de qualité dans d'autres États de la région, car avoir des agents qualifiés pourrait être l'un des éléments déclencheurs de l'accroissement des recettes des États.

B- Résultats de la thématique 2 : « Transparence fiscale et transformation numérique ».

1197. L'analyse, dans Sphinx par thématique sur le thème (2) «Transparence et transformation numérique », présente l'aperçu lexical et sémantique tel que présenté au niveau du tableau n° 27 et figure n° 14 (nuage des mots composé des principaux champs sémantiques), caractérisation au tableau n° 18, ainsi que la Répartition thématique et verbatim spécifiques par thème au tableau n°19.

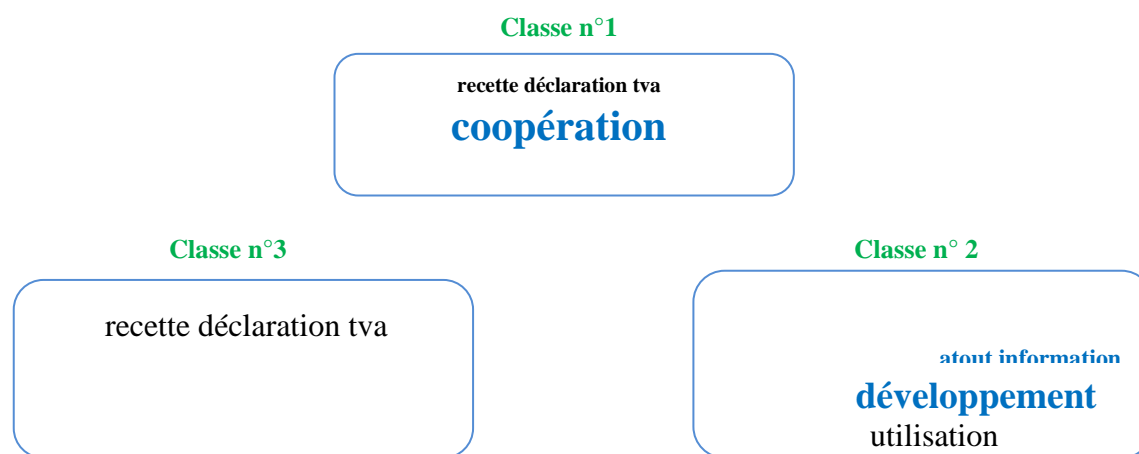
Tableau 27: Aperçu lexical et sémantique sur le thème Transparence et transformation numérique »

Corpus	: 4311 mots
Longueur médiane	: 204 mots
Principaux champs sémantiques	: Politique fiscale - Multimédia - Communication - Participation - Degré de libéralisme

Source : Éléments analysés par le logiciel sphinx.

1198. Il se dégage après analyse, à propos des champs sémantiques principaux pour ce thème, à l'aide du logiciel Sphinx, nous n'avons retenu dans un corpus de 4311 mots que les mots suivants : « Politique fiscale - Multimédia - Communication - Participation - Degré de libéralisme » tel que représenté dans le tableau n° 27. Cependant, dans le tableau, le terme générique est « politique fiscale » suivi de « multimédia », puis, « communication », « participation » et enfin de « degré de libéralisation ».
1199. Toutefois, ces principaux champs sémantiques, en partant du terme générique, nous renseignent, après analyse, que tout part de la coopération et du développement du numérique par les services des impôts, et passe par la fonction Recette, TVA. A ce stade, la recherche est orientée vers les métiers des impôts, figure n°14.
1200. Il est clair que dans le nuage des mots représentant ledit aperçu lexical, les termes distingués sont respectivement « recette déclaration TVA », « développement », « utilisation », « coopération ». Certes, les transformations du numérique sont un défi pour les administrations fiscales telles que nous le renseigne l'OCDE, la taxation des géants du numérique, mais le développement d'une coopération entre États dans le sens de l'utilisation des informations échangées pour une communication permanente afin de faciliter aussi l'accroissement des recettes.

Figure 14 : Répartition des verbatims spécifiques



Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1201. Il s'observe après ce nuage des verbatim spécifiques, nous allons tenter de présenter la caractérisation des thèmes en présentant leur indice de richesse relative dans le tableau n°28. Cependant, une primauté de certains mots et groupes de mots à l'occurrence de : « coopération, recette déclaration te va » pour la classe (1), « développement,

utilisation, information, atout » pour la classe (2), et « recette déclaration tva » pour la classe (3). Sur le premier groupe des mots spécifiques, l'indice de recherche relative étant de 1,02, supérieur à 1, ce qui fait que les réponses de cette catégorie sont plus riches que la moyenne et c'est aussi le cas pour la classe (3), seule la classe (2) avec un score de 0,68. Il se dégage un sentiment spécifique de « déception » pour la classe (3) groupe des mots bien qu'ayant un indice de richesse relative riche.

Tableau 28: Caractérisation selon le thème « Transparence et transformations numérique »

	Effectifs	Longueur moyenne	Les 5 mots spécifiques	Concept spécifique	Sentiment spécifique	Orientation spécifique	Indice de richesse relative
Classe n° 1	7	183	coopération - recette déclaration tva				1,02
Classe n° 2	4	126	développement - utilisation - information - atout				0,68
Classe n° 3	7	267	recette déclaration tva		Déception		1,29

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1202. Il découle de la répartition thématique les verbatim suivants repartis en deux classes dans le tableau n° 29.

Tableau 29 : Illustration des verbatim sur le thème « Transparence et transformations numérique »

Classe	Verbatim
Classe n° 1	<i>Comme l'initiative africaine, d'autres initiatives régionales connaissent en effet une belle réussite dans le domaine de la coopération et de transparence fiscale.</i>
Classe n° 2	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Donc, sur cette question de transparence et d'échange d'informations, on élargit la base pour la disponibilité afin d'obtenir des informations, informations qui peuvent être utilisées sur la prise de décision.</i> - <i>Cependant, la fraude et à l'évasion fiscale ne peuvent permettre l'application de la transparence fiscale, étant donné que la transparence fiscale implique que tout soit clair, c'est-à-dire que l'utilisation de la technologie puisse permettre à ce que tout soit vu de travers.</i> - <i>Je ne pense pas que ce soit un atout parce que le pays est encore loin d'y parvenir.</i> - <i>Le troisième volet, c'est de reconnaître que les pays ont tous des capacités et des niveaux de développement qui soient différents.</i>

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1203. Il s'observe que d'après le tableau n°29, le numérique est un atout important certes dans l'optimisation des revenus fiscaux, et permet la traçabilité entre différentes parties selon l'analyse par contexte au point (A), mais s'agissant de l'analyse par thématique ici, le narrateur pense que les capacités et le niveau de développement sur le plan technologique se diffèrent d'un pays à l'autre : « *Le troisième volet, c'est de reconnaître que les pays ont des capacités et des niveaux de développement qui sont différents.* », Ce qui fait que pour certains pays étant loin sur le plan progrès technologique, le numérique n'est pas un atout : « *Je ne pense pas que ce soit un atout parce que le pays est encore loin* ».

C- Résultats de la thématique 3 : « Théorie de la transparence fiscale, avantage dans le processus d'intégration économique dans la région des grands lacs africains ».

1204. « **Transparence fiscale et intégration** », après notre analyse à l'aide du logiciel Sphinx, analyse par thématique sur le thème (2) présente l'aperçu lexical et sémantique tel que présenté au niveau du tableau n°30, Répartition thématique et verbatim spécifiques selon le thème figure n° 14 et tableau n° 30, ainsi que la caractérisation.

Tableau 30 : Aperçu lexical et sémantiques sur le thème « Théorie de la transparence fiscale, avantage dans le processus d'intégration économique dans la région des grands lacs africains »

Corpus	: 3537 mots
Longueur médiane	: 165 mots
Principaux champs sémantiques	: Politique fiscale - Degré de libéralisme - Participation - Épargne et gestion - Multimédia

Source : Résultat de nos analyses sur le logiciel sphinx

1205. Selon les résultats de nos analyses, le corpus présenté dans le tableau n°30 comporte 3537 mots, mais cela les principaux champs sémantiques sont : « Politique fiscale - Degré de libéralisme - Participation - Épargne et gestion – Multimédia » avec un nuage des mots dont les plus dominants sont respectivement : « coopérer – falloir - objectifs – savoir dire – vouloir – politique » (figure n°14).

1206. Cependant, en accord avec l'intitulé du thème 3, les narrateurs s'expriment dans le sens que l'intégration peut être abordée comme une forme de coopération entre États. Mais, cependant, cela passe forcément par le vouloir vivre collectif venant de chaque État

membre, ce qui qui définira leur vision de politique commune, dans le but d’harmoniser les objectifs au profit de chaque partie prenante, et finalement au profit de l’ensemble. Sur ce, la répartition thématique au niveau de la figure n°14 nous présente le schéma explicatif des thématiques réparties en **5 classes**. S’en suivra le tableau n°31 illustrant les verbatims spécifiques tirés de nos entretiens.

Tableau 31: Caractérisation du thème : Théorie de la transparence fiscale, avantage dans le processus d’intégration économique dans la région des grands lacs africains

	Effectifs	Longueur moyenne	Les 5 mots spécifiques	Sentiment spécifique	Orientation spécifique	Indice de richesse relative
Classe n° 1	2	45	falloir		Plutôt négative	0,31
Classe n° 2	4	263	dire - savoir - objectifs			1,51
Classe n° 3	4	201	coopérer - dire - vouloir - objectifs - politique	Intérêt		1,26
Classe n° 4	4	103	coopérer - vouloir - objectifs - politique	Louer		0,72
Classe n° 5	4	180	savoir - politique			1,21

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1207. Avec un indice de richesse thématique relativement plus faible, soit **0,31** au niveau de la classe (1) dont l’orientation spécifique étant « *plutôt négative* », contre les sentiments spécifiques « *intérêt* » pour la classe (3) et « *louer* » pour la classe (4), le score dans ce tableau traduit, à suffisance, ce qui a été dit au niveau de l’analyse par contexte, que « les États ont tous intérêt à vouloir coopérer et viser des objectifs basés sur des politiques bien définies, allant dans le sens de vouloir à ce que la transparence fiscale mène à l’intégration régionale ». Mais, il faudra pour cela connaître les types de coopération à mettre en place.

1208. Cependant, il découle de la répartition thématique les verbatim suivants répartis en cinq classes :

Tableau 32: verbatim spécifiques par classe selon le thème « Théorie de la transparence fiscale, les avantages dans une intégration économique dans la région des grands lacs africains »

Classe	Verbatim
Classe n° 1	– <i>Il faut égaliser le terrain, il faut un effort, il faut que les PME, les entrepreneurs africains ne paient pas plus que les entrepreneurs étrangers.</i>
Classe n° 2	– <i>On a l'ARPTC en RD Congo qui est déjà à nous-mêmes au niveau des communications, est incapable de nous dire que le flux et la quantité d'informations qui passent par-là, on ne sait même pas ce qui entre au pays, on ne sait même pas ce qui sort pour l'étranger.</i>
Classe n° 3	– <i>Donc, là où il y a l'incivisme fiscal, ça ne veut pas dire automatiquement que les citoyens ont voulu déléguer, non ?</i> – <i>Donc chez nous, c'est la volonté politique qui manque, car si les politiciens peuvent vraiment s'intéresser à cette matière, c'est à eux de dire désormais voilà ce que nous voulons et chercherons à savoir les besoins pour installer une transparence fiscale.</i>
Classe n° 4	– <i>Il appartient à l'Etat maintenant de définir sa politique.</i>

Source : Nos propres données après analyses sur le logiciel sphinx

1209. D'après le tableau, les avis divers, certains pensent qu'il appartient aux entreprises des États de la région de provoquer ou inciter cette intégration en coalisant leurs efforts au vu des énormes potentiels que regorge la région des grands lacs africains (voir classe n°1 sur tableau n° 32). D'autres avis, par contre, estiment quant à eux qu'il est juste question de volonté politique (voir classe n°3,4 et 5) et qu'il est important que chaque état soit en mesure de rendre claire sa politique fiscale.

1210. Telle est l'essentiel de l'interprétation et commentaire des résultats issus de la collecte des données de la recherche portant sur la fiscalité et l'intégration, l'exemple de la région des grands lacs africains. Cette analyse qui s'achève renvoie à une série de conclusions, nous allons commencer par la conclusion du chapitre en cours.

Conclusion chapitre 2

1211. La transparence fiscale est un enjeu majeur pour le développement économique et la gouvernance des États. Dans la région des Grands Lacs africains, caractérisée par des économies en transition et des systèmes fiscaux souvent perçus comme opaques, l'efficacité de la transparence fiscale peut contribuer à l'amélioration de la mobilisation des ressources internes et à la réduction de la corruption. Cette étude vise à identifier empiriquement les conditions nécessaires pour que la transparence fiscale soit efficace dans cette région.

1212. Comme indiqué dans son intitulé, à savoir « Détermination empirique des conditions d'efficacité de la transparence fiscale dans la région des Grands Lacs africains », ce chapitre 2 est consacré entièrement à la mise en application de la méthodologie énoncée dans l'introduction du présent travail, dans le but de faire, dans un premier temps, la lumière sur notre question principale de recherche qui consiste à passer en revue *les possibilités pour les États de la région des grands lacs africains de trouver satisfaction dans leurs luttes contre la fraude et l'évasion fiscales, en mettant en pratique la transparence fiscale dans chaque pays de la région sous étude, aux travers de l'échange d'informations et la coopération fiscale entre les administrations fiscales desdits pays.*

1213. À ce titre, il résulte de nos analyses que les possibilités de réussite d'un processus d'intégration à la lumière de la transparence fiscale semblent se dessiner au cœur des éléments (théories) complémentaires suivants : *la coopération, les échanges des informations, l'harmonisation des objectifs dans le but d'améliorer le bien-être des populations et assumer une justice sociale.*

1214. Autrement dit, notre recherche aboutit à la conclusion suivante ; la fiscalité et l'intégration ne seraient possibles dans la région des grands lacs africains que sous les conditions ci-après :

- La coopération bi et multilatérale accrue entre les États de la région, non pas seulement dans le secteur économique, mais diversifié ;
- Une volonté politique de faire les affaires en commun placée au-dessus de vœux pieux, ce qui constitue un gage pour poursuivre les efforts d'intégration ;

–La mise sur pied des structures parrainées d’encadrement et de contrôle du genre task force en matière de transparence fiscale, communes dans les États membres ;...pour encadrer les mesures prises en amont.

1215. Notre recherche a un caractère fiscal dans une large vision. Cependant, les aspects fiscaux seuls, ne sauraient pas, en eux-mêmes, remédier à toutes les préoccupations liées à l’intégration dans la région sous-étude. Car, l’intégration fait appel à des aspects transversaux et à des réalités diversifiées, auxquels toute étude y relative devrait en tenir compte. Dans la partie introductive, au travers de la revue de la littérature, cette remarque a suffisamment été évoquée suivant les avis des uns et des autres pour arriver à un modèle d’intégration voulu.

CONCLUSION TITRE II

1216. En définitive, la transparence fiscale apparaît comme un catalyseur clé pour l'intégration économique dans les Grands Lacs africains. En favorisant l'échange d'informations, en luttant contre l'évasion fiscale et en harmonisant les réglementations fiscales, les États de la région peuvent renforcer leur coopération et améliorer leur attractivité économique.

1217. Toutefois, la réussite de cette initiative dépend de la volonté politique, du renforcement des capacités institutionnelles et de l'adoption de mécanismes efficaces de contrôle et de sanction.

1218. Pour que la transparence fiscale devienne un véritable moteur d'intégration, il est impératif d'impliquer les différents acteurs économiques, y compris le secteur privé et la société civile, afin de garantir une mise en œuvre effective et durable.

1219. Finalement, la transparence fiscale dans la région des Grands Lacs africains est un élément clé du développement économique durable et de la transformation sociale.

CONCLUSION

DEUXIÈME PARTIE

1220. L'harmonisation fiscale dans la région des Grands Lacs africains est un impératif pour une intégration économique réussie, mais elle reste un processus complexe nécessitant coordination et volonté politique.
1221. Si elle est bien menée, elle pourrait contribuer à réduire l'évasion fiscale, accroître les recettes publiques et renforcer l'attractivité de la région pour les investissements. Toutefois, son succès dépendra de la capacité des États à concilier leurs intérêts nationaux avec les objectifs communs de développement et d'intégration régionale.
1222. Ainsi, une coopération accrue et des mécanismes de dialogue permanents seront indispensables pour assurer une harmonisation progressive et efficace des politiques fiscales dans la région.
1223. Dans le contexte des Grands Lacs africains, où les ressources naturelles sont abondantes mais souvent mal gérées, une transparence fiscale accrue peut contribuer à garantir que les recettes provenant de l'exploitation de ces ressources sont utilisées de manière équitable et à des fins publiques. De plus, une meilleure transparence fiscale peut également aider à lutter contre l'évasion fiscale, qui prive les gouvernements de cet espace de recettes fiscales importantes⁷¹⁰.
1224. En fin de compte, et comme soutenu dans l'introduction de cette partie, la transparence fiscale peut contribuer à renforcer la confiance des citoyens dans leurs gouvernements, à améliorer la gestion des ressources et à promouvoir le développement économique et social dans la région des Grands Lacs africains.

⁷¹⁰ "Transparency and Accountability in Public Financial Management in Eastern and Southern Africa" par l'OC et l'Union africaine (disponible sur le site web de l'OCDE).

CONCLUSION GÉNÉRALE

1225. Que pouvons-nous retenir dans ce travail ? Nous voudrions rappeler que notre recherche a porté sur « **la transparence fiscale et intégration régionale : l'exemple de la région des grands lacs africains** » dans le contexte conflictuel prévalant dans les pays des grands lacs africains.
1226. Dans ce contexte, en effet, la question de la fiscalité et de l'intégration économique est cruciale pour assurer une paix durable et un développement harmonieux dans la région. En effet, la mise en place d'un système fiscal juste et efficace peut, à notre avis, contribuer à réduire les inégalités économiques et à financer des politiques publiques en faveur du développement sous-régional.
1227. Cette étude avait pour but de savoir si les États de la région des grands lacs africains (Burundi, Kenya, Ouganda, RD Congo, Rwanda et Tanzanie) pouvaient obtenir gain de cause dans leur combat contre la fraude et l'évasion fiscale à travers un état des lieux de la mise en pratique de la transparence fiscale dans chaque pays de ladite région, au travers des échanges d'informations et de la coopération fiscale entre les administrations fiscales dans lesdits pays.
1228. En effet, l'analyse de la transparence fiscale dans la région des Grands Lacs africains met en évidence son rôle fondamental dans le renforcement de l'intégration économique régionale. Une meilleure transparence fiscale permettrait non seulement d'améliorer la collecte des recettes publiques et de lutter contre l'évasion fiscale, mais aussi de renforcer la confiance entre les États et les acteurs économiques.
1229. Toutefois, les défis restent nombreux : la persistance de l'opacité administrative, la corruption et le manque d'harmonisation des politiques fiscales freinent les efforts d'intégration. Des réformes ambitieuses sont nécessaires, notamment à travers le renforcement des institutions fiscales, la digitalisation des systèmes fiscaux et la coopération accrue entre les pays de la région.
1230. En définitive, la transparence fiscale doit être considérée comme un pilier stratégique pour une intégration régionale réussie dans la région des Grands Lacs africains. Elle nécessite des engagements politiques forts et une volonté de coopération entre les États afin de construire un espace économique plus stable, attractif et prospère.

1231. Pour vérifier nos hypothèses de recherche, nous avons eu recours aux données de terrain, de sources primaires et de sources secondaires qui ont été rassemblées lors de nos investigations de terrain ; avec la technique documentaire et la technique d'enquête via les interviews approfondies, réalisées avec les acteurs de terrain. Un échantillon représentatif d'informateurs privilégiés issus essentiellement des administrations fiscales (personnel ou experts) des pays sous étude avait été constitué. Ces données ont été analysées avec les logiciels Happy scribe, In vivo, mais surtout le logiciel Sphinx qui, à travers les verbatim construits, ont permis de déboucher sur les résultats pertinents.
1232. L'étude sur « La transparence fiscale et intégration régionale : l'exemple de la région des Grands Lacs africains » apporte à la fois une contribution scientifique et un apport personnel.
1233. Sur le plan scientifique, il contribue à la littérature académique. Cette étude enrichit les recherches sur la fiscalité en Afrique, en mettant en évidence le rôle crucial de la transparence fiscale dans l'intégration régionale. Elle comble, en même temps, un vide scientifique en proposant une analyse spécifique à la région des Grands Lacs, où les enjeux de transparence fiscale sont souvent sous-étudiés en raison de l'instabilité politique et économique.
1234. Aussi, cette étude fait l'analyse des mécanismes de transparence fiscale. En effet, elle met en avant les instruments et normes internationales de transparence fiscale (comme les échanges automatiques d'informations et les initiatives de l'OCDE), sans oublier qu'elle examine, en même temps, l'application de ces mécanismes dans un contexte régional marqué par des défis institutionnels et structurels.
1235. Cette étude identifie des freins et des opportunités en apportant un éclairage sur les obstacles à la transparence fiscale (corruption, faiblesse des administrations fiscales, manque de coopération entre États), et aussi elle propose des solutions et des pistes de réforme pour améliorer la gouvernance fiscale et favoriser l'intégration régionale.
1236. C'est aussi une approche comparative, car cette étude fait une analyse comparative avec d'autres régions intégrées (CEDEAO, SADC, ...). L'étude offre des recommandations pour les décideurs afin d'améliorer la transparence fiscale comme levier de développement économique.

1237. L'étude de la transparence fiscale et de l'intégration régionale dans la région des Grands Lacs africains s'inscrit dans plusieurs cadres théoriques issus de l'économie, de la science politique et de la gouvernance. Ces apports permettent de mieux comprendre les mécanismes, les impacts et les conditions nécessaires pour une meilleure gouvernance fiscale et une intégration économique réussie.
1238. Elle repose sur plusieurs théories économiques et institutionnelles qui mettent en évidence son importance pour le développement économique. En s'appuyant sur ces fondements théoriques, il apparaît que la mise en place de politiques fiscales transparentes et harmonisées est un levier stratégique pour renforcer la coopération économique, accroître la mobilisation des ressources domestiques et stimuler l'investissement. Toutefois, ces avancées nécessitent des réformes institutionnelles profondes, un engagement politique fort et une coopération renforcée entre les pays de la région.
1239. L'étude met en exergue une autre façon de voir les choses, ce qui conduit la transparence fiscale à prouver son efficacité sur tout le terrain expérimental et à produire des résultats positifs attendus, et que celle-ci, la transparence fiscale, n'est réalisable que lorsque certains paramètres sont respectés par l'État signataire, elle confirme donc la démarche de l'OCDE qui exige des préalables pour voir le pays tirer bénéfice des effets de la transparence fiscale ;
1240. Ainsi, ce travail de recherche relève que la transparence fiscale est compatible avec l'intégration, mais à condition de rendre possible la coopération multiforme entre les États de la région sous-étude ;
1241. Aussi, l'intégration économique entre les pays de la région peut favoriser l'émergence d'une économie régionale dynamique, créatrice d'emplois et de richesses. Cela peut se traduire par la mise en place de tarifs douaniers préférentiels, la facilitation des échanges commerciaux et l'harmonisation des réglementations fiscales et douanières ;
1242. Sur *le plan personnel*, ce sujet nous apporte un développement des compétences analytiques en renforçant notre capacité d'analyse des politiques fiscales et d'évaluer leur impact sur l'intégration régionale. Aussi, elle nous offre l'opportunité de manipuler des données économiques et fiscales pour en tirer des conclusions pertinentes.
1243. Par ailleurs, cette étude nous permet un enrichissement des connaissances sur la gouvernance fiscale. Car, l'étude approfondit la compréhension des mécanismes de transparence fiscale et de leur importance dans le contexte africain. De même, elle

permet d'explorer les interactions entre fiscalité, corruption et développement économique.

1244. D'un autre point de vue, la transparence fiscale et intégration régionale : l'exemple de la région des Grands Lacs Africains contribue à la réflexion sur les réformes fiscales en donnant l'occasion de formuler des recommandations concrètes et applicables à la région sous-étude. Elle ouvre, par la même occasion, une perspective de plaider pour une meilleure gouvernance fiscale en Afrique.

1245. Cependant, cette étude peut être un atout pour une carrière dans les domaines de la fiscalité internationale, de la gouvernance publique ou du développement économique. Car, elle permet de mieux appréhender les défis des administrations fiscales africaines et d'explorer des solutions pour une gestion plus transparente des finances publiques.

1246. Cependant, on retiendra que notre *théorie de la transparence fiscale à géométrie variable* appliquée à l'intégration dans la région des Grands Lacs africains pourrait apporter plusieurs avancées scientifiques dans divers domaines, notamment en fiscalité, économie du développement et sciences politiques, dont notamment :

- **Avancées en fiscalité internationale et intégration régionale.** La modélisation des flux fiscaux pourrait permettre de mieux comprendre les dynamiques de la fiscalité transfrontalière et ses effets sur l'intégration économique régionale ; une approche adaptative (à géométrie variable) d'une transparence fiscale différenciée selon les États permettrait d'ajuster les exigences de conformité fiscale en fonction du niveau de développement, des structures économiques et des capacités administratives des pays membres. Et une évaluation des risques d'évasion fiscale. Elle pourrait fournir des indicateurs scientifiques pour évaluer le degré de vulnérabilité des États à l'évasion et la fraude fiscales dans un contexte d'intégration ;
- **Amélioration des modèles économiques et politiques de l'intégration régionale.** L'optimisation des politiques fiscales régionales, une telle théorie permettrait de proposer des stratégies de convergence fiscale qui tiennent compte des disparités entre les économies de la région (RDC, Rwanda, Burundi, Ouganda) ; l'interaction avec les infrastructures économiques régionales, car en mettant en place des niveaux progressifs de transparence, on pourrait analyser l'impact sur les investissements étrangers et le commerce intrarégional ; des effets sur la gouvernance fiscale, une meilleure transparence fiscale réduirait les asymétries d'information entre États et améliorerait la confiance entre acteurs économiques et politiques ;
- **Innovation en science des données et fiscalité numérique.** Par l'usage des technologies numériques, il offrirait une transparence fiscale modulable qui pourrait s'appuyer sur l'intelligence artificielle et la blockchain pour assurer une traçabilité

des flux financiers dans un contexte transfrontalier ; le Big Data pour la lutte contre la fraude, la collecte et l'analyse des données fiscales régionales permettraient d'identifier des schémas d'optimisation abusive ou d'évasion fiscale, contribuant ainsi à un renforcement des politiques fiscales ;

- **Impact en sciences politiques et relations internationales.** L'étude des rapports de force intrarégionaux constitue une transparence fiscale différenciée qui pourrait influencer les rapports de pouvoir entre les États de la région et redéfinir les mécanismes de coopération et de concurrence fiscale ; la stabilité régionale et sécurité économique voudrait d'une meilleure transparence fiscale qui peut être un outil contre le financement illicite des conflits, un problème majeur dans la région des Grands Lacs.

1247. A nos yeux, le sujet de la transparence fiscale a aussi le mérite d'être un projet politique majeur que les États de la région devraient tenir comme un défi institutionnel, structurel et stratégique à relever le plus rapidement possible, en dépit des difficultés notables qu'ils traversent. Le manque de transparence fiscale favorise les flux financiers illicites, qui alimentent parfois l'instabilité et les conflits dans cette région. Une meilleure régulation est donc essentielle pour garantir la stabilité et la sécurité.

1248. Des initiatives telles que le Forum sur l'Administration Fiscale Africaine (ATAF) ou le Programme Fiscal de l'OCDE peuvent aider les pays des Grands Lacs à améliorer leur gouvernance fiscale. Les paradis fiscaux et les failles dans les réglementations facilitent l'évasion fiscale des grandes entreprises opérant dans les secteurs des ressources naturelles (mines, pétrole, agriculture). Une plus grande transparence permettrait de mieux capter les revenus fiscaux issus de ces activités.

1249. Aussi, la pression de la société civile et des médias joue un rôle déterminant dans la mise en place de réformes fiscales plus transparentes, mais ces acteurs font souvent face à des menaces et à des obstacles institutionnels. De même que les partenariats public-privé et les collaborations avec des organisations internationales peuvent apporter une expertise technique et financière pour renforcer les administrations fiscales des pays de la région.

1250. Cependant, seule la transparence fiscale ne résoudrait pas tous les problèmes d'intégration dans la région des Grands Lacs Africains. Ce n'est pas une condition suffisante, mais nous pensons que c'est une condition nécessaire.

1251. Pour terminer, nous nous posons quelques questions ouvertes en rapport avec notre étude « La transparence fiscale et intégration régionale : l'exemple de la région des Grands Lacs africains » :

- Quel est le rôle des organisations régionales (ex. CIRGL, EAC, COMESA) dans la promotion de la transparence fiscale ?
- Comment les gouvernements et les entreprises multinationales peuvent-ils collaborer pour renforcer la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale ?
- Quels modèles de transparence fiscale issus d'autres régions du monde pourraient être adaptés aux réalités des pays des Grands Lacs ?
- Les initiatives internationales comme celles de l'OCDE ou de l'ONU influencent-elles positivement la transparence fiscale dans la région ?
- Est-ce que les États de la région des Grands Lacs Africains sont-ils prêts à se servir des résultats issus de notre recherche pour résoudre les problèmes de leurs administrations respectives et créer le climat de confiance entre les administrations et les administrés ?

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages généraux, manuels et traités

- ALBARELLO, L. et BAJOIT, G., *Apprendre à chercher : l'acteur social et la recherche scientifique*, Bruxelles, De Boeck, 2004.
- ARFI, F. et MEDIAPART, *L'Affaire Cahuzac. En bloc et en détail*, s.l., Don Quichotte, 17 mai 2013.
- AVENIER, M.J., *Le cadre épistémologique de la recherche*, 2016, disponible sur https://www.youtube.com/watch?v=R_jPOLP6cOg (Consulté le 9 avril 2022).
- BIALES, M., RIVAUD, J.-L. et LEURION, R., *Notions fondamentales d'économie*, 5^e éd., Enseignement supérieur, Vanves, Foucher, 2007.
- BLANCO, F., « La transparence, un droit fondamental ? », In, France, Université d'Orléans, 12 octobre 2018.
- BOURG, D. et WHITESIDE, K., *Vers une démocratie écologique. Le citoyen, le savant et le politique*, Paris, Le Seuil, 7 octobre 2010.
- BOUVIER, M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Systèmes, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd, 2014.
- CAPUL, J.-Y. et GARNIER, O., *Dictionnaire d'économie et de sciences sociales*, Paris, Hatier, 2011.
- COZIAN, M., DEBOISSY, F. et CHADEFAX, M., *Précis de fiscalité des entreprises*, Précis fiscal, Paris, LexisNexis, août 2016, disponible sur https://www.lalibrairie.com/livres/precis-de-fiscalite-des-entreprises-2016-2017_0-3345473_9782711025725.html (Consulté le 10 février 2021).
- CUVILLIER, A., *Nouveau vocabulaire philosophique*, 55, s.l., Persée - Portail des revues scientifiques en SHS, 1957.
- DESCHENES, D. et PAQUIN, S., *Introduction aux relations internationales : théories, pratiques et enjeux*, Montréal, Chenelière-éducation, 2009.
- DOURNAUX, F., « La transparence, un droit fondamental ? », in, France, Université d'Orléans, 12 octobre 2018.
- DUBUT, T., « Cours de théorie des systèmes fiscaux », 2014.
- DURKHEIM, É., DEBESSE, M. et FAUCONNET, P., *Éducation et sociologie*, Quadrige, Paris, PUF, 2012.
- GIRARD, P., « les défis des systèmes fiscaux en Afrique », Colloque-, Paris-Université Paris Dauphine, juillet 2017.
- GLELE, M.A., *Introduction à l'Organisation de l'unité africaine et aux organisations régionales africaines*, 1986, disponible sur <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k33241918> (Consulté le 17 avril 2022).
- GRAWITZ, M., *Méthodes des sciences sociales*, 11^e éd., Précis. Droit public, science politique, Paris, Dalloz, 2001.
- HASBI, A., *Théories des relations internationales*, Logiques politiques, Paris, L'Harmattan, 2004.

- ILEKOLA, I.T., *Les impôts congolais (des sources du droit congolais, des origines à la réforme de 1969 et des impôts actuels du pouvoir central et des provinces*, Kinshasa, Pauline, 2016.
- JEZE, G., *Cours de finances publiques : 1935-1936 : théories générales sur les phénomènes financiers, théorie générale de l'impôt...*, Paris, LGDJ, 1936.
- KABAMBA WA KABAMBA, G., *La communauté économique du 21ème siècle : Mythe ou réalité ?* Kinshasa, M.E.S, 2003.
- KUHN, T.S., *La structure des révolutions scientifiques*, Champs Sciences, Paris, Flammarion, 2016.
- LEMAGIT, « Que signifie Collecte de données ? - Définition », *LeMagIT*, s.d., disponible sur <https://www.lemagit.fr/definition/Collecte-de-donnees> (Consulté le 26 novembre 2022).
- LEMOALLE, J., « Chapitre 5. Les caractéristiques physiques et chimiques », in *Le lac Victoria : Un écosystème bouleversé par l'Homme*, Hors collection, Marseille, IRD Éditions, 18 juin 2019, pp. 53-68, disponible sur <http://books.openedition.org/irdeditions/27267>.
- LEMOIGNE, J.L., *La théorie du système général: théorie de la modélisation.*, Systèmes-décisions, Paris, Les Éditions G. Crès et Cie., 1994.
- LOUBET DEL BAYLE, J.-L., *Initiation aux méthodes des sciences sociales*, Paris, Harmattan, 2001, disponible sur <http://www.harmatheque.com/ebook/2738499260>
- MABIALA, M.-N., *Fédéralisme, ethnicité et intégration nationale au Congo/Zaïre*, s.l., Institut de Formation et d'Etudes Politiques, 1997, disponible sur <https://books.google.cd/books?id=69ZEAQAIAAJ>.
- MAMBA WA NGINDU, J.-B., « Le regroupement régional dans la politique étrangère du Zaïre. Evolution et problèmes », 1980.
- MANASAN, R.G., *Tax Administration Reform: (Semi-) Autonomous Revenue Authority Anyone?*, Makati City, Philippine Institute for Development Studies (PIDS), 2003, disponible sur <http://hdl.handle.net/10419/127807>.
- MARZO, P., « L'art de l'interprétation des résultats », s.d., disponible sur <https://scienceetbiencommun.pressbooks.pub/projetthese/chapter/meta-analyse-et-interpretation-des-donnees/> (Consulté le 13 novembre 2022)
- MEYER, A., *L'intégration régionale et son influence sur la structure, la sécurité et la stabilité d'Etats faibles : l'exemple de quatre Etats centrafricains*, These de doctorat, Paris, France, Institut d'études politiques, 2006, disponible sur <http://www.theses.fr/2006IEPP0035>
- NDESHYO R., O., *Manuel de droit communautaire africain. objet, sources, caractéristiques et domaines Tome I, Tome I, Tome 1, 1^{re} éd.*, Bibliothèque des Facultés de Droit des Universités congolaises, Kinshasa, Etat et Société, 2011.
- NDESHYO R., O., *Manuel de droit communautaire africain. objet, sources, caractéristiques et domaines Tome I, Tome I, Tome 1, 1^{re} éd.*, Bibliothèque des Facultés de Droit des Universités congolaises, Kinshasa, Etat et Société, 2011
- NORRO, M., *Économies africaines: analyse économique de l'Afrique subsaharienne*, 2^e éd., Ouvertures économiques, Bruxelles [Paris], De Boeck université, 1998.

- PANSIER, F.-J., CHARBONNEAU, C. et ABIDA, A., *Méthodologie du droit*, 7^e éd., Paris, LexisNexis, 2016.
- READHEAD, A., *Préserver la base d'imposition en Afrique: étude régionale des défis posés par la détermination des prix de transfert dans le secteur minier*, Natural Resource Governance Institute, juillet 2016, disponible sur <https://resourcegovernance.org/analysis-tools/publications/pr%C3%A9server-la-base-d%E2%80%99imposition-en-afrique-%C3%A9tude-r%C3%A9gionale-des-d%C3%A9fis> (Consulté le 16 avril 2022).
- SENARCLENS, P. de et ARIFFIN, Y., *La politique internationale: théories et enjeux contemporains*, Paris, A. Colin, 2016.
- SIROËN, J.-M., *La régionalisation de l'économie mondiale*, Repères, Paris, La Découverte, 2004, disponible sur <https://www.cairn.info/regionalisation-de-l-economie-mondiale--9782707144294.htm>.
- SMOUTS, M.-C., BATTISTELLA, D. et VENNESSON, P., *Dictionnaire des relations internationales: approches, concepts, doctrines*, 3^e éd., Dictionnaires, Paris, Dalloz, 2012.
- SUR, S., *Relations internationales*, 3^e éd., Paris, Montchrestien, 2004.
- « Bertaux - 1980 - L'Approche Biographique Sa Validité Méthodologique, Ses Potentialités | PDF | Sociologie | Anthropologie », s.d., disponible sur <https://fr.scribd.com/document/354582815/Bertaux-1980-L-Approche-Biographique-Sa-Validite-Methodologique-Ses-Potentialites>
- « Treasury News Releases : Tax Notes International », Aout 1989, p. 195.

OUVRAGES SPECIALISES, THESES ET MEMOIRES

- ABATE, G., *La fiscalité de l'innovation*, Systèmes Pratique, s.l., LGDJ-Lextenso éditions, 9 avril 2022, disponible sur <https://www.lgdj.fr/la-fiscalite-de-l-innovation-9782275075952.html>
- AUDRIA, R., *New public management et transparence: essai de déconstruction d'un mythe actuel*, Thèse de doctorat, University of Geneva, 2004, disponible sur <https://archive-ouverte.unige.ch/unige:274> (Consulté le 14 février 2021).
- BIRKENFELD, B.C., *Lucifer's Banker: The Untold Story of how I Destroyed Swiss Bank Secrecy*, s.l., Greenleaf Book Group Press, 2016.
- BRAILLARD, P. (éd.), *Théories des relations internationales*, Thémis, Paris, Presses universitaires de France, 1977.
- BRUNEAU, P., Ménard, Charles et al., *Le Fisc tout puissant: contribuable et administration: l'inégalité des armes*, Le Cercle des fiscalistes, Paris, Francis Lefebvre, 2020.
- CASTAGNEDE, B., *Précis de fiscalité internationale*, 4^e éd., Fiscalité, s.l., PUF, mai 2013, disponible sur <https://www.unitheque.com/precis-fiscalite-internationale.-edition/fiscalite/puf-presses-universitaires-france/Livre/289520> (Consulté le 8 février 2021).
- COZIAN, M., DEBOISSY, F. et CHADEFAX, M., *Précis de fiscalité des entreprises*, 40^e éd., Précis fiscal, Paris, LexisNexis, 2016.
- DI VITA, P. et al., *TVA, 20*, Mémento expert, Levallois-Perret, Éditions Francis Lefebvre, 2019.

- DOUVIER, P.-J. et ZIVANOVIC, I., « Echange d'informations fiscales sur demande et automatique : principes et limites de l'assistance administrative », *bulletin fiscal*, Francis Lefebvre, 2018.
- EL HADJI DIALIGUE BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Université Paris-Est, 2011.
- GANASSALI, S., *Enquêtes et analyse de données avec Sphinx: bachelor, licence*, LM, Montreuil, Pearson, 2014.
- GONIDEC, P.F., *Les organisations internationales africaines: étude comparative*, Collection Droits et sociétés, Paris, L'Harmattan, 1987.
- GOUTHIERE, B., *Les impôts dans les affaires internationales: 30 études pratiques*, 15^e éd., Levallois-Perret, Éditions Francis Lefebvre, 2021.
- KABAMBA, B., *Interrégionalité des pays des grands lacs africains : Élaboration d'un modèle d'intégration régionale en Afrique et son application à la région des Grands Lacs (Burundi, République démocratique du Congo, Kenya, Ouganda, Rwanda et Tanzanie)*, Thèse de doctorat, Université de Liège, Université de Liège, Belgique, 2011, disponible sur <https://orbi.uliege.be/handle/2268/85035>.
- KABENGELE, D.G., *Les problèmes d'intégration économique*, Kinshasa, inédit, 2008.
- LA MARDIERE, C. de, *Droit fiscal de l'entreprise*, 2^e éd., Exercices pratiques, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, 2019.
- LABANA, L.A., *Intégration économique en Afrique : problèmes et perspectives*, Thèse de doctorat, Lubumbashi, Université de Lubumbashi, 1995.
- NGILA MOKE, L., *La théorie de l'émergence communautaire par l'intégration économique sous-régionale : regard sur la Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale « CEEAC »*, Thèse de doctorat, Kinshasa, Université de Kinshasa, 2015.
- NSABUA, J.T., *La désintégration de l'Afrique par les conflits ethniques : Contribution à l'étude d'intégration*, Thèse de doctorat en Relations Internationales., Lubumbashi, Université de Lubumbashi, 2006.
- SWISSINFO.CH, A.M., « FATCA, l'arme fatale contre le secret bancaire », *SWI swissinfo.ch*, s.d., disponible sur https://www.swissinfo.ch/fre/politique/transparence-fiscale_fatca--l-arme-fatale-contre-le-secret-bancaire/35956560
- TALIERCIO, R., « Administrative Reform as Credible Commitment: The Impact of Autonomy on Revenue Authority Performance in Latin America », *World Development*, 2004, vol. 32, pp. 213-232.
- TRAVERSA, E. et POSSOZ, M., *Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale : Fiscalité des entreprises*, 1^{re} éd., Crides-Jean Renault, Bruxelles, Lacier, 2015, disponible sur <http://hdl.handle.net/2078.1/192263> (Consulté le 10 février 2021).
- VON HALDENWANG, C., VON SCHILLER, A. et GARCIA, M., « Tax Collection in Developing Countries – New Evidence on Semi-Autonomous Revenue Agencies (SARAs) », *The Journal of Development Studies*, avril 2014, vol. 50, n° 4, pp. 541-555.

ARTICLES

- BOURION, C., « Les représentations créatives dans la maîtrise de la destinée humaine. Comment les représentations créatives, en accroissant la variété requise de ses comportements, permettent-elles à l'homme augmenté d'accomplir son destin post-moderne ? », *Revue internationale de psychosociologie*, 2008, n° 32, pp. 45-66.
- CARCASSONNE, G., « Le trouble de la transparence », *Pouvoirs*, 2001, vol. 97, n° 2, pp. 17-23.
- CHEVALLIER, J.-J., « L'Europe sans rivages », *Revue française de science politique*, 1955, vol. 5, n° 2, pp. 438-442.
- DELAUNAY, B., « BEPS et contrôle fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, n° 1, pp. 111-117.
- DEVIN, G., « Que reste-t-il du fonctionnalisme international ? Relire David Mitrany (1888-1975) », *Critique internationale*, 2008, vol. 38, n° 1, pp. 137-152.
- EISENHARDT, K.M., « Building theories from case study research », *The Academy of Management Review*, 1989, vol. 14, pp. 532-550.
- FERRARI, S., « Les mythes de la publicité et du secret à l'épreuve de la transparence en droit fiscal », *Gestion Finances Publiques*, mars 2021, vol. 1, n° 1, pp. 91-97.
- GAUCHET, M., « Le problème européen », *Le Debat*, 2004, n° 2, pp. 50-66.
- GBATO, A., « Impact of Taxation on Growth in Sub-Saharan Africa: New Evidence Based on a New Data Set », *International Journal of Economics and Finance*, octobre 2017, vol. 9, n° 11, p. p173.
- GBATO, A., LEMOU, F. et BRUN, J.-F., « Réformes et mobilisation des recettes en Afrique : les Administrations de recettes semi-autonomes (SARAs) sont-elles efficaces ? », *CERDI, Études et Documents*, 2019, n° 19, p. 3.
- GIALDINO, D. et VASILACHIS, I., « L'interprétation dans la recherche qualitative : problèmes et exigences », *Recherches qualitatives*, 2012, vol. 31, n° 3, pp. 155-187.
- HAAS, E.B., *The uniting of Europe: political, social and economic forces 1950-1957*, Library of World Affairs, n° 42, London, Stevens [and] Sons, 1958.
- IPPOLITA et SALSEDO, A., « Onze thèses sur la transparence », *Multitudes*, 2018, n° 4, pp. 70-74.
- JOYEAU, A., ROBERT-DEMONTROND, P. et SCHMIDT, C., « Les récits de vie en Gestion des Ressources Humaines : principes, portée, limites », *Management & Avenir*, 2010, vol. 34, n° 4, pp. 14-39.
- KANINDA, K.C., *Regroupements régionaux et développement économique en Afrique Noire*, Collection travaux et recherches / Université Nationale du Zaïre, CEPAC, Lubumbashi, Cepac, 1979.
- MACLEOD, A. et DUFALUT, E., « Relations internationales. Théories et concepts. », 2003, vol. 34, n° 2, pp. 207-210.
- MAGIOGLOU, T., « L'entretien non directif comme modèle générique d'interactions », *Les Cahiers Internationaux de Psychologie Sociale*, 2008, n° 2, pp. 51-65.
- MASSIS, T., « La transparence et le secret », *Etudes*, 2001, n° 6, pp. 751-761.

- ORJALES, C., « Soutien aux réformes fiscales dans les pays en développement : modalité d'assistance, chances et défis », *Revue de politique économique*, La Vie économique, mars 2015, n° 6-2014, p. 50.
- PARK, T.-G., « W. W. Rostow et son discours sur l'économie en Corée du Sud dans les années 1960 », *Histoire, économie & société*, 2006, n° 2, pp. 281-289.
- RENAUD, J., *Le droit et la régulation des prix de transfert*, Droit, Université Panthéon-Sorbonne, 2018, disponible sur <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01154380> (Consulté le 28 novembre 2022).
- SANSEAU, P.-Y., « Les récits de vie comme stratégie d'accès au réel en sciences de gestion : pertinence, positionnement et perspectives d'analyse », *Recherches qualitatives*, 2005, vol. 25, n° 2, pp. 33-57.
- TOURAINÉ, A., « Amitai Etzioni et Eva Etzioni, Social change, sources, patterns and consequences, 1964 », *Sociologie du travail*, 1965, vol. 7, n° 3, pp. 331-331.
- VOYNNET FOURBOUL, C., « Ce que "analyse de données qualitatives" veut dire », *Revue internationale de psychosociologie*, 2012, n° 44, pp. 71-88.
- SAURUGGER, S., *Théories et concepts de l'intégration européenne*, Références, Paris, Presses de Sciences Po, 2010, disponible sur <https://www.cairn.info/theories-et-concepts-de-l-integration-europeenne--9782724611410.htm>.

TEXTES LEGISLATIFS, REGLEMENTAIRES ET TEXTES INTERNATIONAUX

- COUR EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME et COUR EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME, C., *Arrêt relatif au droit de se marier des personnes transgenres : Christine Goodwin c. Royaume-Uni*, Srasbourg, 11 juillet 2002, <http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-65153>.
- OCDE(1998), « Les Principes de L'OCDE de bonnes pratiques de laboratoire », , n° 1, 1998, <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264078543-fr>.
- SENAT-FRANCE, *Rapports déposés par M. Paul MASSON : session 1991-1992 - Sénat*, Paris, France, Sénat, 1992, p. 131, https://www.senat.fr/rapports-senateur/masson_paul83043s_1991.html
- LOI N°005/2003 DU 13 Mars 2003 portant restauration du terme « impot », 13 mars 2003, <http://www.leganet.cd/Legislation/Dfiscal/L.005.2003.13.03.2003.htm>.
- LOI N° 004/2003 DU 13 Mars 2003 portant reforme des procedures fiscales, 13 mars 2003, <http://www.leganet.cd/Legislation/Dfiscal/Loi004.2003.13.03.2003.htm>.
- LOI N°06/004 DU 27 Fevrier 2006 portant régime fiscal applicable aux petites et moyennes entreprises en matière d'impôt sur les revenus professionnels et d'impôt sur le chiffre d'affaires a l'intérieur, LOI N°06/004, 27 février 2006, <https://www.leganet.cd/Legislation/Dfiscal/L.06.004.27.02.2006.htm>
- Conseil d'État, *Conseil d'État, 3ème / 8ème SSR, 17/02/2015, 373230*, 17 février 2015, 373230, <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000030253273/>
- Ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics, 2015-899, 23 juillet 2015.

Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social
Cour de justice, *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA contre Fazenda Pública*, 24 novembre 2016, Affaire C-464/14, disponible sur <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX:62014CJ0464> (Consulté le 18 avril 2022).

Conseil d'État, *Conseil d'État, 3ème - 8ème chambres réunies, 17/07/2017, 407269, Inédit au recueil Lebon*, 17 juillet 2017, 407269, *Inédit au recueil Lebon*, disponible sur <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000035213358> (Consulté le 18 avril 2022).

emploi.gouv.fr/formation-professionnelle/ (Consulté le 16 octobre 2022).

Loi de finances de 2015 du 31 Décembre 2014 portant modification de la Loi n° 004/2003 du 13 Mars 2003 Portant Reforme des Procedures Fiscales, disponible sur <http://www.leganet.cd/Legislation/Dfiscal/Loi004.2003.13.03.2003.htm> (Consulté le 17 avril 2022).

SITES INTERNET

BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays: RDC », 2021, <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-2021>.

BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays: Burundi », 2021, <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-2021>.

BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays : Rwanda », <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-2021>.

Ouvrages divers, Dictionnaires et encyclopédies

ABATE, G., *La fiscalité de l'innovation*, Systèmes Pratique, s.l., LGDJ-Lextenso éditions, 9 avril 2022, disponible sur <https://www.lgdj.fr/la-fiscalite-de-l-innovation-9782275075952.html> (Consulté le 9 avril 2022).

ADDISON, T., « The Political Economy of Fragile States », 2012,

ALBARELLO, L. et BAJOIT, G., *Apprendre à chercher: l'acteur social et la recherche scientifique*, Bruxelles, De Boeck, 2004.

ALBERTIN, G. *et al.*, *Tax Avoidance in Sub-Saharan Africa's Mining Sector*, Departmental Papers, Washington, D.C, International Monetary Fund, 2021.

ATAF, « Atelier sur la taxation effective des industries extractives en RDC Du 14 au 18 octobre 2024 », DGI-Kinshasa, 2024.

AUDRIA, R., *New public management et transparence: essai de déconstruction d'un mythe actuel*, Thèse de doctorat, University of Geneva, 2004, disponible sur <https://archive-ouverte.unige.ch/unige:274> (Consulté le 14 février 2021).

- BACCOUCHE, T. et SMAOUI, H., « La transparence et le secret: deux principes contradictoires? », *Revue internationale de droit économique*, 2019, n° 1, pp. 41-58.
- BALASSA, B., « The theory of economic integration. », *Revue économique*, 1964, vol. 15, n° 1, pp. 145-146.
- BALLART, J., « Transparency: An ever-expanding conceptual framework », *Political Studies Review*, 2011, vol. 9, n° 3, pp. 296-307.
- BANK, A.D., « African Economic Outlook (AEO) », *African Development Bank - Building today, a better Africa tomorrow*, 7 juin 2019, disponible sur <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-aeo-2019-pidgin-english-version> (Consulté le 15 mai 2023).
- BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays: RDC », 2021, disponible sur <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-2021>.
- BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays: Burundi », 2021, disponible sur <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-2021>.
- BANQUE AFRICAINE DE DEVELOPPEMENT (BAD), « Perspectives économiques en Afrique 2021, Note pays: Rwanda », 2021, disponible sur <https://www.afdb.org/en/documents/african-economic-outlook-2021>.
- BANQUE MONDIALE, « République démocratique du Congo - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/drc/overview> (Consulté le 17 avril 2022).
- BANQUE MONDIALE, « Burundi - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/burundi/overview> (Consulté le 18 avril 2022).
- BANQUE MONDIALE, « Tanzanie - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/tanzani/overview>.
- BANQUE MONDIALE, « Ouganda - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/ouganda/overview> (Consulté le 18 avril 2022).
- BELANGER, E. et SHMITZ, J., « The Conceptual Foundations of Openness in Education », *In Open(ing) Education*, 2018, pp. 17-37.
- BELLUCCI, P. *et al.*, *The Europeanization of National Politics? : Citizenship and Support in a Post-Enlargement Union*, Oxford ; New York, Oxford University Press, 18 juin 2012.
- BESSON, L., « Transparence des contrats administratifs et protection des secrets industriels et commerciaux », *Revue française de droit administratif*, 2018, n° 3, pp. 531-540.
- BIALES, M., RIVAUD, J.-L. et LEURION, R., *Notions fondamentales d'économie*, 5^e éd., Enseignement supérieur, Vanves, Foucher, 2007.
- BLANCO, F., PONTIER, J.-M.P. et STIRN, B.P., « Pouvoirs du juge et contentieux administratif de la légalité: contribution à l'étude de l'évolution et du renouveau des techniques juridictionnelles dans le contentieux de l'excès de pouvoir », 2010.

- BONDANSKY, D., « The Paris climate change agreement: a new hope? », *American Journal of International Law*, 2016, vol. 110, n° 2, pp. 288-319.
- BOURION, C., « Les représentations créatives dans la maîtrise de la destinée humaine. Comment les représentations créatives, en accroissant la variété requise de ses comportements, permettent-elles à l'homme augmenté d'accomplir son destin post-moderne ? », *Revue internationale de psychosociologie*, 2008, n° 32, pp. 45-66.
- BOUVIER, M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Systèmes, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd, 2014.
- BOUVIER, M. et TISSIER, J.-L., *Les impôts, pourquoi, comment?*, Forum, Paris, GDJ, 2019, disponible sur <https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/l-impot-sans-le-citoyen--9782275065656/> (Consulté le 15 mai 2023).
- BOVENS, M., « Analysing and assessing accountability: A conceptual framework », *European Law Journal*, 2006, vol. 12, n° 2, pp. 171-197.
- BRAILLARD, P. (éd.), *Théories des relations internationales*, Thémis, Paris, Presses universitaires de France, 1977.
- BRET, A., « La transparence des contrats administratifs », 2016.
- BROUWER, E., « Transparence dans le droit civil européen », in *European Review of Private Law*, 2017, vol. 6, n° 1, pp. 937-958.
- BRUNEAU, P., M?nard, Charles *et al.*, *Le Fisc tout puissant: contribuable et administration : l'inégalité des armes*, Le Cercle des fiscalistes, Paris, Francis Lefebvre, 2020.
- BUCKLEY-ZISTEL, S., *Conflict Transformation and Social Change in Uganda: Remembering after Violence*, Basingstoke England; New York, Palgrave Macmillan, 11 septembre 2008.
- CALAS, B., FOUERE, M.-A. et MODERNE, F., « TANZANIE - Encyclopædia Universalis », *universalis.fr*, 2021, disponible sur <https://www.universalis.fr/encyclopedie/tanzanie/> (Consulté le 18 avril 2022).
- CALAS, B., FOUERE, M.-A. et MODERNE, F., « KENYA - Encyclopædia Universalis », *universalis.fr*, 2021, disponible sur <https://www.universalis.fr/encyclopedie/kenya/>.
- CAPUL, J.-Y. et GARNIER, O., *Dictionnaire d'économie et de sciences sociales*, Paris, Hatier, 2011.
- CASTAGNEDE, B., « Transparence fiscale et justice sociale », in *La 3ème Édition du Colloque annuel de l'ADAF et des étudiants du M227*, Paris-Université Paris Dauphine, 28 juin 2019, disponible sur <https://www.eventbrite.fr/e/60284532660?aff=efbneb> (Consulté le 19 avril 2022).
- CHEVALLIER, J.-J., « L'Europe sans rivages », *Revue française de science politique*, 1955, vol. 5, n° 2, pp. 438-442.
- CHRÉTIEN, J.-P., *The Great Lakes of Africa: Two Thousand Years of History*, s.l., Zone Books, 2006.
- CHRISTENSEN, J.G. et LAEGREID, P., « Transcending new public management: the transformation of public sector reforms », *Public Management Review*, 2016, vol. 18, n° 8, pp. 1065-1083.

- CIRGL, « Historique de la CIRGL », s.d., disponible sur <https://icglr.org/index.php/fr/a-propos/cirgl-overview> (Consulté le 18 avril 2022).
- COHEN-EIQUE, M., « L'ouverture des audiences et la transparence de la justice », *AJDA*, 2019, n° 3, pp. 141-146.
- COMESA: L'UNITE COMMUNICATION INSTITUTIONNELLE, « COMESA en bref », septembre 2018, disponible sur https://www.comesa.int/wp-content/uploads/2019/02/COMESA-in-brief-FINAL_email_upload.pdf.
- CONFERENCE INTERNATIONALE SUR LA REGION DES GRANDS LACS, *The Pact on security, stability and development for the Great Lakes Region*, novembre 2018.
- COOK, J. et EVENETT, L., « Politiques fiscales et gouvernance mondiale », *world trade journal*, 2010, vol. 44, n° 2, pp. 261-284.
- COULEE, F., « La transparence, un droit fondamental? : La transparence en droit international. le cas des lanceurs d'alerte », in, France, Colloque du Centre de recherche juridique Pothier/Université d'Orléans, 12 octobre 2018, disponible sur <https://youtu.be/0x86XseFqkU>.
- COUR EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME et COUR EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME, C., *Arrêt relatif au droit de se marier des personnes transgenres : Christine Goodwin c. Royaume-Uni*, Srasbourg, 11 juillet 2002, disponible sur <http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-65153>.
- CUVILLIER, A., *Nouveau vocabulaire philosophique*, 55, s.l., Persée - Portail des revues scientifiques en SHS, 1957, disponible sur https://www.persee.fr/doc/phlou_0035-3841_1957_num_55_46_4917_t1_0305_0000_2 (Consulté le 17 avril 2022).
- DAHLSTROM, « Transparency and corruption: Empirical evidence », *Law and Social Change, Crime*, 2014, vol. 61, n° 3, pp. 309-331.
- DELAUNAY, B., « BEPS et controle fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, n° 1, pp. 111-117.
- DELMAS-MARTY, M., « La transparence opaque », *In Le gouvernement des juges et la lutte contre le terrorisme*, 2017, pp. 129-147.
- DEMBELE et MAMADOU MOUSTAPHA, *sow, Fiscalité et intégration régionale en Afrique : Cas de la CEDEAO et de la Communauté d'Afrique de l'Est*, s.l., des charles, s.d.
- DEROUIN, P., « Les avancées de l'échange international d'informations a des fins fiscales », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, n° 1, pp. 118-124.
- DESCHENES, D. et PAQUIN, S., *Introduction aux relations internationales: théories, pratiques et enjeux*, Montréal, Chenelière-éducation, 2009.
- DESIREE, N. *et al.*, *Migration and remittances : recent developments and outlook - transit migration. Note sur la migration et le développement*, washington dc, Groupe de la Banque mondiale, 1 avril 2018, disponible sur <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/907921534404019026/Migration-and-remittances-recent-developments-and-outlook-transit-migration> (Consulté le 14 mai 2023).
- DEVIN, G., « Que reste-t-il du fonctionnalisme international ? Relire David Mitrany (1888-1975) », *Critique internationale*, 2008, vol. 38, n° 1, pp. 137-152.

- DGI-RDC, « Code des Impôts », *Direction Générale des Impôts (DGI RDC)*, 9 mars 2022, disponible sur <https://www.dgi.gouv.cd/code-des-impots/> (Consulté le 31 janvier 2025).
- DI VITA, P. *et al.*, *TVA, 20*, Mémento expert, Levallois-Perret, Éditions Francis Lefebvre, 2019.
- DOMBEY, D., « Financial transparency and the law: Forty years of transnational regulation and developing countries », *Journal of International Development*, 2017, vol. 29, n° 8, pp. 1144-1160.
- DORIDOT, F., *La transparence opaque ou la transparence trompeuse?*, 2019.
- DOURNAUX, F., *La notion de fraude en droit privé français*, 2008.
- DOURNAUX, F., « La transparence, un droit fondamental? », in, France, Université d'Orléans, 12 octobre 2018.
- DROSS, N., « Fiche 21. L'harmonisation fiscale », *Fiches*, 2020, pp. 181-188.
- DUBUT, T., « Cours de théorie des systèmes fiscaux », 2014.
- DURKHEIM, É., DEBESSE, M. et FAUCONNET, P., *Éducation et sociologie*, Quadrige, Paris, PUF, 2012.
- ECCLESTON, R., « Une analyse comparative de la transparence fiscale internationale et de l'échange d'informations : l'impact de l'OCDE sur les lois sur la transparence », 2017.
- EISENHARDT, K.M., « Building theories from case study research », *The Academy of Management Review*, 1989, vol. 14, pp. 532-550.
- FONBAUSTIER, L., « La transparence, un droit fondamental? : La transparence en droit de l'environnement », in, France, Colloque du Centre de recherche juridique Pothier/Université d'Orléans, 12 octobre 2018, disponible sur <https://youtu.be/0x86XseFqkU>.
- FONBAUSTIER, L., *Manuel de droit de l'environnement*, 3ème, Paris, s.d., disponible sur <https://www.lgdj.fr/manuel-de-droit-de-l-environnement-9782130843177.html> (Consulté le 12 décembre 2024).
- FORBES, « La transparence, élément essentiel pour des partenariats commerciaux solides », *Forbes France*, 9 mai 2022, disponible sur <https://www.forbes.fr/management/la-transparence-element-essentiel-pour-des-partenariats-commerciaux-solides/> (Consulté le 16 octobre 2022).
- FOURNIER, A., *L'harmonisation européenne des impôts directs: recherche sur les méthodes d'élaboration du droit de l'Union européenne*, Bibliothèque de droit privé, n° tome 629, Paris-La Défense, LGDJ, 2023.
- FOX, J. et BROWN, D., « The politics of transparency and the calibration of knowledge in the digital age », *Journal of Communication*, 2015, vol. 65, n° 2, pp. 180-204.
- GANASSALI, S., *Enquêtes et analyse de données avec Sphinx: bachelor, licence, LM*, Montreuil, Pearson, 2014.
- GAUCHET, M., « Le problème européen », *Le Debat*, 2004, n° 2, pp. 50-66.
- GBATO, A., « Impact of Taxation on Growth in Sub-Saharan Africa: New Evidence Based on a New Data Set », *International Journal of Economics and Finance*, octobre 2017, vol. 9, n° 11, p. p173.

- GBATO, A., LEMOU, F. et BRUN, J.-F., « Réformes et mobilisation des recettes en Afrique : les Administrations de recettes semi-autonomes (SARAs) sont-elles efficaces ? », *CERDI, Études et Documents*, 2019, n° 19, p. 3.
- GIALDINO, D. et VASILACHIS, I., « L'interprétation dans la recherche qualitative : problèmes et exigences », *Recherches qualitatives*, 2012, vol. 31, n° 3, pp. 155-187.
- GLELE, M.A., *Introduction à l'Organisation de l'unité africaine et aux organisations régionales africaines*, 1986, disponible sur <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k33241918> (Consulté le 17 avril 2022).
- GLOBAL WITNESS, *Distributeur automatique de billets du régime*, juillet 2017, disponible sur <https://en/campaigns/democratic-republic-congo/ regime-cash-machine/> (Consulté le 17 septembre 2023).
- GONIDEC, P.F., *Les organisations internationales africaines: étude comparative*, Collection Droits et sociétés, Paris, L'Harmattan, 1987.
- GOUTHIERE, B., *Les impôts dans les affaires internationales: 30 études pratiques*, 15^e éd., Levallois-Perret, Éditions Francis Lefebvre, 2021.
- GOUTHIERE, B., *Les impôts dans les affaires internationales*, 15^e éd., s.l., Francis Lefebvre, 24 novembre 2021, disponible sur <https://www.lgdj.fr/les-impots-dans-les-affaires-internationales-9782368935880.html> (Consulté le 9 avril 2022).
- GOUTHIERE, B., *Les impôts dans les affaires internationales: 30 études pratiques*, Paris-La Défense, Éditions Francis Lefebvre, 2023.
- GRAWITZ, M., *Méthodes des sciences sociales*, 11^e éd., Précis. Droit public, science politique, Paris, Dalloz, 2001.
- GUPTA, J. et VAN DER GRIJP, N., « Transparency in international environmental governance: A review of the literature. International Environmental Agreements: Politics », *Law and Economics*, 2011, vol. 11, n° 1, pp. 1-23.
- HAAS, E.B., *The uniting of Europe: political, social and economic forces 1950-1957*, Library of World Affairs, n° 42, London, Stevens [and] Sons, 1958.
- HABIMANA, P., « Towards a harmonised eac tax sysyem: curent status, challenges and way forward* », *Law and World*, mars 2023, vol. 9, n° 1, pp. 8-22.
- HEVIA DE LA JARA, F., « Constructivisme et intégration de l'administration fiscale dans l'Union européenne », *Intertaxe*, Intertaxe, 2011, vol. 39, n° 12, pp. 661-670.
- HOOD, C., « Transparency in historical perspective », in *H. Hegelsmann, J. W. Van Deth, & J. A. Elstub (Eds.), 'Transparency and legitimacy: Political, procedural, and institutional aspects*, EDS, s.l., Oxford University Press, 2006, pp. 23-46.
- IMF, *Fighting Tax Evasion and Avoidance*, Policy Paper, washington dc, International Monetary Fund, 2019, disponible sur <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/02/05/Fighting-Tax-Evasion-and-Avoidance-46508>.
- IPPOLITA et SALSEDO, A., « Onze thèses sur la transparence », *Multitudes*, 2018, n° 4, pp. 70-74.
- JEZE, G., *Cours de finances publiques: 1935-1936: théories générales sur les phénomènes financiers, théorie générale de l'impôt...*, Paris, LGDJ, 1936.
- JOYEAU, A., ROBERT-DEMONTROND, P. et SCHMIDT, C., « Les récits de vie en Gestion des Ressources Humaines : principes, portée, limites », *Management & Avenir*, 2010, vol. 34, n° 4, pp. 14-39.

- KABAMBA, B., *INTERRÉGIONALITÉ DES PAYS DES GRANDS LACS AFRICAINS : Élaboration d'un modèle d'intégration régionale en Afrique et son application à la région des Grands Lacs (Burundi, République démocratique du Congo, Kenya, Ouganda, Rwanda et Tanzanie)*, Thèse de doctorat, Université de Liège, Université de Liège, Belgique, 2011, disponible sur <https://orbi.uliege.be/handle/2268/85035> (Consulté le 12 février 2021).
- KABAMBA WA KABAMBA, G., *La communauté économique du 21ème siècle: Mythe ou réalité?*, Kinshasa, M.E.S, 2003.
- KABENGELE, D.G., *Les problèmes d'intégration économique*, Kinshasa, inédit, 2008.
- KAMANGA, K.C., « An Enquiry into the Achievements and Challenges of East African Regional Integration », *The African Review: A Journal of African Politics, Development and International Affairs*, 2016, vol. 43, n° 1, pp. 51-74.
- KAMANGA, K.C. et POSSI, A., « General Principles Governing EAC Integration », in E. UGIRASHEBUJA *et al.* (éds.), *East African Community Law, Institutional, Substantive and Comparative EU Aspects*, s.l., Brill, 2017, pp. 202-216, disponible sur <https://www.jstor.org/stable/10.1163/j.ctt1w76vj2.15> (Consulté le 17 janvier 2025).
- KANINDA, K.C., *Regroupements régionaux et développement économique en Afrique Noire*, Collection travaux et recherches / Université Nationale du Zaïre, CEPAC, Lubumbashi, Cepac, 1979.
- KANYAMA-PHIRI, G.Y. et NTAJA, E., « Taxation and economic growth nexus: Evidence from the East African community », *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 2018, vol. 8, n° 3, pp. 365-382.
- KANYANKORE, A. et NKURUNZIZA, L., « The challenges of tax administration in the East African Community », *African Journal of Public Affairs*, 2014, vol. 7, n° 1, pp. 49-63.
- KENYA REVENUE AUTHORITY (KRA), « Types of Taxes - KRA », s.d., disponible sur <https://www.kra.go.ke/business/companies-partnerships/companies-partnerships-pin-taxes/company-partnerships-types-of-taxes> (Consulté le 31 janvier 2025).
- KERLEO, J.-F. et UNTERMAIER-KERLEO, É., *Déontologie de la fonction publique*, Droit & déontologie, Paris, PUF, 2023.
- KOUAMO, A.A., *Les prix de transfert en Afrique : analyse et perspectives*, s.l., Éditions universitaires européennes, 16 décembre 2020.
- KUHN, T.S., *La structure des révolutions scientifiques*, Champs Sciences, Paris, Flammarion, 2016.
- LABANA, L.A., *Intégration économique en Afrique : problèmes et perspectives*, Thèse de doctorat, Lubumbashi, Université de Lubumbashi, 1995.
- LAROUSSE (éd.), *Larousse poche 2010: dictionnaire 48000 définitions, 8000 noms propres, inclus un précis de conjugaison*, Dictionnaire Larousse poche, Paris, Larousse, 2009.
- LE BOULANGER, A., *Prix de transfert: détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, Dossiers pratiques Francis Lefebvre, Levallois, Éditions Francis Lefebvre, 2016.

- LEMAGIT, « Que signifie Collecte de données? - Définition », *LeMagIT*, s.d., disponible sur <https://www.lemagit.fr/definition/Collecte-de-donnees> (Consulté le 26 novembre 2022).
- LEMOIGNE, J.L., *La théorie du système général: théorie de la modélisation.*, Systèmes-décisions, Paris, Les Éditions G. Crès et Cie., 1994.
- MABIALA, M.-N., *Fédéralisme, ethnicité et intégration nationale au Congo/Zaire*, s.l., Institut de Formation et d'Études Politiques, 1997, disponible sur <https://books.google.cd/books?id=69ZEAQAIAAJ>.
- MACLEOD, A. et DFAULT, E., « Relations internationales. Théories et concepts. », 2003, vol. 34, n° 2, pp. 207-210.
- MAGIOGLOU, T., « L'entretien non directif comme modèle générique d'interactions », *Les Cahiers Internationaux de Psychologie Sociale*, 2008, n° 2, pp. 51-65.
- MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Collection Droit de l'Union européenne, n° 3, Bruxelles, Bruylant, 2022.
- MAMBA WA NGINDU, J.-B., « Le regroupement régional dans la politique étrangère du Zaïre. Evolution et problèmes », 1980.
- MANASAN, R.G., *Tax Administration Reform: (Semi-) Autonomous Revenue Authority Anyone?*, Makati City, Philippine Institute for Development Studies (PIDS), 2003, disponible sur <http://hdl.handle.net/10419/127807>.
- MARZO, P., « L'art de l'interprétation des résultats », s.d., disponible sur <https://scienceetbiencommun.pressbooks.pub/projetthese/chapter/meta-analyse-et-interpretation-des-donnees/> (Consulté le 13 novembre 2022).
- MASINDE, W. et OMOLO, C.O., « The Road to East African Integration », in E. UGIRASHEBUJA *et al.* (éds.), *East African Community Law, Institutional, Substantive and Comparative EU Aspects*, s.l., Brill, 2017, pp. 1-21, disponible sur <https://www.jstor.org/stable/10.1163/j.ctt1w76vj2.5> (Consulté le 17 janvier 2025).
- MASSIS, T., « La transparence et le secret », *Études*, 2001, n° 6, pp. 751-761.
- MELCHIZEDEK, E., « Taxation and economic development in the Great Lakes Region of Africa », in *Taxation in Developing Countries*, 2016, pp. 141-156.
- MEYER, A., *L'intégration régionale et son influence sur la structure, la sécurité et la stabilité d'États faibles : l'exemple de quatre États centrafricains*, Thèse de doctorat, Paris, France, Institut d'études politiques, 2006, disponible sur <http://www.theses.fr/2006IEPP0035> (Consulté le 12 février 2021).
- MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation du Burundi », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/burundi/presentation-du-burundi/> (Consulté le 18 avril 2022).
- MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation de la Tanzanie », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/tanzanie/presentation-du-burundi/>.
- MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation du Kenya », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/kenya/presentation-du-kenya/> (Consulté le 18 avril 2022).

- MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation du Ouganda », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/ouganda/presentation-du-kenya/> (Consulté le 18 avril 2022).
- MINISTERE DE PLAN-RDC, « Document de la strategie de croissance et de reduction de la pauvreté de seconde generation », 2010.
- MTHULI, N., FAYE, I. et VERDIER-CHOUCHANE, A., *Intégration régionale et commerce en Afrique : L'expérience de la zone d'échanges préférentiels de la Communauté de développement de l'Afrique australe (SADC)*, Palgrave Macmillan Books, n° 978-1-137-46205-3, Palgrave Macmillan Books, 2015.
- MULGAN, R., « The Art of Transparency », *Journal of Democracy*, 2013, vol. 24, n° 4, pp. 9-23.
- MWOK-HANDA, E., *Challenges in harmonizing tax law (and policy) under East African cooperation: how feasible?*, Thesis, University of Nairobi, 2008, disponible sur <http://erepository.uonbi.ac.ke/handle/11295/15322> (Consulté le 17 janvier 2025).
- NAHAYO, A., *East African community tax harmonisation: a critical assessment of its viability for income tax laws*, TGCL research series, n° Vol. 3, Dar es Salaam, Univ. Press, 2014.
- NDESHYO R., O., *Manuel de droit communautaire africain. objet, sources, caractéristiques et domaines Tome I, Tome I, Tome 1, 1^{re} éd.*, Bibliothèque des Facultés de Droit des Universités congolaises, Kinshasa, Etat et Société, 2011.
- NDESHYO R., O., *Manuel de droit communautaire africain. objet, sources, caractéristiques et domaines Tome I, Tome I, Tome 1, 1^{re} éd.*, Bibliothèque des Facultés de Droit des Universités congolaises, Kinshasa, Etat et Société, 2011.
- NGILA MOKE, L., *La théorie de l'émergence communautaire par l'intégration économique sous-régionale : regard sur la Communauté Économique des États de l'Afrique Centrale « CEEAC »*, Thèse de doctorat, Kinshasa, Université de Kinshasa, 2015.
- NSABUA, J.T., *La désintégration de l'Afrique par les conflits ethniques : Contribution à l'étude d'intégration.*, These de doctorat en Relations Internationales., Lubumbashi, Université de Lubumbashi, 2006.
- OBAZEE, U. et OMOZUWA, I.I., « Comparative Analysis of Tax Harmonization in Economic Community of West African States, African Union and European Union », *African Development Finance Journal*, African Development Finance Journal, 2023, vol. 5, n° 3, pp. 19-41.
- OCDE, « Mise en œuvre des standards de transparence fiscale », 2010, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264088344-fr>.
- OCDE, « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015 », 2015, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264248502-fr>.
- OCDE, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015 », 2016, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264255227-fr>.
- OCDE, « Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015 », 2016, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264249202-fr>.

- OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015 : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Paris, OECD, 2017, p. 6, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-action-1-2015-rapport-final_9789264252141-fr (Consulté le 27 mai 2019).
- OCDE, « Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015 », 2017, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264282711-fr>.
- OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales: Rapport d'examen par les pairs sur l'échange de renseignements sur demande*, OECD, 2018, p. 54 à 55, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/forum-mondial-sur-la-transparence-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales-gabon-2022-deuxieme-cycle-phase-1_ceb17521-fr (Consulté le 10 mars 2020).
- OCDE, *Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales: Rapport d'examen par les pairs sur l'échange de renseignements sur demande*, OECD, 2018, p. 54 à 55, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/forum-mondial-sur-la-transparence-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales-gabon-2022-deuxieme-cycle-phase-1_ceb17521-fr (Consulté le 10 mars 2020).
- OCDE, *Etat des lieux des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* :, 2018, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/etat-des-lieux-des-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-rapport-interimaire-2018.pdf>.
- OCDE, « Transparence et propriété effective », 2019, disponible sur <https://www.oecd.org/tax/transparency-and-beneficial-ownership.htm>.
- OCDE, « Les modalités de l'échange automatique de renseignements en matière fiscale », 2019, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-automatique-renseignements/les-modalites-de-lechange-automatique-de-renseign-en-matiere-fiscale.htm>.
- OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange des renseignements à des fins fiscales. Transparence fiscale en Afrique, Rapport de progrès de l'initiative Afrique 2018*, ocde, 2019, p. 8 à 9.
- OCDE, *Transparence fiscale en Afrique 2021*, Addis-Abeba, OCDE, 2021, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/transparence-fiscale-en-afrique-2021.htm>.
- OCDE, *Forum Mondial sur la Transparence fiscale et l'échange des renseignements à des fins fiscaux Transparence fiscale en Afrique 2021 : Rapport de progrès de l'initiative Afrique*, OCDE, mai 2021, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/transparence-fiscale-en-afrique-2021.htm> (Consulté le 24 novembre 2022).
- OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018: Cadre inclusif sur le BEPS | fr | OCDE*, 9 avril 2022, disponible sur

<https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numérisation-de-l-economie-rapport-interiminaire-2018-9789264301627-fr.htm> (Consulté le 9 avril 2022).

- OCDE, *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends – Rapport par les pairs de PA, Maroc (Phase 2): Cadre inclusif sur le BEPS : Action 14*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, s.l., OECD, 14 avril 2022, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/accroitre-l-efficacite-des-mecanismes-de-reglement-des-differends-rapport-par-les-pairs-de-pa-maroc-phase-2_dac0192c-fr (Consulté le 9 avril 2022).
- OCDE et G20, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, 2018.
- OCDE(1998), « Les Principes de L'OCDE de bonnes pratiques de laboratoire », , n° 1, 1998, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264078543-fr>.
- OFFICE BURUNDAIS DES RECETTES (OBR), « Rapport annuel 2022-2023: Lois et règlements », https://www.obr.bi/images/Rapport_Annuel_2022-2023.pdf, s.d., disponible sur https://www.obr.bi/images/Rapport_Annuel_2022-2023.pdf (Consulté le 31 janvier 2025).
- OMEJE, K. *et al.*, *Conflict and Peacebuilding in the African Great Lakes Region*, Bloomington, Ind, Indiana University Press, 19 juin 2013.
- ONA ONDO, D. et NDJIOBOISSA LESSEBI, S., *L'harmonisation fiscale, gage de croissance du potentiel énergétique de la zone CEMAC*, Finances publiques, Paris, l'Harmattan, 2025.
- PARK, T.-G., « W. W. Rostow et son discours sur l'économie en Corée du Sud dans les années 1960 », *Histoire, économie & société*, 2006, n° 2, pp. 281-289.
- PELED, Y., « Transparency and accountability: Prospects for good governance in the Middle East », *Public Integrity*, 2012, vol. 14, pp. 317-334.
- PETERSEN, H.-G., *Tax systems and tax harmonisation in the East African Community (EAC): Report for the EAC/GTZ program « Support to the EAC integration process »*, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, 2010, disponible sur <https://www.econstor.eu/handle/10419/39673> (Consulté le 17 janvier 2025).
- POLE-EMPLOI.FR, « L'économie numérique », s.d., disponible sur <https://www.pole-emploi.fr/actualites/le-dossier/pratique/creation-ou-reprise-dentreprise/creer-son-entreprise/leconomie-numerique.html> (Consulté le 18 avril 2022).
- POLICE-SCIENTIFIQUE.COM, « Résumé de l'affaire Grégory », *Police Scientifique*, 30 décembre 2013, disponible sur <https://www.police-scientifique.com/affaire-gregory/les-faits/> (Consulté le 14 février 2021).
- PRAMUANMES, P., « Transparency in governance: An overview of conceptual and operational aspects », *African Journal of Public Affairs*, 2015, vol. 15, n° 2, pp. 137-146.
- RAYNOUARD, A., *Fiscal Policy for Inclusive Growth in Africa: The Role of Regional Integration*, The African Development Bank., 2018.

- RENAUD, J., *Le droit et la régulation des prix de transfert*, Droit, Université Panthéon-Sorbonne, 2018, disponible sur <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01154380> (Consulté le 28 novembre 2022).
- RWANDA REVENUE AUTHORITY, R., « Impôts: Laws, Policies and Rulings », s.d., disponible sur <https://www.rra.gov.rw/fr/laws-policies-and-rulings> (Consulté le 31 janvier 2025).
- SANSEAU, P.-Y., « Les récits de vie comme stratégie d'accès au réel en sciences de gestion : pertinence, positionnement et perspectives d'analyse », *Recherches qualitatives*, 2005, vol. 25, n° 2, pp. 33-57.
- SAURUGGER, S., *Théories et concepts de l'intégration européenne*, Références, Paris, Presses de Sciences Po, 2010, disponible sur <https://www.cairn.info/theories-et-concepts-de-l-integration-europeenne--9782724611410.htm>.
- SCHERRER, C.P. et MELSON, R., *Genocide and crisis in Central Africa: conflict roots, mass violence, and regional war*, Westport, Conn., Praeger, 2002.
- SCHILLEMANS, T., « Transparency and accountability: The dark side of transparency », *International Review of Administrative Sciences*, 2012, vol. 78, n° 2, pp. 273-291.
- SCHREIBER, U., « Constructivism and international tax law: exploring a co-evolving relationship. », *In International Taxation and the Quest for Globalism*, 2016, pp. 85-103.
- SCHUPPAN, T., « Public Participation and Transparency: Complementary or Competing Concepts », *In Global Environmental Governance, Journal of Environmental Policy and Decision Making*, 2000, vol. 1, n° 1, pp. 41-55.
- SENARCLENS, P. de et ARIFFIN, Y., *La politique internationale: théories et enjeux contemporains*, Paris, A. Colin, 2016.
- SENAT-FRANCE, *Rapports déposés par M. Paul MASSON: session 1991-1992 - Sénat*, Paris, France, Sénat, 1992, p. 131, disponible sur https://www.senat.fr/rapports-senateur/masson_paul83043s1991.html (Consulté le 15 février 2021).
- SIROËN, J.-M., *La régionalisation de l'économie mondiale*, Repères, Paris, La Découverte, 2004, disponible sur <https://www.cairn.info/regionalisation-de-l-economie-mondiale--9782707144294.htm>.
- SMOUTS, M.-C., BATTISTELLA, D. et VENNESSON, P., *Dictionnaire des relations internationales: approches, concepts, doctrines*, 3^e éd., Dictionnaires, Paris, Dalloz, 2012.
- SOUMBOU, D., « La fiscalité au cœur de l'intégration régionale en Afrique centrale », s.d.
- SUR, S., *Relations internationales*, 3^e éd., paris, Montechrestien, 2004.
- SWISSINFO.CH, A.M., « FATCA, l'arme fatale contre le secret bancaire », *SWI swissinfo.ch*, s.d., disponible sur https://www.swissinfo.ch/fre/politique/transparence-fiscale_fatca--l-arme-fatale-contre-le-secret-bancaire/35956560 (Consulté le 13 juin 2019).
- TANZANIA REVENUE AUTHORITY, « TRA - Finance Act 2022 », s.d., disponible sur <https://www.tra.go.tz/resource-center/8> (Consulté le 31 janvier 2025).
- TOURAINÉ, A., « Amitai Etzioni et Eva Etzioni, Social change, sources, patterns and consequences, 1964 », *Sociologie du travail*, 1965, vol. 7, n° 3, pp. 331-331.

- TRADE SOLUTIONS BNPPARIBAS, « Le contexte économique du Kenya », s.d., disponible sur <https://www.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/explorer/kenya/le-contexte-economique>.
- TRADE SOLUTIONS BNPPARIBAS, « Le contexte économique du Rwanda », s.d., disponible sur <https://www.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/explorer/rwanda/le-contexte-economique>.
- TRAVERSA, E. et POSSOZ, M., *Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale : Fiscalité des entreprises*, 1^{re} éd., Crides-Jean Renault, Bruxelles, Lacier, 2015, disponible sur <http://hdl.handle.net/2078.1/192263> (Consulté le 10 février 2021).
- UGANDA REVENUE AUTHORITY (URA), « URA Act », *Uganda Revenue Authority*, s.d., disponible sur <https://ura.go.ug/en/download/ura-act/> (Consulté le 31 janvier 2025).
- UNECA, « Les Nations Unies. Commission économique pour l'Afrique (2017-03) : Fiche pays Burundi 2016. », 2017, disponible sur <https://hdl.handle.net/10855/23672>.
- UNECA: UNITED NATIONS ECONOMIC COMMISSION FOR AFRICA, « Assessing Regional Integration in Africa », mai 2004, n° 1, disponible sur <https://repository.uneca.org/handle/10855/5513> (Consulté le 12 février 2021).
- VINCI, A., *Armed groups and the balance of power: the international relations of terrorists, warlords and insurgents*, LSE international studies, London, Routledge, 2009.
- VON HALDENWANG, C., VON SCHILLER, A. et GARCIA, M., « Tax Collection in Developing Countries – New Evidence on Semi-Autonomous Revenue Agencies (SARAs) », *The Journal of Development Studies*, avril 2014, vol. 50, n° 4, pp. 541-555.
- VOYNNET FOURBOUL, C., « Ce que “analyse de données qualitatives” veut dire », *Revue internationale de psychosociologie*, 2012, n° 44, pp. 71-88.
- WELCH, E.W., « Reflexivity and Transparency: The Essential Elements of Accountability », *In Accounting, Organizations and Society*, Accounting, Organizations and Society, 2000, vol. 25, n° 6, pp. 591-616.
- ZUZIA, « Un nouveau projet pour soutenir la CIRGL et ses États membres à améliorer la gouvernance des ressources minières », *IMPACT*, 20 mars 2024, disponible sur <https://impacttransform.org/fr/nouveau-projet-cirgl-gouvernance-ressources-minieres/> (Consulté le 17 janvier 2025).
- Le film la loi du silence*, 1953, disponible sur [371](https://www.google.com/search?q=Le+film+la+loi+du+silence+d%E2%80%99Alfred+Hitchcock&sxsrf=APwXEdDiZrBbVVNRc1Ownpe2OZxXzB-NJg%3A1684155425962&source=hp&ei=ISxiZODBNriThbIProiegAw&iflsig=AOEireoA AAAAZGI6MXQI2BI8Wy-PkOmLPLxAta0Ca0_P&ved=0ah UKEwig 1q Dvr_f-AhW4 SUEAHS6EB8A Q4dUDCAk&uact=5&oq=Le+ film+la+loi+du+silence+d%E2%80%99Alfred+Hitchcock&gs_lcp=Cgdnd3Mtd2l6EAMyBQgA EKIEMggIABCJBRCiBDIFCAAQogRQAFgAYJQdaABwAHgAgAGcBYgBn AWSAQMILTGYAQCgAQKgAQE&sclient=gws-wiz#fpstate=ive&vld=cid:e4e5a9db, vid: YCREuzw DWDk (Consulté le 15 mai 2023).</p>
<p>« Treasury News Releases : Tax Notes International », Aout 1989, p. 195.</p>
<p>« Treasury News Releases : Tax Notes International », avril 1991, p. 456.</p>
</div>
<div data-bbox=)

- Banque Mondiale - Rapport Annuel 2011*, World Bank Annual Report, s.l., The World Bank, 23 septembre 2011, disponible sur <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8842-6> (Consulté le 17 avril 2022).
- « Building Peace and Advancing Development in the Great Lakes Region », 29 janvier 2014, disponible sur <https://reliefweb.int/report/democratic-republic-congo/building-peace-and-advancing-development-great-lakes-region-enfr> (Consulté le 17 septembre 2023).
- Conseil d'État, *Conseil d'État, 3ème / 8ème SSR, 17/02/2015, 373230*, 17 février 2015, 373230, disponible sur <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000030253273/> (Consulté le 18 avril 2022).
- Anti-Tax Avoidance Package, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, and the European Economic and Social Committee, European Commission*, Bruxelles, European Commission, 2016, disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en.
- Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE), *OJ L*, 27 avril 2016, disponible sur <http://data.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj/fra> (Consulté le 18 avril 2022).
- LOI n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique (1), *2016-1321*, 7 octobre 2016.
- LOI n° 2017-1339 du 15 septembre 2017 pour la confiance dans la vie politique (1), *2017-1339*, 15 septembre 2017.
- « Intégration positive et intégration négative, Olivier Peiffert – Part. 4, par Nicolas Bremand », *blogdroiteuropéen*, 4 octobre 2018, disponible sur <https://blogdroiteuropeen.com/2018/10/04/nicolas-bremand-11/> (Consulté le 6 février 2025).
- « Economic Report on Africa 2019: fiscal policy for financing sustainable development in Africa », 2019, disponible sur <https://repository.uneca.org/handle/10855/41804> (Consulté le 14 mai 2023).
- « Article 238 A - Code général des impôts - Légifrance », janvier 2020, disponible sur https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526846 (Consulté le 1 mai 2024).
- « Fiche de collecte et outils de traitement de données qualitatives », *AfriKSurvey*, 10 novembre 2021, disponible sur <https://www.afriksurvey.com/fiche-de-collecte-de-donnees-outil-qualite-le-diagramme-de-pareto/> (Consulté le 26 novembre 2022).
- « Méthodologie de recherche - Concepts clés de la méthode scientifique », s.d., disponible sur <https://explorable.com/fr/methodologie-de-recherche> (Consulté le 10 avril 2022).
- Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal.

- Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.
- Loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public.
- « Grands Lacs (Rwanda, Burundi, République Démocratique du Congo) », s.d., disponible sur <https://www.eda.admin.ch/deza/fr/home/pays/grands-lacs.html> (Consulté le 16 octobre 2022).
- « Indice de l'intégration régionale en Afrique Rapport 2019 », *Africa Regional Integration Index*, s.d., disponible sur <https://www.integrate-africa.org/offline/> (Consulté le 18 avril 2022).
- « Lac Victoria. », s.d., disponible sur <https://www.cosmovisions.com/LacVictoria.htm> (Consulté le 18 avril 2022).
- « Overview of EAC », s.d., disponible sur <https://www.eac.int/overview-of-eac> (Consulté le 18 avril 2022).
- « CAE - Indice de l'intégration régionale en Afrique », s.d., disponible sur <https://www.integrate-africa.org/fr/classements/communautes-economiques-regionales/cae/> (Consulté le 18 avril 2022).
- « CEPGL », s.d., disponible sur <http://www.sinelac.org/index.php/8-home/42-cepgl> (Consulté le 18 avril 2022).
- « COMESA », *Indice de l'intégration régionale en Afrique*, s.d., disponible sur <https://www.integrate-africa.org/fr/classements/communautes-economiques-regionales/comesa/>.
- « Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales, Revue européenne et internationale de droit fiscal, avril 2018, n°1, p. 118s. | Philippe Derouin », s.d., disponible sur <https://www.philippe-derouin.com/publications-et-conferences/articles/les-avancees-de-lechange-international-dinformations-a-des-fins-fiscales-revue-europeenne-et-internationale-de-droit-fiscal-avril-2018-n1-p-118s/> (Consulté le 18 février 2022).
- « Bertaux - 1980 - L'Approche Biographique Sa Validité Méthodologique, Ses Potentialités | PDF | Sociologie | Anthropologie », s.d., disponible sur <https://fr.scribd.com/document/354582815/Bertaux-1980-L-Approche-Biographique-Sa-Validite-Methodologique-Ses-Potentialites> (Consulté le 13 novembre 2022).
- CALAS, B., FOUERE, M.-A. et MODERNE, F., « TANZANIE - Encyclopædia Universalis », *universalis.fr*, 2021, disponible sur <https://www.universalis.fr/encyclopedie/tanzanie/> (Consulté le 18 avril 2022).
- CALAS, B., FOUERE, M.-A. et MODERNE, F., « KENYA - Encyclopædia Universalis », *universalis.fr*, 2021, disponible sur <https://www.universalis.fr/encyclopedie/kenya/>.
- CONTRIBUTIONS AUX MELANGES ET ACTES DE COLLOQUES**
- CASTAGNEDE, B., « Transparence fiscale et justice sociale », in *La 3ème Édition du Colloque annuel de l'ADAF et des étudiants du M227*, Paris-Université Paris Dauphine, 28 juin 2019, disponible sur <https://www.eventbrite.fr/e/60284532660?aff=efbneb> (Consulté le 19 avril 2022).
- COULEE, F., « La transparence, un droit fondamental? : La transparence en droit international. le cas des lanceurs d'alerte », in France, Colloque du Centre de recherche juridique

Pothier/Université d'Orléans, 12 octobre 2018, disponible sur <https://youtu.be/0x86XseFqkU>.

FONBAUSTIER, L., « La transparence, un droit fondamental? : La transparence en droit de l'environnement », in, France, Colloque du Centre de recherche juridique Pothier/Université d'Orléans, 12 octobre 2018, disponible sur <https://youtu.be/0x86XseFqkU>.

KERLEO, J.-F., « La transparence, un droit fondamental? : La transparence et la transformation de l'État », in, France, Colloque du Centre de recherche juridique Pothier/Université d'Orléans, LAROUSSE (éd.), *Larousse poche 2010: dictionnaire 48000 définitions, 8000 noms propres, inclus un précis de conjugaison*, Dictionnaire Larousse poche, Paris, Larousse, 2009

NOTES, OBSERVATIONS, AVIS ET CONCLUSIONS DE JURISPRUDENCE

ECJ, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company v Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, 10 avril 2014, Case C-190/12,

Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE), *OJ L*, 27 avril 2016, disponible sur <http://data.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj/fra> (Consulté le 18 avril 2022).

« Fiche de collecte et outils de traitement de données qualitatives », *AfriKSurvey*, 10 novembre 2021, disponible sur <https://www.afriksurvey.com/fiche-de-collecte-de-donnees-outil-qualite-le-diagramme-de-pareto/> (Consulté le 26 novembre 2022).

« Méthodologie de recherche - Concepts clés de la méthode scientifique », s.d., disponible sur <https://explorable.com/fr/methodologie-de-recherche> (Consulté le 10 avril 2022).

« Formation professionnelle : définition et explications », *Techno-Science.net*, s.d., disponible sur <https://www.techno-science.net/glossaire-definition/Formation-professionnelle.html> (Consulté le 16 octobre 2022).

« Formation professionnelle - ministère du Travail », s.d., disponible sur <https://travail-les-avances-de-l-echange-international-d-informations-a-des-fins-fiscales>, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, avril 2018, n°1, p. 118s. | Philippe Derouin », s.d., disponible sur <https://www.philippe-derouin.com/publications-et-conferences/articles/les-avancees-de-lechange-international-d-informations-a-des-fins-fiscales-revue-europeenne-et-internationale-de-droit-fiscal-avril-2018-n1-p-118s/> (Consulté le 18 février 2022)

POLICE-SCIENTIFIQUE.COM, « Résumé de l'affaire Grégory », *Police Scientifique*, 30 décembre 2013, disponible sur <https://www.police-scientifique.com/affaire-gregory/les-faits/> (Consulté le 14 février 2021)

Jurisprudence française

« CEDH, AFFAIRE DU ROY ET MALAURIE c. FRANCE, 3 octobre 2000, 34000/96 », *Doctrine*, s.d.
<https://www.doctrine.fr/d/CEDH/HFJUD/CHAMBER/2000/CEDH001-63378>

Jurisprudence étrangère

RAPPORTS, ETUDES, TRAVAUX ET AVIS

BANQUE CENTRAL DU CONGO, *Banque centrale du Congo, Rapport annuel 2016 (BCC, 2017b), Note de conjoncture décembre 2017 (BCC,2018a), Loi de finances 2018 (RDC, 2017)*, Kinshasa, Banque Centrale du Congo, 2018.

BANQUE MONDIALE, « République démocratique du Congo - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/drc/overview> (Consulté le 17 avril 2022).

BANQUE MONDIALE, « Burundi - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/burundi/overview> (Consulté le 18 avril 2022).

BANQUE MONDIALE, « Tanzanie - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/tanzani/overview>.

BANQUE MONDIALE, « Ouganda - Vue d'ensemble », *World Bank*, s.d., disponible sur <https://www.banquemondiale.org/fr/country/ouganda/overview> (Consulté le 18 avril 2022).

CIRGL, « Historique de la CIRGL », s.d., disponible sur <https://icglr.org/index.php/fr/a-propos/cirgl-overview> (Consulté le 18 avril 2022).

COMESA: L'UNITE COMMUNICATION INSTITUTIONNELLE, « COMESA en bref », septembre 2018, disponible sur https://www.comesa.int/wp-content/uploads/2019/02/COMESA-in-brief-FINAL_email_upload.pdf.

COMMISSION DES NATIONS UNIES POUR LE DROIT COMMERCIAL INTERNATIONAL, « Convention des Nations Unies sur la transparence dans l'arbitrage entre investisseurs et États fondé sur des traités, New York », 2015, disponible sur <https://uncitral.un.org/fr/texts/arbitration/conventions/transparency> (Consulté le 14 février 2021).

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS - RDC, *Guide fiscal et comptable de la TVA*, Kinshasa, Pauline, 2012.

FORBES, « La transparence, élément essentiel pour des partenariats commerciaux solides », *Forbes France*, 9 mai 2022, disponible sur <https://www.forbes.fr/management/la-transparence-element-essentiel-pour-des-partenariats-commerciaux-solides/> (Consulté le 16 octobre 2022).

FORUM SUR L'ADMINISTRATION FISCALE AFRICAINE (ATAF), « Les défis fiscaux posés en Afrique par la numérisation de l'économie », s.d., disponible sur https://events.ataftax.org/media/documents/25/documents/ATAF_Technical_Note_on_Taxation_of_Digital_Economy_Clean_FR.pdf.
12 octobre 2018, disponible sur <https://youtu.be/F1TvATlbnmI>.

- L. JENSEN et G. ROTA-GRAZIOSI, *Étude sur les écrats fiscaux en République Démocratique du Congo*, Groupe de la Banque Mondiale, 2017, p. 2, disponible sur <https://documents1.worldbank.org/curated/en/915261537941003182/text/Summary-of-the-tax-Gap-Analysis.txt>.
- MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation du Burundi », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/burundi/presentation-du-burundi/> (Consulté le 18 avril 2022).
- MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation de la Tanzanie », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/tanzanie/presentation-du-burundi/>.
- MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation du Kenya », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/kenya/presentation-du-kenya/> (Consulté le 18 avril 2022).
- MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES, « Présentation du Ouganda », s.d., disponible sur <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/ouganda/presentation-du-kenya/> (Consulté le 18 avril 2022).
- MINISTERE DE PLAN-RDC, « Document de la strategie de croissance et de reduction de la pauvrete de seconde generation », 2010.
- OCDE, « Mise en œuvre des standards de transparence fiscale », 2010, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264088344-fr>.
- OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015 : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, OECD, 2017, p. 6, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-action-1-2015-rapport-final_9789264252141-fr (Consulté le 27 mai 2019).
- OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales: Rapport d'examen par les pairs sur l'échange de renseignements sur demande*, OECD, 2018, p. 54 à 55, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/forum-mondial-sur-la-transparence-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales-gabon-2022-deuxieme-cycle-phase-1_ceb17521-fr (Consulté le 10 mars 2020).
- OCDE, *Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales: Rapport d'examen par les pairs sur l'échange de renseignements sur demande*, OECD, 2018, p. 54 à 55, disponible sur https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/forum-mondial-sur-la-transparence-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales-gabon-2022-deuxieme-cycle-phase-1_ceb17521-fr (Consulté le 10 mars 2020).
- OCDE, *Etat des lieux des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie :*, 2018, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/etat-des-lieux-des-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-rapport-interiminaire-2018.pdf>.
- OCDE, « Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », 2019,

disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/programme-de-travail-visitant-a-elaborer-une-solution-fondee-sur-un-consensus-pour-relever-les-defis-fiscaux-soulevees-par-la-numerisation-de-l-economie.htm> (Consulté le 12 février 2021).

OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange des renseignements à des fins fiscales. Transparence fiscale en Afrique, Rapport de progrès de l'initiative Afrique 2018*, ocde, 2019, p. 8 à 9.

OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange des renseignements à des fins fiscales. Transparence fiscale en Afrique, Rapport de progrès de l'initiative Afrique 2018*, ocde, 2019, p. 8 à 9.

OCDE, *Transparence fiscale en Afrique 2021*, Addis-Abeba, OCDE, 2021, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/transparence-fiscale-en-afrique-2021.htm>.

OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018: Cadre inclusif sur le BEPS | fr | OCDE*, 9 avril 2022, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/les-defis-fiscaux-soulevees-par-la-numerisation-de-l-economie-rapport-interimaire-2018-9789264301627-fr.htm> (Consulté le 9 avril 2022).

OCDE, ATAF et CUA, *Statistiques des recettes publiques 2018*, Paris, 2018, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/statistiques-des-recettes-publiques-25227092.htm> (Consulté le 8 février 2021).

OCDE ET CONSEIL DE L'EUROPE (2011), « Champ d'application de la Convention », in *La convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale: amendée par le Protocole de 2010.*, Paris, OECD, 2011, p. 11, disponible sur <https://doi.org/10.1787/9789264115682-fr> (Consulté le 14 avril 2022).

OCDE et G20, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, 2018.

POLE-EMPLOI.FR, « L'économie numérique », s.d., disponible sur <https://www.pole-emploi.fr/actualites/le-dossier/pratique/creation-ou-reprise-dentreprise/creer-son-entreprise/leconomie-numerique.html> (Consulté le 18 avril 2022).

TRADE SOLUTIONS BNPPARIBAS, « Le contexte économique du Kenya », s.d., disponible sur <https://www.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/explorer/kenya/le-contexte-economique>.

TRADE SOLUTIONS BNPPARIBAS, « Le contexte économique du Rwanda », s.d., disponible sur <https://www.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/explorer/rwanda/le-contexte-economique>.

TRAVERSA, E. et POSSOZ, M., *Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale : Fiscalité des entreprises*, 1^{re} éd., Crides-Jean Renauld, Bruxelles, Lacier, 2015, disponible sur <http://hdl.handle.net/2078.1/192263> (Consulté le 10 février 2021).

TREPPOZ-BRUANT, A., « La transparence dans le cadre des contrats administratifs », in *La transparence, un droit fondamental ?*, Paris, 2019.

- UNECA, « Les Nations Unies. Commission économique pour l'Afrique (2017-03) : Fiche pays Burundi 2016. », 2017, disponible sur <https://hdl.handle.net/10855/23672>.
- UNECA: UNITED NATIONS ECONOMIC COMMISSION FOR AFRICA, « Assessing Regional Integration in Africa », mai 2004, n° 1, disponible sur <https://repository.uneca.org/handle/10855/5513> (Consulté le 12 février 2021).
- Décret n°2001-210 du 7 mars 2001 portant code des marchés publics, 2001-210, 7 mars 2001.
- Direction Générale des Impôts : Imposition des Asbl, Loi n ° 004/2001, 20 juillet 2001, disponible sur <https://www.dgi.gouv.cd/fr/imposition-des-asbl>.
- Banque Mondiale - Rapport Annuel 2011*, World Bank Annual Report, s.l., The World Bank, 23 septembre 2011, disponible sur <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8842-6> (Consulté le 17 avril 2022).
- « Grands Lacs (Rwanda, Burundi, République Démocratique du Congo) », s.d., disponible sur <https://www.eda.admin.ch/deza/fr/home/pays/grands-lacs.html> (Consulté le 16 octobre 2022).
- « Grands Lacs - Géococonfluences », s.d., disponible sur <http://geoconfluences.ens-lyon.fr/glossaire/grands-lacs> (Consulté le 16 octobre 2022).
- Nations Unies. Commission Economique pour l'Afrique; Nations Unies. Commission économique pour l'Afrique (2018-03). Profil de pays République démocratique du Congo 2017. Addis Abeba. © NU. CEA.*, s.d., disponible sur <https://hdl.handle.net/10855/24368>.
- « Indice de l'intégration régionale en Afrique Rapport 2019 », *Africa Regional Integration Index*, s.d., disponible sur <https://www.integrate-africa.org/offline/> (Consulté le 18 avril 2022).
- « Lac Victoria. », s.d., disponible sur <https://www.cosmovisions.com/LacVictoria.htm> (Consulté le 18 avril 2022).
- « Overview of EAC », s.d., disponible sur <https://www.eac.int/overview-of-eac> (Consulté le 18 avril 2022).
- « CAE - Indice de l'intégration régionale en Afrique », s.d., disponible sur <https://www.integrate-africa.org/fr/classements/communautes-economiques-regionales/cae/> (Consulté le 18 avril 2022).
- « CEPGL », s.d., disponible sur <http://www.sinelac.org/index.php/8-home/42-cepgl> (Consulté le 18 avril 2022).
- « COMESA », *Indice de l'intégration régionale en Afrique*, s.d., disponible sur <https://www.integrate-africa.org/fr/classements/communautes-economiques-regionales/comesa/>

INDEX

A

A. ETZIONE, 98
Action, 78, 81, 186, 206, 213, 247, 254, 256, 262, 284, 285, 286, 287, 296, 368, 369, 370, 377, 378
Adopter, 210
AELE, 9
Africains, 1, 7, 11, 12, 13, 17, 19, 27, 30, 73, 101, 119, 122, 123, 128, 129, 133, 139, 151, 153, 154, 157, 158, 159, 167, 191, 197, 241, 253, 254, 262, 264, 351, 353, 388, 389, 390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 407, 413, 414, 415, 416, 421, 425, 426
Afrique, 9, 11, 13, 14, 16, 18, 20, 24, 27, 28, 32, 83, 84, 85, 86, 88, 91, 97, 101, 103, 104, 107, 109, 112, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 145, 148, 150, 151, 155, 159, 161, 163, 164, 165, 166, 178, 179, 188, 189, 200, 204, 205, 207, 209, 212, 223, 227, 228, 229, 254, 258, 261, 263, 264, 265, 279, 296, 297, 302, 304, 305, 312, 319, 349, 351, 354, 355, 356, 357, 358, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 371, 372, 373, 374, 376, 378, 379, 383, 387, 388, 389, 390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 415, 416
Afrique centrale, 13, 28, 101, 103, 112, 123, 124, 127, 137, 142, 151, 304, 305, 371
ALBARELLO, 22, 354, 360
Allemagne, 212, 400
Angela MEYER, 101
Angola, 14, 123, 145, 398
Argentine, 212
Arrêt, 41, 233, 359, 363
Assistance, 274, 281, 296
ATAF, 9, 169, 171, 173, 180, 181, 182, 184, 185, 186, 187, 352, 360, 376, 378, 383, 391, 392, 393, 394, 396, 397

B

B. CASTAGNEDE, 16
Bella BALASSA, 86, 87, 88
BENELUX, 85
BEPS, 9, 16, 48, 78, 175, 178, 186, 187, 206, 208, 213, 232, 234, 247, 250, 254, 256, 257, 258, 262, 269, 274, 281, 284, 286, 287, 290, 291, 296, 357, 358, 363, 368, 369, 370, 371, 378, 389, 418, 421, 422
Bernard CASTAGNEDE, 16
Bob KABAMBA KAZADI, 104
Brésil, 212
Bujumbura, 127, 143, 146
Bureau, 383

Burundi, 11, 13, 18, 24, 27, 28, 60, 61, 92, 99, 104, 107, 109, 112, 113, 114, 119, 121, 122, 123, 127, 128, 129, 130, 137, 138, 140, 142, 143, 145, 146, 156, 157, 158, 159, 161, 162, 165, 188, 226, 227, 257, 262, 265, 271, 303, 309, 348, 351, 357, 360, 361, 365, 367, 372, 373, 376, 377, 378, 379, 384, 399, 400, 403, 408, 414, 416, 417, 425

C

CADA, 9, 55
Cameroun, 267
Canada, 212, 401
CEA, 93, 151, 302, 379
CECA, 9
CED, 9
CEEAC, 20, 27, 83, 85, 88, 103, 112, 129, 151, 304, 305, 357, 368
CEMAC, 201, 205, 207, 208, 370
CEPGL, 32, 119, 139, 142, 143, 144, 145, 151, 374, 379, 415, 416
Charte, 235
Chine, 139, 289
Christine GOODWIN, 41
CIRGL, 9, 27, 28, 101, 112, 113, 138, 145, 146, 147, 148, 151, 169, 201, 353, 362, 372, 376, 416
CNIL, 9, 55
Commission, 9, 55, 79, 81, 95, 100, 126, 127, 128, 141, 251, 255, 302, 372, 373, 376, 378, 379, 384, 388, 396, 398
Communautés, 9, 99, 148, 396
Concurrence fiscale, 212
Constitution, 68
Constructiviste, 100, 413
Contrôle, 108, 168, 413, 417
Convention, 79, 143, 144, 205, 223, 256, 281, 304, 376, 378, 412
Coopération, 111, 112, 113, 114, 254, 264, 274, 280, 414
Cour, 9, 41, 56, 106, 233, 235, 237, 359, 363

D

David EASTON, 24
David MITRANY, 96
David RICARDO, 86
Déontologie, 47, 51, 52, 54, 366
Développement, 9, 17, 113, 114, 146, 162, 254, 264, 274, 280, 306, 393, 397
Documentation, 78, 185, 286, 368, 418
Domaniales, 154
Droit, 1, 15, 25, 47, 83, 86, 105, 110, 111, 354, 355, 357, 359, 365, 366, 367, 368, 370

E

E. HAAS, 90

École, 1, 9

États, 9, 11, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 25, 27, 28, 30, 31, 36, 39, 40, 43, 44, 46, 47, 60, 73, 76, 77, 79, 80, 81, 83, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 117, 119, 123, 128, 131, 136, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 151, 153, 154, 157, 158, 159, 167, 169, 175, 176, 178, 181, 187, 188, 189, 191, 192, 193, 195, 197, 198, 200, 201, 203, 204, 205, 206, 209, 210, 211, 212, 213, 215, 217, 218, 219, 221, 222, 229, 230, 231, 232, 233, 235, 237, 238, 239, 260, 264, 268, 269, 271, 273, 274, 276, 277, 278, 279, 281, 282, 283, 284, 286, 287, 288, 289, 290, 292, 294, 297, 299, 304, 305, 311, 312, 324, 327, 331, 333, 334, 335, 336, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 345, 348, 349, 350, 351, 352, 353, 357, 368, 372, 376, 388, 390, 396, 397, 398, 399, 401, 404, 410, 411, 414, 415, 416, 418, 422

États-Unis, 25, 90, 128, 187, 230, 260, 273, 274, 278, 281, 282, 283, 284, 288, 289, 290, 399, 401, 404, 422

Europe, 25, 50, 79, 83, 84, 85, 90, 93, 96, 98, 125, 127, 131, 136, 209, 232, 235, 255, 278, 358, 362, 365, 367, 377, 378, 399

F

F. GONIDEC, 84

Facebook, 245, 290, 399

Finlande, 262

Fiscalité, 13, 16, 249, 254, 312, 319, 356, 357, 363, 371, 378, 426

Forum, 9, 15, 23, 77, 80, 81, 179, 211, 213, 215, 216, 226, 227, 229, 279, 296, 352, 362, 368, 369, 377, 378, 383, 389, 390, 391, 392, 393, 394, 396, 397, 403, 412

France, 35, 41, 46, 50, 55, 57, 75, 84, 92, 101, 203, 211, 212, 218, 221, 230, 231, 237, 249, 259, 287, 290, 309, 354, 355, 356, 359, 362, 363, 364, 367, 371, 374, 375, 376, 383, 396, 399, 400, 401

G

G20, 78, 80, 81, 186, 206, 212, 213, 250, 255, 268, 278, 285, 286, 287, 290, 291, 368, 369, 370, 377, 378, 390, 399

GAFAs, 267, 290, 398, 399, 402

Gisenyi, 142, 143

Globalement, 135, 192, 277

Google, 187, 290, 399, 401, 403

Grands lacs africains, 117

I

Impôt, 154, 155, 156, 157

Intégration, 13, 14, 26, 84, 86, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 105, 106, 130, 133, 135, 146, 149, 174, 302, 305, 319, 357, 366, 367, 373, 412, 413, 415, 416, 426

Intégration économique, 86

Internet, 27, 243, 248, 253, 256, 390, 391, 399, 401

IPPOLITA, 38

ITIE, 9, 189, 223, 224, 225, 226, 227

J

Japon, 212, 399

Jean MONNET, 97

Jurisprudence, 375, 376, 423

K

Karl DEUTSCH, 83, 98

Kenya, 13, 18, 28, 60, 91, 107, 109, 112, 113, 114, 119, 123, 128, 129, 131, 132, 133, 134, 135, 139, 140, 146, 157, 158, 159, 160, 167, 188, 223, 224, 261, 265, 267, 271, 296, 303, 309, 348, 366, 367, 371, 377, 378, 383, 394, 399, 404, 408, 415, 416, 425

L

Laurent NGILA MOKE, 1, 20

Loi, 50, 57, 59, 359, 360, 373, 376, 379

Luxembourg, 175, 219, 221, 267

M

MALAURIE, 375

Marcel GAUCHET, 50

Matthieu POSSOZ, 16

Maurice DUVERGER, 92

Mécanisme, 179, 418

Méthodes, 25, 183, 184, 354, 365, 418

Michel BOUVIER, 66

Modèle, 17, 78

O

OCDE, 15, 16, 21, 23, 46, 48, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 95, 166, 169, 175, 176, 178, 179, 186, 187, 202, 203, 205, 206, 208, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 223, 225, 226, 227, 228, 229, 230, 232, 233, 239, 241, 246, 247, 248, 250, 251, 252, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 262, 263, 264, 267, 269, 274, 276, 278, 279, 280, 281, 284, 285, 286, 287, 290, 291, 292, 293, 294, 296, 305, 332, 336, 345, 349, 350, 352, 353, 357, 359, 364, 368, 369, 370, 371, 377, 378, 383, 389, 392, 397, 398, 399, 401, 412, 418, 419, 420, 421, 422

OHADA, 398, 402
 ONU, 81, 124, 181, 232, 279, 305, 353
 Ordonnance, 359
 Organisation, 48, 74, 77, 78, 88, 92, 98, 135, 137, 148, 186, 223, 225, 247, 252, 254, 259, 260, 262, 264, 274, 280, 305, 354, 364, 393
 Ouganda, 11, 13, 18, 24, 27, 28, 91, 99, 104, 107, 112, 113, 119, 121, 123, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 139, 140, 146, 155, 157, 158, 159, 161, 162, 163, 165, 188, 224, 262, 265, 271, 303, 309, 348, 351, 357, 361, 365, 367, 376, 377, 398, 408, 415, 416, 417, 425

P

Paris, 1, 16, 23, 25, 36, 39, 41, 45, 46, 47, 50, 52, 57, 62, 78, 81, 84, 85, 86, 91, 92, 93, 94, 96, 101, 201, 204, 211, 232, 248, 250, 273, 287, 296, 305, 308, 354, 355, 356, 357, 359, 361, 362, 364, 365, 366, 367, 368, 370, 371, 374, 375, 377, 378, 383
 Parlement, 25, 95, 164, 235, 279, 373, 375
 Pays, 127, 137, 139, 142, 143, 157, 158, 187, 383, 384, 395, 398
 PIB, 81, 124, 128, 131, 134, 136, 138, 166, 293, 300, 394, 399, 401, 408
 Politiques fiscales, 23, 363
 Pratiques, 168, 186, 206, 213, 370, 378
 Principes, 46, 185, 293, 359, 370
 Problématique, 30, 31, 32
 Programme, 175, 250, 255, 352, 377
 Promouvoir, 144, 200, 201, 266
 Protection, 9, 235, 420
 Publique, 9

R

Raphaël AUDRIA, 38
 Rapport, 15, 57, 77, 81, 131, 133, 136, 138, 156, 179, 186, 206, 213, 258, 279, 280, 285, 286, 287, 296, 368, 369, 370, 372, 373, 376, 377, 378, 379
 Raymond ARON, 85
 Référence, 9, 41
 Région, 7, 9, 12, 19, 27, 30, 101, 128, 142, 145, 146, 147, 151, 154, 157, 167, 191, 197, 201, 254, 262, 264, 333, 334, 362, 388, 389, 390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 416, 421
 Régionales, 9
 Règle, 57
 Relations, 14, 94, 99, 356, 357, 358, 366, 368, 371, 383
 Revenu, 290, 383
 Robert SCHUMAN, 96
 Royaume-Uni, 41, 212, 214, 359, 363
 Rwanda, 11, 13, 18, 24, 27, 28, 60, 92, 98, 104, 107, 109, 112, 113, 114, 119, 121, 122, 123, 127, 128, 130, 132, 137, 138, 139, 140, 142, 143, 146, 155, 157, 158, 159, 160, 161, 165, 167, 188,

225, 226, 257, 261, 262, 265, 267, 271, 296, 303, 348, 351, 357, 360, 361, 365, 370, 371, 373, 378, 379, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 408, 415, 416, 425

S

SADC, 13, 133, 349, 367
 SARAs, 153, 159, 164, 165, 166, 357, 358, 364, 372
 Sociales, 146
 Statistique, 166, 299
 Tanzanie, 13, 18, 24, 27, 28, 60, 91, 104, 107, 112, 113, 119, 121, 123, 127, 128, 129, 130, 131, 133, 137, 139, 140, 146, 156, 157, 158, 159, 161, 163, 164, 165, 166, 188, 224, 225, 265, 271, 296, 303, 309, 348, 357, 361, 365, 367, 376, 377, 408, 415, 416, 417, 425

T

Tchad, 393
 Territoires Non Coopératifs, 9
 Thomas S. KUHN, 52
 Transactions, 170, 173, 184, 186
 Transparence, 1, 9, 12, 16, 21, 37, 38, 39, 40, 44, 46, 47, 54, 55, 56, 79, 82, 176, 179, 227, 228, 229, 241, 278, 279, 282, 312, 322, 325, 327, 330, 335, 337, 338, 361, 362, 369, 374, 378, 383, 387, 390, 401, 403, 407, 409, 410, 411, 412, 423, 426
 Transparence fiscale, 1, 12, 16, 79, 82, 176, 179, 227, 228, 229, 241, 279, 282, 312, 335, 338, 362, 369, 374, 378, 387, 412, 423
 TVA, 9, 64, 65, 67, 110, 154, 155, 156, 157, 158, 160, 161, 162, 164, 202, 204, 207, 208, 209, 210, 232, 249, 251, 252, 253, 257, 285, 325, 336, 356, 363, 376, 389, 398, 399, 401, 403, 421

U

Union africaine, 11, 138, 148, 304, 345, 388, 391, 393, 396, 397, 398, 399, 425
 Union européenne, 9, 21, 64, 80, 96, 100, 105, 106, 109, 110, 111, 178, 204, 206, 209, 212, 214, 231, 233, 235, 237, 246, 249, 251, 252, 257, 259, 267, 276, 282, 283, 285, 364, 365, 367, 391, 393, 398, 399

W

Walt Whitman ROSTOW, 88

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS	5
SOMMAIRE	7
LISTE DES ABRÉVIATIONS ET SIGLES.....	9
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	11
PREMIÈRE PARTIE : PROBLÉMATIQUE GÉNÉRALE DE LA FISCALITÉ, DE LA TRANSPARENCE FISCALE ET DE L'INTÉGRATION ÉCONOMIQUE DANS LA RÉGION DES GRANDS LACS AFRICAINS	31
TITRE I : DÉFINITIONS THÉORIQUES DE TRANSPARENCE, FISCALITÉ, TRANSPARENCE FISCALE ET INTÉGRATION ÉCONOMIQUE RÉGIONALE	33
CHAPITRE I : ANALYSE CONCEPTUELLE DE LA TRANSPARENCE ET DE LA FISCALITÉ	35
<i>Section 1. Le principe de la transparence</i>	36
§1. Le principe de transparence en droit interne des États	36
<i>A - Le principe de la transparence en droit privé interne</i>	37
1) Essai de définition de la transparence en droit privé, définition de la transparence et objectifs de la transparence	37
2) Le principe de transparence dans le droit civil des États	39
3) La transparence opaque.....	40
4) La transparence et la justice : Le droit à l'information	42
<i>B - La transparence en droit public interne et en droit international</i>	43
1) La transparence dans le cadre des contrats administratifs.....	43
2) L'attractivité de la transparence administrative.	44
3) La transparence en droit de l'environnement	45
4) Le principe de la transparence en droit international	46
§2. La transparence et la transformation de l'État	47
<i>A- La transparence comme instrument de l'État, transparence et les paradis fiscaux</i>	48
1) La transparence dans une instrumentalisation verticale et descendante.....	49
<i>a. Instrumentalisation de la transparence, comme un outil politique.....</i>	50
<i>b. Instrumentalisation de la transparence comme objet du droit</i>	50
<i>c. Instrumentalisation de la transparence comme efficacité.....</i>	51
2) Le paradigme de la transparence.....	52
<i>a. Les Mécanismes du paradigme de la Transparence</i>	54
<i>b. Différentes formes des mécanismes du paradigme de la Transparence</i>	54
<i>B - Les limites et les insuffisances de la transparence</i>	55

1) Transparence et le secret :	55
<i>a. Les règles déontologiques du secret professionnel face à la transparence</i>	57
<i>b. Les insuffisances de la transparence</i>	58
2) La transparence dans les États de la région des grands lacs africains	60
<i>Section 2. La transparence et la fiscalité</i>	61
§1. Les mécanismes de l'impôt	61
<i>A - Critères et classification de l'impôt</i>	62
1) Critère de l'impôt	62
<i>a. L'impôt : un prélèvement pécuniaire</i>	62
<i>b. L'impôt : un prélèvement obligatoire effectué par voie d'autorité</i>	63
<i>c. L'impôt : un prélèvement effectué à titre définitif</i>	63
<i>d. L'impôt : un prélèvement sans contrepartie immédiate qui sert à couvrir les charges publiques</i>	63
2) Classifications de l'impôt	63
<i>a. la classification administrative</i>	63
<i>b. la classification économique</i>	64
<i>c. classification en fonction des facteurs et acteurs économiques</i>	65
<i>d. classification en fonction des secteurs économiques</i>	65
<i>e. les classifications techniques</i>	65
<i>B - Mécanismes généraux d'imposition</i>	66
1) L'assiette de l'impôt	66
2) La liquidation de l'impôt	66
3) Le recouvrement de l'impôt	67
§2. Les grands principes de la fiscalité	67
<i>A - Les principes à portée constitutionnelle</i>	68
1) Les principes de souveraineté et égalité fiscale, le principe de la capacité contributive	68
<i>a. Le principe de la souveraineté fiscale</i>	68
<i>b. Le principe de l'égalité fiscale</i>	68
<i>c. Le principe de la capacité contributive</i>	68
2) Les principes de la non-rétroactivité fiscale et de la publicité fiscale, principes de la liberté d'entreprise et de la priorité des dépenses fiscales	68
<i>a. Le principe de la non-rétroactivité fiscale</i>	68
<i>b. Le principe de la publicité fiscale</i>	69
<i>c. Le principe de la liberté d'entreprise</i>	69
<i>d. Le principe de la priorité des dépenses fiscales</i>	69
<i>B - Les principes sans portée constitutionnelle</i>	69

1) Le principe de l'impôt progressif et de l'égalité fiscale	69
<i>a. Le principe de l'impôt progressif</i>	69
<i>b. Le principe de l'égalité fiscale</i>	70
2) Le principe de la transparence fiscale et de la simplicité fiscale.....	70
<i>a. Le principe de la transparence fiscale</i>	70
<i>b. Le principe de la simplicité fiscale</i>	70
<i>Conclusion du chapitre 1</i>	71
CHAPITRE II : PROBLÉMATIQUE DE LA TRANSPARENCE FISCALE ET DE L'INTÉGRATION ÉCONOMIQUE RÉGIONALE	73
<i>Section 1. Un concept aux multiples incidences</i>	73
§1. Les notions juridiques de la transparence fiscale dans la législation française	73
<i>A - Le régime juridique de la transparence fiscale</i>	74
1) Définition de la transparence fiscale	74
2) Entités concernées par la transparence fiscale	75
<i>B - Avantages et inconvénients de la transparence fiscale</i>	75
1) les avantages de la transparence fiscale	75
2) Les inconvénients de la transparence fiscale.....	76
§2. Le concept de la transparence fiscale selon l'OCDE	77
<i>A. La vision de la transparence fiscale par l'OCDE</i>	77
1) Définition générale de la transparence fiscale selon l'OCDE	77
2) Le cadre conceptuel de la transparence fiscale selon l'OCDE.....	78
<i>B - Transparence fiscale comme moyen de lutte efficace contre la fraude et l'évasion fiscales...</i>	79
1) Instruments et initiatives de l'OCDE.....	79
<i>a. Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale</i>	79
<i>b) Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales</i>	80
2) Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.....	81
<i>Section 2. Processus d'intégration rapporté à la région des grands lacs africains</i>	82
§1 Les origines, types, niveaux et théories d'intégration	83
<i>A - Origines et types d'intégration</i>	83
1) Origines du mouvement d'intégration.....	85
2) Les types d'intégration.....	86
<i>a. Intégration économique</i>	86
<i>b. L'intégration politique</i>	90
<i>c. Intégration sociale</i>	90

<i>d. Intégration culturelle</i>	91
3) Les niveaux d'intégration.....	92
<i>a. Intégration nationale</i>	92
<i>b. Intégration régionale</i>	93
<i>c. Intégration internationale</i>	94
<i>B - Analyse des théories d'intégration</i>	95
1) Les théories subordonnées aux modèles classiques d'intégration.....	96
<i>a. La théorie fonctionnaliste</i>	96
<i>b. La théorie des communications</i>	97
2) Les théories fédéralistes, intergouvernementaliste et constructiviste.....	98
<i>a. La théorie fédéraliste</i>	98
<i>b. La théorie inter-gouvernementaliste</i>	99
<i>c. La théorie Constructiviste de l'intégration</i>	100
3) Les théories proposées pour la région des Grands Lacs Africains	101
<i>a. Les théories du régionalisme centre-africain</i>	101
<i>b. Théorie de l'intégration artificielle ou fictive</i>	103
<i>c. La théorie d'identification d'une zone géographique d'intégration politique pertinente</i>	104
§2. L'intégration négative et l'intégration positive	104
<i>A- Intégration négative</i>	105
1) Notions sur l'intégration négative	105
<i>a. Contexte</i>	105
<i>b. Objectif de l'intégration négative</i>	106
2) L'intégration négative dans la région des Grands Lacs africains.....	107
3) Domaines d'application de l'intégration négative.....	107
<i>a. Libre circulation des personnes</i>	107
<i>b. Libre circulation des capitaux</i>	108
<i>c. Réduction des pratiques protectionnistes et discriminatoires</i>	108
<i>d. Contrôle des conflits transfrontaliers</i>	108
4) Avantages, défis et limites de l'intégration négative dans les Grands Lacs	108
<i>a. Avantages de l'intégration négative</i>	108
<i>b. Défis et limites de l'intégration négative dans les Grands Lacs</i>	109
<i>B - L'intégration positive</i>	109
1) Les principaux éléments de l'intégration positive	110
<i>a. L'harmonisation des législations fiscales nationales</i>	110
<i>b. L'élimination des doubles impositions</i>	110

<i>c. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales</i>	110
<i>d. La coopération administrative et judiciaire</i>	111
<i>e. La perspective d'un impôt européen</i>	111
2) Avantages et limites de l'intégration positive.....	111
<i>a. Avantages :</i>	111
<i>b. Limites :</i>	111
3) Contexte de l'intégration positive dans la région des Grands Lacs	112
4) Principaux domaines de l'intégration positive.....	112
<i>a. Coopération économique et commerciale</i>	112
<i>b. Infrastructure et intégration physique</i>	113
<i>c. Gestion des ressources naturelles</i>	113
<i>d. Coopération en matière de sécurité et de paix</i>	113
<i>e. Coopération sociale et humaine</i>	114
<i>f. Défis de l'intégration positive dans la région des Grands Lacs</i>	114
<i>Conclusion du chapitre 2</i>	115
CONCLUSION DU TITRE I.....	117
TITRE II : LA TRANSPARENCE FISCALE : UN IMPACT BÉNÉFIQUE POUR L'INTÉGRATION RÉGIONALE.....	119
CHAPITRE I : LA PARTICULARITÉ DES ACTEURS	121
<i>Section 1. Les acteurs étatiques de la région des Grands Lacs Africains</i>	123
§1. <i>Les États riverains du Lac Tanganyika</i>	123
<i>A - La République Démocratique du Congo</i>	123
1) Situation politico-sécuritaire	124
<i>a. Situation sécuritaire : les causes, les enjeux et les défis</i>	124
<i>b. Les ressources naturelles de la RDC et les causes d'instabilité dans la région des grands lacs africains</i>	125
2) Situation socio-économique et enjeux de développement	125
<i>B - La République du Burundi</i>	127
1) Contexte politique et régional	127
<i>a. Appréciation du contexte politique</i>	127
<i>b. Contexte régional</i>	127
2) Contexte socio-économique : Aperçu de l'économie burundaise, les échanges et situation de l'indice d'intégration régional au Burundi.....	128
<i>a. Contexte économique</i>	128
<i>b. Situation des échanges : importations et exportations</i>	128
<i>c. Indice d'intégration régionale au Burundi</i>	129

<i>C - La Tanzanie</i>	129
1) Contexte socio-politique Tanzanien.....	130
<i>a. Aperçu de la politique Tanzanienne</i>	130
<i>b. Intégration régionale</i>	130
2) Aperçu Économique.....	131
§2. Les États du lac Victoria et autres	131
1) Situation politique et intégration régionale	132
<i>a. Contexte de la politique kényane</i>	132
<i>b. Intégration régionale et commerce extérieur</i>	133
2) Contexte économique et développement social au Kenya	134
<i>a. Contexte économique</i>	134
<i>b. développement social au Kenya</i>	134
<i>B - L'Ouganda</i>	135
1) Situation politique et sécuritaire.....	135
<i>a. Situation politique</i>	135
<i>b. Intégration régionale</i>	135
2) Contexte socio-économique	136
<i>a. Aperçu de l'économie ougandaise</i>	136
<i>b. Contexte social : Défis de développement et Capital humain en Ouganda</i>	136
<i>C- Le Rwanda</i>	137
1) Situation politique et sécuritaire.....	137
<i>a. Situation politique</i>	137
<i>b. La situation sécuritaire</i>	137
<i>c. Contexte de l'intégration régionale</i>	138
2) Contexte économique.....	138
<i>a. aperçu de l'économie rwandais</i>	138
<i>b. contexte social rwandais</i>	139
<i>Section 2. Les acteurs non étatiques dans les Grands Lacs Africains</i>	139
§1. Les Organisations à caractère économique	139
<i>A- La Communauté de l'Afrique de l'Est</i>	140
1) Niveau d'intégration et perspectives de la CAE	141
<i>B- La Communauté économique des pays des Grands Lacs</i>	142
1) Les origines de la CEPGL.....	143
2) Mission et objectifs, défis et perspectives	144
<i>a. Mission de la CEPGL</i>	144
<i>b. Objectifs de la CEPGL</i>	144

§2. Les Organisations à caractère socio-politique.....	145
A. <i>La Conférence internationale sur la région des Grands Lacs</i>	145
1) Historique et vision de la CIRGL.....	145
<i>b. Vision de la CIRGL</i>	147
2) Mission et rôle de CIRGL	147
<i>a. Mission de la CIRGL</i>	147
<i>b. Les rôles de la CIRGL dans la sous-région</i>	148
B- <i>Le Marché commun de l’Afrique orientale et australe</i>	148
1) Historique, Mission et réalisations	148
<i>a. Historique du COMESA</i>	148
<i>b. Mission et Objectifs</i>	149
2) Intégration et performances.....	149
<i>a. Examen de l’intégration dans le COMESA</i>	149
<i>b. Performance pays par dimension d’intégration</i>	150
<i>Conclusion du chapitre 1</i>	151
CHAPITRE II : PRÉSENTATION DES SYSTÈMES FISCAUX DES ÉTATS DE LA RÉGION DES GRANDS LACS AFRICAINS	153
<i>Section 1. Cadre fiscal des États de la région des grands lacs</i>	154
§1. Aperçu sur les systèmes fiscaux des pays de la Région des Grands Lacs Africains	154
A- <i>Les types d’impôts du cadre fiscal</i>	154
1) République Démocratique du Congo (RDC)	154
2) Rwanda.....	155
3) Ouganda	155
4) Burundi.....	156
5) Tanzanie	156
6) Kenya	157
B- <i>Résumé du cadre fiscal comparatif (les principaux taux)</i>	157
1) Synthèse graphique du cadre fiscal des États de la Région des Grands Lacs Africains.....	157
2) Commentaires sur la synthèse du cadre fiscal.....	158
§2. Pression et systèmes fiscaux dans les autres États de la région des Grands Lacs Africains : création des Administrations de recettes semi-autonomes.....	158
A- <i>Contexte théorique et conclusif sur la création des administrations de recettes semi-autonomes (SASRA)</i>	159
1) Controverse autour de la création des autorités fiscales semi-autonomes (SASRA).....	159
<i>a. Création du système d’administration fiscale semi-autonome au Kenya</i>	159
<i>b. Création du système d’administration fiscale semi-autonome au RWANDA</i>	160

2) Création du système d'administration fiscale semi-autonome au Burundi, Ouganda et en Tanzanie	161
a. Cas du Burundi	161
b. Cas de l'Ouganda	162
c. Cas de la Tanzanie	163
B- Raisons théoriques et conclusifs sur la création des Administrations de recettes semi-autonomes	164
Section 2 : Comprendre les concepts de fraude et d'évasion fiscales dans les industries extractives	167
§1. L'Évasion fiscale et les contrôles : la détermination des charges déductibles	167
A- Les charges déductibles	167
1) Définition des charges déductibles et leurs enjeux	167
a. Définition	167
b. Enjeux liés aux charges déductibles et à l'évasion fiscale	168
2) Les Mécanismes de Contrôle Fiscal	168
a. Vérifications et Audits Fiscaux	168
b. Encadrement Juridique	169
c. Vers une meilleure régulation des charges déductibles	169
B- Fraude fiscale, évasion fiscale et optimisation fiscale	169
1) Fraude fiscale	169
a. Concepts	169
b. Les méthodes de la "Fraude fiscale"	170
2) L'Évasion Fiscale : Définition, Mécanismes et Enjeux	171
a. Définition de l'évasion fiscale	171
b. Les principaux mécanismes de l'évasion fiscale	172
c. Les sortes d'évasion fiscale	173
d. Typologies de l'évasion et de Flux Financiers Illicites (FFI)	174
e. Les conséquences de l'évasion fiscale	175
f. La lutte contre l'évasion fiscale	175
3) L'Optimisation Fiscale : Définition, Mécanismes et Enjeux	176
a. Définition de l'optimisation fiscale	176
b. Les principales techniques d'optimisation fiscale	177
c. Les conséquences de l'optimisation fiscale	177
§2. L'efficacité du dispositif anti-évasion en matière de prix de transfert en RDC	178
A - Prix de transfert et évasion	179
1) Définition des prix de transfert	179
a. Moyens classiques d'éviter l'imposition des bénéfices	179

<i>b. Mécanisme du prix de transfert</i>	179
<i>c. Lien entre prix de transfert et évasion fiscale</i>	180
<i>d. Exemples de techniques d'évasion fiscale via les prix de transfert</i> :	180
2) Les conséquences de l'évasion fiscale via les prix de transfert.....	181
<i>a. Sur les États et l'économie</i>	181
<i>b. Sur les pays en développement</i>	181
<i>B- Principe, méthodes de détermination des Prix de Transfert et mesures de lutte contre l'évasion fiscale via les prix de transfert</i>	183
1) <i>Principe, méthodes de détermination des Prix de Transfert</i>	183
<i>a. Principe : La valorisation des flux intra-groupes</i> :	183
<i>b. Les six méthodes de Prix de Transfert brièvement examinées</i>	183
b.1. Méthodes Traditionnelles.....	183
b. 2. Méthodes Transactionnelle	184
<i>c. Documentation en matière de prix de transfert</i>	185
2) Les mesures de lutte contre l'évasion fiscale via les prix de transfert	186
<i>a. Cadre international : l'OCDE et le projet BEPS</i>	186
<i>b. Initiatives nationales et régionales</i>	187
<i>c. Sanctions et contrôles renforcés</i>	187
<i>Conclusion chapitre 2</i>	188
CONCLUSION TITRE II	189
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE.....	191
DEUXIÈME PARTIE : L'INTÉGRATION FISCALE PAR L'HARMONISATION	193
TITRE I : TRANSPARENCE ET HARMONISATION FISCALES COMME OUTILS D'INTÉGRATION ÉCONOMIQUE	195
CHAPITRE 1 : HARMONISATION, TRANSPARENCE ET ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS À CARACTÈRE FISCAL	197
<i>Section 1 : Harmonisation fiscale dans la région des Grands Lacs Africains</i>	197
§1. Harmonisation fiscale.....	198
<i>A- Notion d'harmonisation</i>	198
1) Objectifs de l'harmonisation fiscale.....	199
2) Les objectifs de l'harmonisation fiscale spécifique à la région des grands lacs africains..	200
<i>B - Obstacles, défis et limites de l'harmonisation fiscale</i>	201
1) Les défis de l'harmonisation fiscale.....	201
2) Les obstacles à l'harmonisation fiscale.....	203
§2. L'harmonisation fiscale et l'intégration économique régionale.....	203
<i>A- Les sortes d'harmonisation fiscale dans une intégration économique</i>	204

1) Harmonisation des impôts indirects, des impôts directs et des bases fiscales.....	204
<i>a. Harmonisation des impôts indirects</i>	204
<i>b. Harmonisation des impôts directs</i>	204
<i>c. Harmonisation des bases fiscales</i>	205
2) Harmonisation des systèmes de collecte fiscale, des incitations fiscales, des politiques contre l'évasion et la fraude fiscales	205
<i>a. Harmonisation des systèmes de collecte fiscale</i>	205
<i>b. Harmonisation des incitations fiscales</i>	206
<i>c. Harmonisation des politiques contre l'évasion et la fraude fiscales</i>	206
<i>d. Harmonisation progressive versus complète</i>	206
<i>B - Étapes à suivre de l'harmonisation fiscale à l'intégration économique régionale</i>	207
1) Contexte	207
2) L'harmonisation de la fiscalité indirecte : un modèle pour la région des Grands Lacs	209
<i>a. Points de convergence</i> :	209
<i>b. Leçons pour la région des Grands Lacs</i> :	210
<i>Section 2 : Les paradis fiscaux et la lutte contre l'évasion fiscale internationale</i>	210
§1. <i>Les paradis fiscaux</i> : Contexte	210
<i>A- Le renforcement des normes contraignantes</i>	210
1) Rôle et approche de l'OCDE.....	211
2) Désintégration progressive des régimes fiscaux préférentiels	213
3) Analyse systématique des législations et des pratiques nationales	215
4) Présentation sommaire des paradis fiscaux	216
<i>a. Absence, ou faible niveau, d'imposition</i>	217
<i>b. Législation financière et commerciale attrayante</i>	218
<i>B- L'utilisation des paradis fiscaux et les montages internationaux</i>	219
1) Fraude au domicile fiscal	219
2) Utilisation de sociétés-écrans	220
<i>a. Treaty shopping</i>	221
<i>b. Sociétés d'assurance captives</i>	221
3) Pavillons de complaisance	222
4) Expérience des pays bénéficiaires des échanges de renseignements	222
5) Expérience des pays non bénéficiaires des échanges de renseignements :	226
<i>a. L'avenir de la transparence fiscale dans la région des grands lacs africains et les questions de justice sociale</i>	228
<i>b. Consolidation de la mise en œuvre de la norme d'échange de renseignements sur demande et de l'échange automatique de renseignements</i>	228

§2. Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales.....	229
A- <i>Les modalités facilitant l'échange international d'informations à des fins fiscales</i>	230
1) L'échange automatique d'informations	230
a. <i>Échange automatique d'informations financières</i>	230
b. <i>Autres informations échangées automatiquement</i>	232
2) L'échange d'informations à la demande	232
a. <i>Les principes de l'échange de renseignements à la demande dans l'État requis</i>	233
b. <i>Les principes de l'échange de renseignements à la demande dans l'État requérant</i>	233
B- <i>Les garanties et droits des contribuables faisant l'objet des informations échangées</i>	234
1) Les garanties des droits fondamentaux des personnes concernées par l'échange d'informations à des fins fiscales	235
a. <i>Protection des données personnelles</i>	235
b. <i>Autres droits fondamentaux</i>	236
2) Les droits reconnus ou à reconnaître aux contribuables en contrepartie de la transparence accrue	236
a. <i>L'échange d'informations à des fins fiscales, facteur de non-discrimination ou d'égalité de traitement fiscal</i>	237
b. <i>L'échange d'informations à des fins fiscales, facteur d'apaisement des contrôles fiscaux</i>	238
<i>Conclusion chapitre 1</i>	239
CHAPITRE 2 : LA SOLUTION DU NUMÉRIQUE	241
<i>Section 1 : La fiscalisation de l'économie numérique</i>	243
§1. L'économie numérique, moteur de croissance économique et de l'innovation	243
A- <i>Comme moteur de croissance économique</i>	243
1) Les entreprises de e-commerce	243
2) Les plateformes en ligne	244
B- <i>Comme moteur de l'innovation</i>	245
1) Les innovations dans tous les secteurs	245
2) Les innovations au sein des administrations fiscales	246
§2. La transparence fiscale et les impositions de l'économie numérique.....	246
A – <i>L'OCDE, la transparence fiscale, économie numérique et le régime fiscal applicable au commerce électrique</i>	247
1) La position de l'OCDE, la distinction entre commerce électronique et économie numérique.....	247
a. <i>La position de l'OCDE</i>	247
b. <i>La distinction entre commerce électronique et économie numérique</i>	247
2) Le régime fiscal applicable au commerce électrique	249

a. <i>En matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) sur les prestations de services électroniques rendues à des particuliers</i>	249
b. <i>En matière de l'impôt sur les sociétés</i>	249
c. <i>Problèmes posés par la taxation de l'économie numérique dans le monde</i>	250
B- <i>Les obligations fiscales des opérateurs et des utilisateurs de plateformes en ligne</i>	251
1) <i>Les obligations déclaratives des opérateurs de plateformes en ligne</i>	251
a. <i>La solidarité de paiement de la TVA des opérateurs de plateformes en ligne</i>	251
b. <i>L'OCDE et les plateformes en ligne qui facilitent les ventes à distance</i>	252
2) <i>La sanction des plateformes en ligne fiscalement non coopératives</i>	253
<i>Section 2 : Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie dans la région des Grands Lacs Africains</i>	253
§1. <i>L'OCDE face au numérique</i>	254
A – <i>La numérisation dans le cadre du BEPS</i>	254
1) <i>La Numérisation, modèles d'affaires et création de valeur</i>	255
2) <i>La mise en œuvre du projet BEPS et l'évolution de la politique fiscale</i>	256
a. <i>Les évolutions générales dans le monde</i>	256
b. <i>Les évolutions dans la région des grands lacs africains</i>	257
B- <i>Vers une solution mondiale fondée sur un consensus du numérique</i>	258
1) <i>Mesures provisoires visant à appréhender les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie dans le monde</i>	259
2) <i>L'impact de la numérisation sur la politique fiscale et l'administration fiscale</i>	260
a. <i>L'impact au niveau mondial</i>	260
b. <i>L'impact au niveau de la région des grands lacs africains</i>	261
§2. <i>Adaptation des pays de la Région des Grands Lacs Africains aux initiatives de l'OCDE</i>	262
A- <i>Le commerce mondial, fait des groupes internationaux opérant dans la région des grands lacs africains</i>	262
1) <i>Dans la région des grands lacs africains</i>	262
2) <i>Les perspectives et pistes de solution des pays de la région des grands lacs africains aux initiatives de l'OCDE</i>	264
B. <i>Les mesures d'encadrement du secteur informel dans la région des grands lacs africains</i> ...	265
1) <i>L'étendue du secteur informel dans la région des grands lacs africains</i>	265
2) <i>L'encadrement du secteur informel dans la région des grands lacs africains</i>	266
<i>Conclusion chapitre 2</i>	267
CONCLUSION DU TITRE I	269
TITRE II : <i>LA TRANSPARENCE FISCALE COMME ÉLÉMENT EFFICACE D'INTÉGRATION DANS LES GRANDS LACS AFRICAINS</i>	271

CHAPITRE 1 : LES EFFETS GLOBALEMENT BÉNÉFIQUES DE LA TRANSPARENCE FISCALE.....	273
<i>Section 1 : L'argument non convainquant de l'affaiblissement des entreprises</i>	273
§1. La mort du secret bancaire suisse.....	275
A- <i>Le secret bancaire a été banni presque partout dans le monde</i>	276
B- <i>La fin du secret bancaire, les États ont aussi renoncé à protéger le secret fiscal de leurs propres ressortissants</i>	277
§2. La transparence fiscale à tout prix.....	278
A- <i>La transparence fiscale, une dérive vers la pêche aux renseignements ?</i>	279
B- <i>L'OCDE, absence de contrôle juridictionnel sur les transmissions de renseignement</i>	280
<i>Section 2 : Les effets concrets de l'assistance administrative internationale</i>	281
§1. L'assistance administrative internationale, outil d'intelligence économique.....	282
A- <i>L'échange de renseignements est assez peu réciproque, et quasi-inexistant avec États-Unis</i>	282
B- <i>Les actions du plan BEPS et la loi FATCA</i>	284
1) Les actions du plan BEPS	284
2) La loi FATCA est-elle une obéissance au fisc américain ?.....	288
§2. La transparence fiscale dans le plan BEPS.....	290
A- <i>La redéfinition des règles applicables aux entreprises multinationales par l'OCDE</i>	291
B- <i>Détail sur la solution des piliers 1 et 2 du plan BEPS</i>	291
1) Pilier 1	291
2) Pilier 2	294
<i>Conclusion Chapitre 1</i>	297
CHAPITRE 2 : DÉTERMINATION EMPIRIQUE DES CONDITIONS D'EFFICACITÉ DE LA TRANSPARENCE FISCALE	299
<i>Section 1 : Présentation de la démarche empirique</i>	300
§1. Méthodologie et déroulement de la collecte des données	302
A- <i>Le cadre méthodologique et disposition des données de recherche</i>	302
1) L'échantillon des narrateurs par catégorie	307
2) Caractéristique et justification du choix de l'échantillon	310
B- <i>Travail de la collecte des données de recherche</i>	311
1) Élaboration de la grille thématique : Présentation et justification.....	311
2) Collecte par entretien	313
§2. Présentation des résultats.....	314
A- <i>La transcription manuelle des données enregistrées</i>	316
B- <i>Le codage des données à l'aide du logiciel Sphinx</i>	318
<i>Section 2 : Les conditions d'efficacité de la transparence fiscale</i>	319

§1. <i>L'interprétation contextuelle</i>	321
A- <i>Résultats du thème 1 : « Mise en application de la théorie de la transparence fiscale dans la région des grands lacs africains »</i>	322
B- <i>Résultats du thème 2 : « Transformation numérique »</i>	325
C- <i>Résultats du thème 3 : « Transparence et intégration »</i>	327
§2. <i>Interprétation thématique</i>	329
A- <i>Résultats de la thématique 1 : « Mise en application de la théorie de la transparence fiscale »</i>	330
B- <i>Résultats de la thématique 2 : « Transparence fiscale et transformation numérique »</i>	335
C- <i>Résultats de la thématique 3 : « Théorie de la transparence fiscale, avantage dans le processus d'intégration économique dans la région des grands lacs africains »</i>	338
Conclusion chapitre 2.....	341
CONCLUSION TITRE II	343
CONCLUSION DEUXIÈME PARTIE	345
CONCLUSION GÉNÉRALE	347
BIBLIOGRAPHIE	353
OUVRAGES SPECIALISES, THESES ET MEMOIRES	355
INDEX	379
Annexes.....	Erreur ! Signet non défini.
LISTE DES FIGURES	Erreur ! Signet non défini.
LISTE DES TABLEAUX	Erreur ! Signet non défini.
TABLE DES MATIÈRES.....	383

Résumé en français

La région des grands lacs africains, qui comprend la RD Congo, le Rwanda, le Burundi, la Tanzanie, le Kenya et l'Ouganda dans une moindre mesure, connaît une forte instabilité politique et sécuritaire pour la plupart des Etats de cette région. Cette instabilité, due entre autres à des guerres tribales et à l'exploitation des matières premières, spécialement stratégiques, n'a jamais permis d'assainir la situation de cette région et d'assurer la paix ; et ce, malgré l'implication des Nations-Unies, de l'Union africaine, des partenaires bi ou multilatéraux, de la presse mondiale, ...Etc.

Pour restaurer la paix durable dans cette région des grands lacs africains la question de fiscalité au sein de ces États constitue un sujet crucial pour son développement aux travers de la transparence fiscale, qui, désormais, est devenue le maître mot dans la gestion de la chose publique par les Etats du monde. Les États de la région des Grands Lacs Africains ne peuvent pas s'y soustraire.

Cependant, il est important de relever que les questions de la fiscalité dans une intégration régionale pour les économies émergentes comme celles de la région sous étude nécessite une préoccupation essentielle, avec une volonté de s'unir pour être fort. Cela passera forcément par la création des mécanismes de concertation permanentes avec des voisins sur des questions d'intérêt commun ; la conclusion d'accords de coopération sécuritaire et de partenariat économique et des projets de développement pour les populations respectives ; prôner le dialogue constructif et participatif à tous les niveaux au travers des coopérations fructueuses à l'échelle régionale. En ce sens, la nécessité d'assurer la transparence fiscale peut alors constituer un élément de l'intégration régionale.

Mots-clés en français : 1. Transparence 2. Fiscalité 3. Intégration régionale 4. Grands Lacs Africains

English summary

The African Great Lakes region, which includes DR Congo, Rwanda, Burundi, Tanzania, Kenya and Uganda to a lesser extent, is experiencing strong political and security instability for most of the states in this region. This instability, due among other things to tribal wars and the exploitation of raw materials, especially strategic resources, has never made it possible to improve the situation in this region and ensure peace; and this, despite the involvement of the United Nations, the African Union, bi or multilateral partners, the world press, ...Etc.

To restore lasting peace in this region of the great African lakes, the question of taxation within these States constitutes a crucial issue for its development through fiscal transparency, which, from now on, has become the key word in the management of public affairs by all States around the world. The States of the African Great Lakes region cannot escape it. However, it is important to stress that questions of taxation in regional integration for emerging economies like those of the region under study require an essential concern, i.e. a desire to unite to be strong. This will necessarily involve the creation of mechanisms for permanent consultation with neighbors on issues of common interest; the conclusion of security cooperation and economic partnership agreements and development projects for the respective populations; advocate constructive and participatory dialogue at all levels through fruitful cooperation at the regional level. In this sense, the means to ensure fiscal transparency can then constitute an element of regional integration.

Keywords : 1. Fiscal 2. Transparency 3. Regional integration. 4. African Great Lakes region