

# THÈSE de DOCTORAT

de l'UNIVERSITÉ TOULOUSE CAPITOLE



*Présentée et soutenue par*

**Arsène SOWA NIANG**

Le 05 mai 2025

**MODERNITÉ ET EFFICACITÉ DU SYSTÈME FISCAL EN AFRIQUE  
CENTRALE (CEMAC) : CAS DU CAMEROUN ET DU GABON**

**École Doctorale Droit et Science Politique - Spécialité Droit Fiscal  
Unité de recherche : CDA - Centre du Droit des Affaires (EA 780)**

*Thèse dirigée par*

***M. Gilles DEDEURWAERDER, maître de conférences (HDR) ,  
Université Toulouse Capitole***

Composition du jury

*Président :*

***M. Hugues KENFACK, Président de l'Université Toulouse Capitole***

*Rapporteurs :*

***Mme María Amparo GRAU RUIZ, professeure, Université Complutense de Madrid  
M. Gérard Martin PEKASSA NDAM, professeur, Université Yaoundé II***

*Examineurs :*

***Mme Marie-Andrée RAKOTOVAHINY, maître de conférences (HDR),  
Université de Toulouse  
M. Xavier DELSOL, avocat spécialisé en droit fiscal, barreaux de Paris & Lyon***

**UNIVERSITÉ  
TOULOUSE  
CAPITOLE**



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



*À la mémoire de ma mère, ANKOUSSOU Flore Sylvie*





# REMERCIEMENTS

Au moment de conclure ce travail de recherche, mes premières pensées se dirigent naturellement vers mon directeur de thèse, le professeur Gilles DEDEURWAERDER. Qu'il trouve ici l'expression de ma profonde gratitude pour ses conseils, sa disponibilité et sa bienveillance lors de ces cinq années d'encadrement. Sa présence a été déterminante pour la finalisation de la présente thèse.

Je voudrais ensuite remercier le président de l'Université Toulouse Capitole, monsieur Hugues KENFACK, pour l'honneur qu'il me fait de siéger dans mon jury de thèse ; ainsi que les professeurs María Amparo GRAU RUIZ, Gérard Martin PEKASSA NDAM, Marie-Andrée RAKOTOVAHINY et maître Xavier DELSOL.

J'exprime, en outre, ma reconnaissance aux directeurs de l'École Doctorale Droit et Science Politique (EDDSP) et du Centre du Droit des Affaires (CDA) de l'Université Toulouse Capitole pour les moyens mis à ma disposition afin de faciliter mon travail de recherche.

La famille a été d'un important soutien dans la réalisation de mon projet d'étude. Je remercie particulièrement mon père Arsène SOWA pour son engagement. Les mêmes remerciements sont adressés à la famille AKOULOU, à mes frères et sœurs Yanne, Stephen, Mathia, Flore ; ainsi qu'à mes neveux et nièces Daniel, Raphaël, Arsène-David et Emmanuel.

Enfin, la réalisation de cette thèse a connu des soutiens de diverses natures. J'exprime ma profonde gratitude à mon professeur de master Jacques LIBIZANGOMO pour les multiples informations qui ont nourri ce travail, à Alseny pour ses relectures, à Éléonore pour ses conseils, à Laurent pour son hospitalité, et à toutes les autres personnes qui m'ont accompagné de près comme de loin tout au long de cette thèse. Qu'elles reçoivent l'expression de ma gratitude.



# SOMMAIRE

|                                                                                         |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Introduction .....</b>                                                               | <b>1</b>   |
| <b>Partie I : La modernisation de la fiscalité en Afrique centrale.....</b>             | <b>23</b>  |
| Titre I : Du système fiscal précolonial au système fiscal colonial .....                | 25         |
| Chapitre I : La mutation des fondements du prélèvement « fiscal » .....                 | 27         |
| Chapitre II : La mutation des techniques du prélèvement fiscal .....                    | 57         |
| Titre II : Le système fiscal post colonial : entre mimétisme et originalité .....       | 87         |
| Chapitre I : La forte influence du modèle occidental en Afrique centrale .....          | 89         |
| Chapitre II : L'originalité du système fiscal d'Afrique Centrale .....                  | 117        |
| <b>Partie II : Une efficacité perfectible du système fiscal en Afrique Centrale</b>     |            |
| <b>167</b>                                                                              |            |
| Titre I : L'efficacité du système fiscal dans l'ordre interne .....                     | 169        |
| Chapitre I : L'adaptation à la réalité socio-économique locale .....                    | 171        |
| Chapitre II : L'adaptation des cadres administratifs et politiques .....                | 217        |
| Titre II : Le système fiscal d'Afrique Centrale dans l'ordre fiscal international ..... | 265        |
| Chapitre I : L'élimination des doubles impositions .....                                | 267        |
| Chapitre II : La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales .....     | 297        |
| <b>Conclusion générale .....</b>                                                        | <b>329</b> |



# LISTE DES ABRÉVIATIONS

| <b>Abréviation</b>  | <b>Terme développé</b>                                          |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------|
| <b>AEF</b>          | Afrique Équatoriale Française                                   |
| <b>ATAF</b>         | <i>African Tax Administration Forum</i>                         |
| <b>BA</b>           | Bénéfices Agricoles                                             |
| <b>BAD</b>          | Banque Africaine de Développement                               |
| <b>BEPS</b>         | <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>                         |
| <b>BIC</b>          | Bénéfices Industriels et Commerciaux                            |
| <b>BM</b>           | Banque Mondiale                                                 |
| <b>BNC</b>          | Bénéfices Non Commerciaux                                       |
| <b>CAOM</b>         | Centre d'Archives d'Outre-Mer                                   |
| <b>CCA</b>          | Crédit Communautaire d'Afrique                                  |
| <b>CCJA</b>         | Cour Commune de Justice et d'Arbitrage                          |
| <b>Cf.</b>          | <i>Confer</i>                                                   |
| <b>CEA</b>          | Commission Économique pour l'Afrique                            |
| <b>CEAC</b>         | Communauté Économique d'Afrique Centrale                        |
| <b>CEMAC</b>        | Communauté Économique et Monétaire d'Afrique Centrale           |
| <b>CGI</b>          | Code Général des Impôts                                         |
| <b>Coll.</b>        | Collection                                                      |
| <b>CPP</b>          | Contrat de Partage de Production                                |
| <b>CREDAF</b>       | Centre de Réflexion et d'Échange des Administrations Fiscales   |
| <b>CUA</b>          | Commission de l'Union Africaine                                 |
| <b>DDHC</b>         | Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen                 |
| <b>DGI</b>          | Direction Générale des Impôts                                   |
| <b>DUDH</b>         | Déclaration Universelle des Droits de l'Homme                   |
| <b>Éd.</b>          | Édition                                                         |
| <b>ENS</b>          | École Nationale Supérieure                                      |
| <b>ERD</b>          | Échange de Renseignement sur Demande                            |
| <b>FCFA</b>         | Franc de la Communauté Financière Africaine                     |
| <b>FFI</b>          | Flux Financier Illicite                                         |
| <b>FMI</b>          | Fond Monétaire International                                    |
| <b>ICTD</b>         | <i>International Centre for Tax and Development</i>             |
| <b><i>infra</i></b> | Ci-dessous                                                      |
| <b>INS</b>          | Institut National de la Statistique                             |
| <b>IRPP</b>         | Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques                     |
| <b>IS</b>           | Impôt sur les Sociétés                                          |
| <b>ISSF</b>         | Inspecteurs des Impôts sans Frontières                          |
| <b>ITIE</b>         | Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives |
| <b>JO</b>           | Journal Officiel                                                |
| <b>JOAEF</b>        | Journal Officiel de l'Afrique Équatoriale Française             |
| <b>LGDJ</b>         | Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence                 |
| <b>LPF</b>          | Livre des Procédures Fiscales                                   |
| <b>N°</b>           | Numéro                                                          |
| <b>NU</b>           | Nations Unies                                                   |

|                     |                                                                    |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------|
| <b>NTIC</b>         | Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication     |
| <b>OCDE</b>         | Organisation de Coopération pour le Développement Économique       |
| <b>OHADA</b>        | Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires |
| <b>OIT</b>          | Organisation Internationale du Travail                             |
| <b>OMD</b>          | Organisation Mondiale des Douanes                                  |
| <b>ONG</b>          | Organisation Non Gouvernementale                                   |
| <b>ONU</b>          | Organisation des Nations Unies                                     |
| <b>Op. cit.</b>     | <i>Opere citate</i>                                                |
| <b>PASS</b>         | Pays d'Afrique du Sud du Sahara                                    |
| <b>PED</b>          | Pays en Développement                                              |
| <b>PIB</b>          | Produit Intérieur Brut                                             |
| <b>PNB</b>          | Produit National Brut                                              |
| <b>PNUD</b>         | Programme des Nations Unies pour le Développement                  |
| <b>PR</b>           | Président de la République                                         |
| <b>PUF</b>          | Presse Universitaire de France                                     |
| <b>RCA</b>          | République Centrafricaine                                          |
| <b>RFFP</b>         | Revue Française des Finances Publiques                             |
| <b>RFI</b>          | Radio France Internationale                                        |
| <b>SADC</b>         | <i>Southern African Development Community</i>                      |
| <b>SNH</b>          | Société Nationale des Hydrocarbures                                |
| <b><i>supra</i></b> | Ci-dessus                                                          |
| <b>TADAT</b>        | <i>Tax Administration Diagnostic Assesment</i>                     |
| <b>TICPE</b>        | Taxe Intérieure de Consommation sur les Produits Énergétiques      |
| <b>TSPP</b>         | Taxe Spéciale sur les Produits Pétroliers                          |
| <b>TVA</b>          | Taxe sur la Valeur Ajoutée                                         |
| <b>UA</b>           | Union Africaine                                                    |
| <b>UDE</b>          | Union Douanière Équatoriale                                        |
| <b>UDEAC</b>        | Union Douanière et Économique de l'Afrique Centrale                |
| <b>UEAC</b>         | Union des États d'Afrique Centrale                                 |
| <b>Vol.</b>         | Volume                                                             |
| <b>ZES</b>          | Zone Économique Spéciale                                           |

# INTRODUCTION

*« La fiscalité est liée à l'histoire d'un pays, à son développement politique et moral. Seulement, les évolutions qu'elle subit, faisant partie intégrante des évolutions sociales, se produisent toujours lentement ; plus le système plonge des racines dans le pays, plus elles mettent du temps à s'accomplir<sup>1</sup> »*

## ***I. PERCEPTION DU SYSTÈME FISCAL MODERNE EN AFRIQUE CENTRALE***

1. La notion d'impôt a connu une grande évolution en Afrique<sup>2</sup>. En effet, l'intégration des systèmes fiscaux sur ce continent réside dans le fait que les peuples africains ont de nombreux facteurs en commun tels que l'histoire ou le territoire. Le passé colonial de ces pays fait que l'évolution du système fiscal africain provient plutôt de la politique extérieure que de la structure économique des États<sup>3</sup>. À cet effet, trois principales étapes marquent le déroulement de cette évolution. Nous avons d'abord l'état de l'« impôt » dans les sociétés traditionnelles qui ne révèle quasiment pas de caractéristiques d'une fiscalité moderne. Il y a ensuite la période coloniale qui a favorisé l'introduction de la notion de la fiscalité étrangère de manière souple et progressive. Et enfin, l'étape de tentative d'adaptation progressive de la fiscalité étrangère aux conditions des sociétés africaines. Elle correspond chronologiquement à la fin de la colonisation et à la construction des nouveaux États indépendants<sup>4</sup>.

Les États africains ont vécu pendant des périodes plus ou moins longues des influences extérieures qui ont marqué leurs systèmes fiscaux. Après l'obtention de leurs indépendances, l'occident est devenu le repère de plusieurs États africains. En effet, l'Afrique centrale s'est vue renouvelée par l'adoption de pratiques différentes apportées par la colonisation<sup>5</sup>. La notion

---

<sup>1</sup> CAILLOUX J., préface dans l'ouvrage de TOUCHARD A., PRIVAT-DESCHANEL G., *Les impôts en France*, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, LGDJ, tome 1, 1911, p.31.

<sup>2</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *Colonisation, fiscalité et mutations au Gabon 1910-1947*, Paris, L'Harmattan, 2005. p. 71.

<sup>3</sup> AKASHA A., *L'intégration des systèmes fiscaux en africains*, thèse Montpellier, 1984, p. 86.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

<sup>5</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op.cit.*, p. 35.



fiscale a connu une certaine métamorphose avec la naissance d'un impôt moderne à travers son caractère pécuniaire ou personnel<sup>6</sup> ; ce qui favorise l'émergence d'un véritable système fiscal. Ainsi, dépourvus de repère fiscal, ces États n'ont eu d'autre choix que de s'accrocher aux pratiques fiscales inculquées venues d'extérieur dont ils étaient dorénavant dépendants. Pour assurer une bonne intégration de ces pratiques fiscales, les institutions internationales ont usé de leur poids et de leurs connaissances pour orienter au mieux ces États dépourvus de toute connaissance en la matière<sup>7</sup>. Faisant partie des priorités des États d'Afrique centrale, il était question dorénavant de la praticabilité et la viabilité de ce système fiscal qui nécessite des conditions d'application adaptées à son environnement. Cette bonne mise en pratique était d'autant plus nécessaire qu'elle permettrait à ces nouveaux États de faire face à leurs besoins et d'assurer ainsi un équilibre social et économique<sup>8</sup>. C'est dans ce sens que Gérard Pekassa affirme : « dans les systèmes fiscaux contemporains, la fiscalité est et demeure un moyen important utilisé par les gouvernements pour influencer le comportement des différents acteurs économiques (...) »<sup>9</sup>. Faute de quoi, ce système fiscal moderne ne présenterait aucune productivité<sup>10</sup>.

2. Le système fiscal appliqué dans les États d'Afrique centrale s'étant modernisé, l'interrogation principale de cette étude est ainsi portée vers le lien existant entre la modernité fiscale et son efficacité qui est censée en être le corollaire. Il s'agit ici d'entendre la modernité fiscale comme étant l'implantation d'une évolution dont on s'acquiète, à laquelle on finit par s'identifier et qui est adaptée au quotidien de son environnement. La modernité fiscale au sein des États de la Communauté Économique et Monétaire d'Afrique Centrale (CEMAC) consiste donc en la capacité de ces derniers à s'être appropriés d'une culture fiscale empruntée à un horizon différent. Si la culture fiscale empruntée ailleurs a démontré ses résultats où elle était appliquée, les résultats ne sont pas les mêmes au sein des pays de la CEMAC qui l'ont mise en place. En effet, force est de constater que le système fiscal moderne appliqué par les États de la CEMAC ne produit pas les effets escomptés depuis sa mise en application ; ce qui interpelle quant à son efficacité. D'une part, à travers l'équilibre social qui est dans l'esprit même de la fiscalité et qui se manifeste par la justice sociale. Or, selon les rapports effectués par les

---

<sup>6</sup> MARION M., *Les impôts directs sous l'ancien régime principalement au XVIIIe siècle*, Paris, Edouard Cornely et Cie, 1910, p. 49.

<sup>7</sup> « La fiscalité des États africains : le poids de l'héritage colonial ». Colloque sur les « Modernités africaines. Conversations, circulations, décentrement », du 9 au 11 juin 2022 à l'ENS-PSL.

<sup>8</sup> HOUETCHI, *First Afrique Mag*, 13 mai 2020. Consulté le 17 novembre 2022.

<sup>9</sup> PEKASSA G., préface dans l'ouvrage de NDZANA A., *La fiscalité, levier pour l'émergence des pays africains de la zone franc. Le cas du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2015.

<sup>10</sup> MBOUNOU-NGOPO M., *op. cit.*, p. 165.

organismes mondiaux, les pays de la CEMAC ne sont pas à l'abri de l'extrême pauvreté surtout en milieu rural. Cela se caractérise par le manque de services sociaux et des conditions de vie précaires. C'est le cas de la Centrafrique ou du Tchad, où la pauvreté dépasse souvent les 50% reflétant une inégalité sociale et de revenus<sup>11</sup>. Le manque d'accès à l'éducation reste un phénomène visible dans plusieurs pays de la communauté par le manque d'infrastructures, de matériel pédagogique ou d'enseignants<sup>12</sup>. De même que le manque d'accès aux soins de santé et aux infrastructures sanitaires par manque d'hôpitaux, de centres de santé ou d'équipements modernes. Ces quelques éléments qui révèlent, entre autres, la bonne justice sociale et fiscale d'un système efficace sont fortement manquants dans les États de la CEMAC. D'autre part, l'efficacité du système fiscal moderne en Afrique centrale, notamment au sein des pays de la zone CEMAC, interpelle quant à l'imposition des multinationales qui semble leur échapper et élargir l'évasion fiscale dont le continent souffre lourdement. Les rapports mondiaux sont tout aussi alarmants sur ce point d'autant plus que cette perte limite le développement socioéconomique de la communauté. Dans son rapport de 2023, l'organisation non gouvernementale *Tax Justice Network* révèle que c'est un peu plus de huit milliards de dollars qui ont échappé à l'Afrique à travers la fraude à l'impôt sur les sociétés, aux taxes douanières et à l'impôt sur le revenu de riches particuliers. Selon l'ONG, cette perte fiscale annuelle subie équivaut à 15% des dépenses de santé sur le continent africain. Ces fuites de capitaux représentent 25% de moins pour la santé et 58% de moins pour l'éducation<sup>13</sup>.

3. À la lecture de ces résultats négatifs, il paraît légitime d'étudier l'efficacité du système fiscal qui prévaut au sein de la communauté ; une efficacité mitigée, quand bien même le système fiscal appliqué se modernise et s'adapte. À cet effet, pensant que la modernité d'un système fiscal conduirait à de résultats efficaces, nous tenterons d'examiner la corrélation existante autour de ces notions. Pour une meilleure compréhension de ce sujet, nous définirons les termes employés dans la présente étude et nous analyserons les notions de « modernité » et « efficacité » qui caractérisent ce système fiscal moderne appliqué aujourd'hui en Afrique centrale.

---

<sup>11</sup> « En Afrique, les taux de pauvreté les plus importants sont concentrés en Afrique subsaharienne. On note que l'Afrique centrale a le taux de pauvreté extrême le plus élevé avec 54,8% », d'après l'Institut d'Étude de Sécurité (ISS), Rapport 2022.

<sup>12</sup> Selon l'UNESCO, en Afrique subsaharienne, le nombre de jeunes 15-24 ans dépourvus de compétences de base en alphabétisation est passé de 43 millions à 50 millions entre 2000 et 2022. « L'alphabétisation en Afrique et les activités de l'UNESCO en bref », sur le site de l'UNESCO, disponible sur [www.unesco.org](http://www.unesco.org), consulté le 16/09/24.

<sup>13</sup> Tax Justice Network, « *Justice fiscale : État des lieux 2023* », Rapport 2023.

## **II. DÉFINITION ET INTERACTION ENTRE LES NOTIONS CLÉS DE LA FISCALITÉ MODERNE**

**4. Modernité :** Historiquement, le terme « modernité » est utilisé en 1823 pour désigner ce qui est moderne, notamment en littérature et en art<sup>14</sup>. Il renvoie à ce qui est du temps de la personne qui parle ou d'une époque relativement récente par rapport à une époque plus ancienne (actuel, contemporain, présent). La « modernité » renvoie également à ce qui bénéficie des progrès récents de la technique, de la science et qui reflète les goûts les plus récents (neuf, nouveau, récent) ; ou encore à ce qui tient compte de l'évolution récente dans son domaine<sup>15</sup>.

**5. Système fiscal :** Il désigne un ensemble de processus permettant d'assurer une répartition autoritaire des charges publiques entre les citoyens et de la faire accepter comme légitime par ceux-ci. M.M. Gest et Tixier ont pu définir le système fiscal comme un ensemble de « règles, de pratiques et d'institutions ayant pour fonction d'assurer la répartition entre les différents contribuables de la charge représentée par chaque impôt »<sup>16</sup>. Le système fiscal englobe divers éléments essentiels tels que les types d'impôts<sup>17</sup>, les taux d'imposition<sup>18</sup>, les règles de calcul<sup>19</sup>, les institutions fiscales<sup>20</sup> ou encore la répartition des recettes fiscales<sup>21</sup>.

**6. La modernité, facteur déterminant d'un système fiscal évolutif :** La modernité se rapportant donc à tout ce qui est actuel, contemporain, nouveau ou présent, peut également être analysée dans le domaine de la fiscalité. En effet, si le système fiscal se définit comme les différents processus mis en place pour le prélèvement de l'impôt, il s'agirait de comprendre l'actualisation du système fiscal au regard de l'évolution des sociétés. Pour étudier le lien entre la modernité et le système fiscal nous verrons différents contextes. Prenons premièrement le

---

<sup>14</sup> REY A. et al. Dictionnaire historique de la langue française *op. cit.*

<sup>15</sup> *Ibidem.*

<sup>16</sup> ALBERT J-L, PIERRE J-L., RICHER D., Dictionnaire de droit fiscal et douanier, Paris, *Ellipses*, 2007.

<sup>17</sup> Définition des types de prélèvement obligatoire effectués par l'État tels que les impôts directs et les impôts indirects.

<sup>18</sup> Le système fiscal définit les taux d'imposition, les pourcentages ou barèmes appliqués à chaque type de revenu, de bien ou de transaction économique.

<sup>19</sup> Le système fiscal fixe les modalités de calcul des impôts, c'est-à-dire comment les bases imposables sont déterminées et les exonérations ou réductions appliquées.

<sup>20</sup> Il s'agit des organismes et administrations chargés de la collecte des impôts et de la gestion du système fiscal tels que les services des impôts.

<sup>21</sup> Il définit la manière dont les fonds collectés sont répartis entre les différents niveaux de gouvernement (national, régional, local) et utilisé pour financer les services publics.

cas d'une civilisation qui n'a pas de culture fiscale (les tribus d'Amazonie par exemple<sup>22</sup>). Si cette dernière se voit inculquée la pratique de la fiscalité moderne, elle entrera donc dans une phase de modernisation fiscale dans la mesure où elle découvrira cette notion nouvelle et s'adaptera au fonctionnement présent dans le reste du monde. C'est en ce sens que Nzenguet Gilchrist disait en parlant de la naissance de la fiscalité au Gabon : « Il fallait que les gabonais payassent pour intégrer le monde moderne »<sup>23</sup>, qui a évolué au fil des décennies.

7. Deuxièmement, dans un contexte plus actuel, la modernité du système fiscal se rapporte à la réflexion sur l'adaptation du système aux réalités du moment, c'est-à-dire de mettre en place des impôts adaptés aux contextes tant sociaux, que culturels, économiques ou géographiques. Nous pourrions citer à titre d'exemple la mise en place de la taxe du numérique<sup>24</sup>. En effet, le numérique prend une place importante dans les sociétés modernes et les systèmes fiscaux doivent donc s'actualiser pour permettre le prélèvement équitable des taxes sur le numérique. La modernité du système fiscal consiste aussi à penser et renouveler les techniques de prélèvements des impôts. On pensera par exemple à l'utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) pour faciliter les déclarations fiscales ainsi que le paiement des impôts et taxes<sup>25</sup>, ou encore l'actualisation des moyens d'action de l'administration fiscale. En effet, si les impôts et les techniques de prélèvement évoluent, il va de soi que l'administration fiscale elle-même se recycle et s'adapte aux réalités à travers les formations du personnel sur les nouveaux impôts, la mise en place des outils adaptés pour le prélèvement ou le contrôle.

8. Troisièmement, un système fiscal empreint de modernité, c'est aussi un système qui a la capacité de se retrouver dans les autres systèmes fiscaux de son temps. En effet, partant de la définition même de l'impôt, tous les systèmes fiscaux ont les mêmes principes qui sont par exemple le prélèvement pécuniaire, la voie d'autorité, ou encore la participation à

---

<sup>22</sup> SOLONEL J., *Ces tribus qui vivent coupées du monde*, sur le site du Parisien, disponible sur [www.leparisien.fr](http://www.leparisien.fr), consulté le (12/09/24).

<sup>23</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.* p. 298.

<sup>24</sup> La taxe sur les services numérique est une loi de contribution sur les entreprises numérique exerçant les activités de publicité en ligne, vente de données personnelles à des fins publicitaires, et des activités de plateformes d'intermédiation.

<sup>25</sup> ROEMER F., « La dématérialisation des procédures fiscales en France, une modernisation de l'État au service de l'amélioration des relations avec les entreprises ? », in *Des outils numériques pour améliorer le fonctionnement de l'État : solutions ou problèmes ?*, Revue du Centre d'Études et de Recherches en Administration Publique, n° 26-27, 2016, pp. 145-162.

l'accomplissement aux charges de l'État<sup>26</sup>. De même, la modernité du système fiscal se lit aussi à travers la mise en place des impôts contemporains et en phase avec le temps. C'est le cas par exemple de divers types d'impôt comme le prélèvement d'impôts sur le revenu ou encore le prélèvement de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (T.V.A.). Aussi, à travers l'impôt, les États ont les mêmes objectifs fiscaux et peuvent harmoniser leur rapport notamment par la mise en place des conventions fiscales. Pour mettre en place une convention fiscale, il faut une similitude sur les impôts à prélever, sur les revenus imposables, sur les techniques de prélèvements, les sanctions ou encore sur les exonérations. Selon l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE), il est extrêmement utile pour les administrations fiscales ainsi que les parties prenantes de comprendre comment les autres administrations fiscales fonctionnent, comment elles sont organisées et quelles sont les nouvelles approches qu'elles adoptent, afin de réfléchir à d'éventuelles réformes au fil du temps<sup>27</sup>. Cette suggestion émanant de cet organisme de coopération illustre parfaitement la nécessité pour les systèmes fiscaux de se moderniser et de s'actualiser. Toutefois, une pratique empreinte de modernité n'est productive et viable que si elle est réellement compatible avec l'environnement où elle s'applique. C'est cette nécessaire adaptation qui engendrera des résultats, marque d'efficacité de ladite pratique.

**9. Efficacité :** Étymologiquement, le terme « efficacité » est un emprunt au dérivé latin classique *efficacitas* « force, vertu ». Il est repris en 1675 et s'emploie couramment à partir du XIX<sup>ème</sup> siècle en parlant d'une personne ou d'une chose<sup>28</sup> jugée efficace. L'adjectif « efficace » est lui-même emprunté<sup>29</sup> au latin classique *efficax*, *-acis* « qui produit l'effet attendu », dont les actes atteignent leur but », dérivé de *efficere* (effet)<sup>30</sup>. L'efficacité se définit donc comme le caractère de ce qui est efficace (action, force, pouvoir) ou encore la capacité de produire le maximum de résultats avec le minimum d'effort, de dépense (efficience, productivité, rendement)<sup>31</sup>.

**10. L'efficacité, résultat essentiel d'un système fiscal adapté :** Partant des définitions d'« efficacité » et de « système fiscal », la relation qui pourrait être dégagée entre ces deux

---

<sup>26</sup> Contribution pécuniaire obligatoire prélevée par l'État ou les collectivités locales en vue de financer les dépenses publiques, comme les services publics (santé, infrastructures, éducation), les prestations sociales, ainsi que la défense et la sécurité.

<sup>27</sup> OCDE, *Analyse comparative des administrations fiscales*, sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne), consulté le 13/09/24.

<sup>28</sup> Attesté isolément à la fin du XV<sup>ème</sup> siècle (1495) en théologie pour « caractère d'un sacrement efficace ».

<sup>29</sup> Au XV<sup>ème</sup> siècle.

<sup>30</sup> REY A. et al., Dictionnaire historique de la langue française, Paris, Dictionnaire LE ROBERT, 2010.

<sup>31</sup> REY A. et al., sous dir., Dictionnaire culturel en langue française, Paris, Dictionnaires Le Robert-Sejer, 2005.

notions est la productivité et l'efficacité du système fiscal. Pour ce faire, les États sont à la recherche permanente des méthodes et des moyens efficaces pour développer et rendre plus efficaces leurs systèmes fiscaux. La fiscalité étant l'ensemble des règles et lois permettant à l'État de percevoir des impôts, elle est donc encadrée par tout un système piloté par une administration fiscale. À travers les prélèvements d'impôts, l'administration fiscale permet à l'État d'assurer ses missions régaliennes en faveur des citoyens qui sont les contribuables. Le système fiscal doit être efficace, contemporain et profitable autant pour l'État que pour les citoyens. Un système fiscal efficace est une garantie de développement car il permet non seulement de collecter les recettes nécessaires au financement des services publics mais également d'appuyer les objectifs de développement. Bon nombre d'auteurs ont traité la question du rapport entre efficacité et système fiscal.

En effet, Yasmina Guechari<sup>32</sup> définit le système fiscal efficace comme celui qui tient compte de l'intérêt de l'État à travers les fonds fiscaux dégagés pour la couverture de ses diverses dépenses et dans la mesure où il contribue à la réalisation de sa politique économique et sociale. C'est aussi le système qui tient compte de l'intérêt du contribuable qui découle de l'imposition d'impôts et taxes dans la mesure où il ne constitue pas une entrave à ses ambitions et aux rendements qu'il tire de ses investissements<sup>33</sup>. Et enfin, c'est un système qui tient compte de l'intérêt de la société par les effets positifs qu'elle engendre telle que l'utilisation du produit de taxe pour améliorer les services gratuits fournis par l'État<sup>34</sup>. Sans ces éléments qui mettent en avant ces intérêts sociétaux, le système fiscal serait sans efficacité et improductif. C'est dans cette optique que les administrations fiscales ainsi que de nombreuses institutions financières et fiscales dans le monde œuvrent au quotidien pour garantir ce trait d'efficacité et améliorer les caractéristiques d'un bon système fiscal, car c'est à la vue des résultats fournis que les contribuables respectent et s'acquittent de l'obligation fiscale. La motivation des contribuables est donc liée à l'accomplissement par l'État de ses devoirs à leurs égards. C'est le respect et l'accomplissement de ses devoirs étatiques<sup>35</sup> qui établiront une relation de confiance entre le fisc et le contribuable. En fait, l'efficacité du système fiscal passe impérativement par cette relation de confiance qui facilite l'acquittement de l'impôt. Dans les pays développés, l'efficacité du système fiscal se voit à travers les missions d'égalité et de justice sociales qui

---

<sup>32</sup> GUERACHI Y., « *Le système fiscal efficace : Concept et principes* », Université Yahia Fares Médéa, Algérie. Décembre 2019.

<sup>33</sup> L'intérêt du contribuable est également obtenu grâce à l'aide fournie pour le soutenir à réaliser son entreprise en le protégeant de la concurrence étrangère.

<sup>34</sup> Ces services peuvent être la construction de routes, éclairage publics, éducation ou santé.

<sup>35</sup> Services sociaux et régaliens.

sont visibles et profitables aux contribuables. En effet, bien que la fiscalité ne soit pas la condition de développement pour un pays, il est indispensable qu'elle y participe fortement<sup>36</sup>. Un système fiscal efficace permet à l'État d'assurer ses diverses missions comme l'éducation, la santé, l'urbanisation ou l'assistance sociale. C'est en cela qu'ils sont reconnus comme des pays développés.

**11. *A contrario***, dans les pays en voie de développement, nous constatons un niveau élevé d'évasion et de fraude fiscales, un fort taux d'analphabétisme, de mortalité et des villes non urbanisées du fait de la carence des services sociaux<sup>37</sup>. Ce qui fait qu'ils apparaissent à la fin des listes de classements mondiaux<sup>38</sup>. Ces manquements auxquels font face les populations démontrent en partie les limites du système fiscal dans ces États. C'est ainsi que Bourguignon François affirmait : « Faute de système fiscal capable de lever assez d'argent, il n'y a pas eu en Afrique de politique de redistribution ou de protection sociale comme il existe en Amérique latine ou en Asie »<sup>39</sup>. Subséquemment, la motivation de s'acquitter de cette obligation fiscale qui est de payer l'impôt s'envole dans la mesure où les résultats de cotisations demeurent invisibles. Le lien entre efficacité et système fiscal est donc très étroit car si une fiscalité est pensée et mise en place mais ne produit pas de résultats probants, le système s'avèrera inefficace et ne pourra se maintenir par manque de productivité. Cependant, traiter simplement de l'efficacité du système fiscal c'est traiter le sujet partiellement car l'adaptation du système fiscal avec le milieu où il s'applique est indispensable pour l'obtention de résultats probants. Ainsi, notre recherche ne saurait être pertinente si nous reprenons le sujet maintes fois traité en matière d'efficacité du système fiscal. Notre réflexion se porte davantage vers l'aspect moderne du système fiscal en Afrique centrale, car bien que cette notion traduise l'« évolution », elle devrait toutefois être compatible avec l'environnement qui adopte cette modernisation sous peine d'être peu efficace.

**12. Modernité et efficacité, deux notions pas toujours compatibles** : On a tendance à croire que tout ce qui est moderne, récent ou nouveau est meilleur ou efficace. Cette croyance

---

<sup>36</sup> OCDE, *Fiscalité et développement*, sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne), consulté le 30/09/24.

<sup>37</sup> CARAMAL L., « *La lutte contre la pauvreté, un défi d'abord africain* ». Sur le site de LeMondeAfrique. (Consulté le 10/10/2023).

<sup>38</sup> OCDE/ATAF/CUA (2018), « *Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018* », Éditions OCDE, Paris ; Rapport du groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, commandé par la Conférence des ministres des finances, de la planification et du développement économique de l'UA et de la CEA (2015).

<sup>39</sup> BOURGUIGNON F., in « *La lutte contre la pauvreté, un défi d'abord africain* » cité par CARAMAL L., sur le site de Lemondeafrique, disponible sur [www.lemonde.fr](http://www.lemonde.fr) (consulté le 16/09/24).

peut être juste dans la mesure où tout changement se fait dans une quête d'efficacité. En effet, si on décide de changer, quel que soit le domaine, ce n'est pas pour être moins performant mais au contraire c'est pour devenir efficace ou offrir une meilleure version de soi. Or, il s'agit là d'une simple volonté personnelle qui devra être confrontée aux aléas de la pratique pour déterminer son efficacité éventuelle ou sa matérialité. La modernité a prouvé son efficacité dans divers domaines. C'est le cas par exemple de la médecine. Autrefois, pour anesthésier, les chirurgiens provoquaient une douleur supplémentaire en mettant leur doigt dans la plaie. La douleur était si forte que le patient s'évanouissait<sup>40</sup>. Avec le temps, cela a changé et l'anesthésie a permis d'opérer pendant que le malade dormait, sans douleur. De nos jours, bon nombre d'interventions et traitements ont fortement évolué et cela grâce à l'évolution et à la contemporanéité de la science. Les pratiques modernes en médecine permettent aujourd'hui de se faire opérer sans avoir besoin d'ouvrir le corps humain. Grâce au laser, les chirurgiens arrivent à traiter des pathologies sans anesthésier les patients, sans la nécessité d'utiliser un bistouri pour une opération<sup>41</sup>. Dans ce cas, nous voyons que la modernité est efficace car elle démontre des résultats probants sur les traitements des malades, qui se modernisent et évoluent avec les besoins actuels.

Dans le domaine de la fiscalité, la modernité est visible et efficace lorsqu'il s'agit par exemple de la déclaration de revenus. Avant il était nécessaire de se rendre dans un centre des impôts pour effectuer sa déclaration sur papier, mais aujourd'hui tout est dématérialisé. Cette facilitation de procédures qui concourt à l'efficacité du système fiscal, motive les contribuables à faire leurs déclarations rapidement et de façon autonome en ligne, sans déplacement vers un personnel administratif.

**13.** Cependant, la modernité peut ne pas se révéler efficace lorsque les progrès récents n'apportent pas les résultats escomptés compte tenu d'une situation. En effet, il peut arriver que des pratiques soient élaborées parce qu'elles se conforment au temps présent mais reste à se demander si cela est productif ou plutôt stagnant, voire régressif. En fiscalité par exemple, un système fiscal moderne ne sera pas efficace lorsque celui-ci est élaboré au regard de tous les éléments modernes et contemporains tant au niveau des impôts, des techniques de prélèvements ou des moyens matériels et administratifs, mais ne fournit pas les résultats escomptés. Un système fiscal doit cadrer avec l'environnement et la société où il s'applique. Ainsi, les pays

---

<sup>40</sup> « *Histoire de l'anesthésie* », sur le site de la Société Française des Infirmiers Anesthésistes. Disponible sur [www.sofia.medicalistes.fr](http://www.sofia.medicalistes.fr), (consulté le 26/09/24).

<sup>41</sup> « *Techniques opératoires : chirurgie laser* », sur le site du cabinet d'ophtalmologie des Flandres. Disponible sur [www.cof.fr](http://www.cof.fr), (consulté le 22/09/24).



dans lesquels sévit une forte économie informelle par exemple auront beaucoup de mal à encadrer un système déclaratif de l'impôt car les contribuables qui œuvrent déjà en marge du fisc n'iront pas déclarer leurs revenus. De même que dans les États où l'accès à l'informatique ou à l'électronique est limité, les mesures fiscales nécessitant l'accès aux nouvelles technologies de l'informatique et de la communication (NTIC) ne seront pas productives. Tout comme les techniques de prélèvements, elles peuvent être modernisées et repensées pour favoriser un prélèvement efficace de l'impôt, mais toutes ces dernières ne seraient d'aucune efficacité si les populations n'ont pas de culture fiscale.

**14.** En substance, dans le sens de la présente étude, les notions de modernité et efficacité fiscales nous apparaissent comme des pratiques contemporaines ayant pour finalité le renforcement du système fiscal. Il s'agit de l'élaboration de divers procédés en évolution qui sont mis en place par l'administration fiscale et les institutions internationales en la matière. Le but de cette modernité est l'adaptation perpétuelle de la fiscalité à l'environnement où elle s'applique, favorisant ainsi une productivité du système fiscal. Cela nous conduit à une présentation de l'environnement étudié où s'applique ce système moderne. Nous verrons ainsi la diversité de liens entre l'institution CEMAC qui regroupe les pays de cette communauté et les principes fiscaux qu'elle dicte à ces derniers. Nous analyserons également le duo Cameroun et Gabon qui fait l'objet principal de cette étude, ainsi que le système fiscal appliqué par chacun de ces États.

### ***III. UNE DIVERSITÉ DES LIENS ENTRE LES ÉTATS ÉTUDIÉS***

**15. La CEMAC, organisation harmonisant la fiscalité de ses États membres :** La Communauté Économique et Monétaire des États d'Afrique Centrale (CEMAC) est l'entité qui a succédé à l'Union Douanière et Économique de l'Afrique Centrale (UDEAC)<sup>42</sup>. En effet, la coopération de ces États remonte à la période coloniale où la République Centrafricaine, le Congo, le Gabon et le Tchad formaient l'Afrique Équatoriale Française (AEF) créée en 1910. Afin de renforcer leur union douanière, ils créent l'Union Douanière Équatoriale (UDE) le 29 juin 1959 et sont rejoints par le Cameroun en 1962 à la suite de leurs indépendances obtenues en 1960. Ils signent donc le Traité instituant l'Union Douanière et Économique de l'Afrique Centrale le 8 décembre 1964, Traité entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1966. Ils sont rejoints par la

---

<sup>42</sup> MOUANGUE J., DONFACK L., « *La CEMAC : À la recherche d'une nouvelle dynamique de l'intégration en Afrique centrale* », dans *Annuaire africain de droit international*. 1998.

Guinée Équatoriale en 1984. Le 16 mars 1994, les pays de l'UDEAC signent le Traité instituant la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale composée du Cameroun, de la Centrafrique, du Congo Brazzaville, de la Guinée équatoriale, du Gabon et du Tchad. Elle regroupe l'Union Monétaire de l'Afrique Centrale (UMAC) qui est responsable de la convergence monétaire des États membres qui partagent la même monnaie, à savoir le franc CFA ; et l'Union Économique de l'Afrique Centrale (UEAC) qui a pour mission d'harmoniser les réglementations en vigueur au sein des États membres, afin de dynamiser les échanges commerciaux et faciliter la convergence des politiques économiques au sein de la sous-région. La CEMAC a donc pour mission d'établir une union de plus en plus étroite entre les États membres pour raffermir leur solidarité géographique et humaine ; de promouvoir les marchés nationaux par l'élimination des entraves au commerce intercommunautaire, la coordination des programmes de développement, l'harmonisation des projets industriels ; de développer la solidarité des pays membres au profit des pays et régions défavorisés ; et de créer un véritable marché commun africain<sup>43</sup>.

**16.** La fiscalité étant indispensable au développement des États de la CEMAC, le système fiscal communautaire repose sur le Traité révisé du 25 juin 2008<sup>44</sup>. Ce Traité est essentiellement composé des Règlements portant statut de la profession du Conseil fiscal, de l'inscription en compte des valeurs mobilières et autres instruments financiers ou celui modifiant et complétant le règlement de procédure de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage (CCJA) ; mais surtout de Directives comme celle relative à la loi de finances dans les pays de la CEMAC, celle relative à l'impôt sur les sociétés (IS), à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), à l'harmonisation en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ou des Droits d'accises, à l'harmonisation des droits d'enregistrement, de timbre ou de curatelle et au code des douanes<sup>45</sup>. En raison de la fiscalité commune qui y était applicable jusqu'à leur indépendance (à l'exception de la Guinée équatoriale) et de leur appartenance à la Communauté Économique et Monétaire des États de l'Afrique Centrale (CEMAC) qui est l'organisation régionale ayant pour objet l'union économique, le Cameroun, le Congo, le Gabon, la Guinée équatoriale, le République centrafricaine et le Tchad ont chacun des régimes fiscaux relativement similaires, via notamment l'harmonisation des règles fiscales et douanière de ses États membres. Les entreprises qui s'implantent dans la Communauté Économique et

---

<sup>43</sup> Programme des réformes économiques et financière de la CEMAC, « *La CEMAC en bref* », PREF-CEMAC, 2021.

<sup>44</sup> Convention régissant l'Union Économique de l'Afrique Centrale (UEAC), révisée à Yaoundé le 25 juin 2008.

<sup>45</sup> Voir *infra*, n° 266 et suivants.

Monétaire des États de l'Afrique Centrale (CEMAC) qui est l'organisation régionale ayant pour objet l'union économique, via notamment l'harmonisation des règles fiscales et douanière de ses États membres. Les entreprises qui s'implantent dans la Communauté Économique et Monétaire des États de l'Afrique Centrale sont soumises à des impôts « classiques » à savoir l'impôt sur le bénéfice des sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée, les impôts fonciers et la patente (ou taxe professionnelle), selon la nature de l'activité exercée. Ainsi, pour une efficacité du système fiscal en zone CEMAC, les États membres l'ont harmonisé compte tenu de la modernité des différents prélèvements et des régimes qui s'imposaient. Partant de ce Traité, ils ont affirmé la nécessité de favoriser le développement économique des États membres grâce à l'harmonisation de leurs législations, à l'unification de leurs marchés intérieurs et à la mise en œuvre de politiques communes dans les secteurs essentiels de leur économie. De même, ils ont affirmé leur volonté de se conformer aux principes d'une économie de marché ouverte, concurrentielle et favorisant l'allocation optimale de leurs ressources<sup>46</sup>.

**17.** La mise en place d'une fiscalité encadrée à travers un code des impôts traduit une recherche d'efficacité de ce système fiscal moderne par les pays de la communauté<sup>47</sup>. Nous verrons tour à tour quelques principes fiscaux communs aux États membres de la zone CEMAC. Il s'agit de l'impôt sur les sociétés (1), de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (2), de l'imposition des salaires (3), de la fiscalité spécifique (4), de l'imposition du patrimoine des entreprises (5) et de l'incitation aux investissements (6).

#### 1) L'impôt sur les sociétés en zone CEMAC

**18.** Les taux de l'IS varient, selon les pays, de 30 à 40 % du bénéfice imposable, et l'impôt ne peut être inférieur à un minimum fiscal d'un montant en moyenne égal à 1 % du chiffre d'affaires de l'entreprise<sup>48</sup>. En effet, cet impôt est calculé sur le résultat fiscal de la société, c'est-à-dire, sur le résultat comptable affecté de certains retraitements fiscaux

---

<sup>46</sup> Préambule de la convention régissant l'Union Économique de l'Afrique Centrale (UEAC), révisée le 25 juin 2008.

<sup>47</sup> Le Code Général des Impôts du Cameroun a été instauré par la loi n°2002-003 du 19 avril 2002 en remplacement du code 1973 « dans un souci d'actualisation, d'unification et de simplification » ; le Code Général des Impôts du Gabon a été institué par la loi n°027/2008 du 22 janvier 2009 en remplacement du Code des impôts directs et indirects et du Code de l'enregistrement, l'instauration d'un livre de procédures fiscales, à l'instar des pratiques législatives d'autres pays d'Afrique francophone ainsi que la codification de certains impôts et taxes comme les taxes foncières, les droits d'accises ou la taxe sur les jeux de hasard.

<sup>48</sup> Au Cameroun le taux de l'IS est de 30% plus les centimes additionnels communaux de 10%, soit 33% pour les entreprises ayant un chiffre d'affaires supérieur à 3 milliards de Fcfa ; et 25% plus les centimes additionnels communaux de 10%, soit 27.5% pour les entreprises ayant un chiffre d'affaires inférieur à 3 milliards de Fcfa. Au Gabon le taux de l'IS est de 30% ; et 35% pour les entreprises pétrolières et minières.

spécifiques que sont les charges non justifiées comptablement ; provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges non précisées ; intérêts d'emprunts calculés selon des taux dépassant de deux points ceux fixés par la Banque Centrale des États d'Afrique Centrale (BCEAC) ; rémunérations excessives des dirigeants, etc. Les rémunérations de services rendus par des entreprises non-implantées en zone CEMAC (les redevances d'assistance technique, les redevances de propriété industrielle ou intellectuelle, les intérêts d'emprunt notamment) font le plus souvent l'objet de règles restrictives quant à leur déductibilité fiscale. Elles peuvent également être soumises à des retenues à la source selon des taux variant de 10 à 20 %. Ces retenues peuvent toutefois être réduites, voire neutralisées, si les rémunérations concernées sont versées à des entreprises ressortissantes de pays ayant signé des conventions de non double imposition avec le pays africain d'où proviennent les flux. Les dividendes distribués sont également soumis à une retenue à la source<sup>49</sup>.

## 2) La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en zone CEMAC

**19.** Les six pays ont adopté depuis une quinzaine d'années, un mécanisme moderne de taxation qui est la TVA, en raison des transactions économiques longtemps grevées par des impôts pénalisant les échanges. La TVA frappe toutes les ventes et prestations réalisées à titre onéreux, sous réserve de quelques exonérations limitativement fixées par les Codes des impôts ainsi que les importations. Les taux sont de 15 à 20 % selon les pays<sup>50</sup>. Les exportations font l'objet d'une taxation à taux zéro ouvrant droit à une déduction de la taxe d'amont afin de ne pas pénaliser les entreprises exportatrices. Les biens de première nécessité sont généralement exonérés ou soumis à des taux réduits, les produits de luxe (alcools, parfums, tabacs, etc.) étant de leur côté soumis à des droits d'accises supplémentaires.

## 3) L'imposition des salaires en zone CEMAC

**20.** Les rémunérations des salariés d'entreprises font l'objet de retenues mensuelles à la source au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, mais également des cotisations sociales et des taxes et contributions diverses sur les salaires. Cet impôt progressif tient compte des charges de familles du contribuable. Sur un plan pratique, le personnel étranger est en

---

<sup>49</sup> De 10 % à 20 % selon les pays.

<sup>50</sup> Le taux de La TVA est de 19.25% au Cameroun, 19% en Centrafrique, 18.9% au Congo Brazzaville, 15% en Guinée équatoriale, 18% au Gabon et au Tchad.

général passible de l'impôt localement sur les revenus après 183 jours de présence dans l'année<sup>51</sup>.

#### 4) Les fiscalités spécifiques en zone CEMAC

**21.** L'Afrique centrale disposant de nombreuses ressources pétrolières, minières et forestières, les États ont progressivement adopté des régimes spécifiques d'imposition : redevances et taxes sur les productions, redevances superficielles sur les terrains d'exploitation, etc. Les recettes pétrolières alimentent l'essentiel du budget des États de la zone CEMAC, hormis en Centrafrique<sup>52</sup>. La plupart des anciennes concessions d'exploitation pétrolière ont été progressivement transformées en contrats de partage de production (CPP) qui, aujourd'hui, constituent la norme internationale pour l'exploitation des hydrocarbures. Dans le CPP, la notion de fiscalité s'efface totalement au profit d'un partage économique de la production entre le contractant et l'État, dont les taux sont déterminés dans les contrats et qui varient selon, notamment, la nature et la difficulté d'accès aux gisements. La part d'hydrocarbures perçue par l'État dans les CPP est ainsi réputée « couvrir » l'impôt sur les sociétés des compagnies pétrolières. Concernant les sous-traitants pétroliers, il a été mis en place dans certains pays de la zone des régimes de taxation forfaitaire calculée sur la base d'un taux, variable selon les pays, appliqué au chiffre d'affaires. Les sous-traitants pétroliers non implantés en zone CEMAC, sont, pour leur part, assujettis aux retenues à la source au titre de leurs prestations de services facturées aux entreprises exerçant leurs activités dans la zone.

#### 5) L'imposition du patrimoine des entreprises en zone CEMAC

**22.** Selon l'activité de la société, la patente ou taxe professionnelle frappe le patrimoine des entreprises industrielles et commerciales à des taux ou des tarifs fixés. Des impôts fonciers s'appliquent également sur les immeubles des entreprises, ainsi que sur les terrains bâtis ou non bâtis. Leurs taux varient selon la nature du terrain taxé et aussi sa localisation géographique.

---

<sup>51</sup> Ce temps est de 14 jours au Congo Brazzaville.

<sup>52</sup> À l'exception de la République centrafricaine, tous les pays de la CEMAC produisent du pétrole brut et exportent sur les marchés internationaux. Selon la BEAC, la production pétrolière des 6 pays de la CEMAC ont connu une augmentation modeste (+2.5) en 2024 pour s'établir à 40.3 millions de barils. Le pétrole représente plus de 60% des exportations de la CEMAC. Le Gabon, le Congo et la Guinée équatoriale sont les 3 pays de la zone qui ont une forte dépendance à l'or noir qui pèse plus de 50% des recettes intérieures. Cf. Sika finance, « *La CEMAC : La production pétrolière attendue à 40.3 millions de tonnes en 2024* ». Disponible sur [www.sikafinance.com](http://www.sikafinance.com). Consulté le 02/10/2024.

## 6) L'incitation aux investissements en zone CEMAC

**23.** Les chartes des investissements prévoient, des régimes d'exonérations fiscales pour des périodes de plusieurs années selon la taille, les moyens et les secteurs d'investissement, en plus des garanties sur la pérennité de l'investissement étranger ou national. Plusieurs régimes incitatifs coexistent. Des régimes de sociétés-mères et filiales permettent aux entreprises d'exonérer très largement les produits nets des actions ou parts sociales perçus de leurs filiales. Enfin, d'autres régimes prévoient des réductions d'impôt en cas de réinvestissement des bénéficiaires, des régimes de quartiers généraux, de fusions de sociétés ou d'apports partiels d'actifs, etc.

**24.** Comme annoncé plus haut, cette recherche sera axée sur le Cameroun et le Gabon qui sont membres de la CEMAC, ce qui, toutefois, ne nous empêchera pas d'évoquer d'autres États de la communauté ou du continent. En effet, étudier la modernité du système fiscal de tous les États de la CEMAC serait intéressant mais pour un approfondissement de nos recherches nous nous limitons au Gabon qui est notre pays d'origine et au Cameroun qui est un État proche, justifiant d'un poids financier, économique et social au sein de la communauté à laquelle ils appartiennent<sup>53</sup>.

**25. Le Cameroun et le Gabon, deux États voisins aux caractéristiques proches :** Le Cameroun et le Gabon sont deux pays d'Afrique centrale et de la zone CEMAC qui sont voisins géographiquement et présentent beaucoup de similitudes sur le plan économique, social ou fiscal. Abritant plus de 27,9 millions d'habitants en 2022, le Cameroun est un pays à revenu intermédiaire de la tranche inférieure. Bordant l'océan Atlantique, il partage ses frontières avec la République Centrafricaine, le Gabon, la Guinée équatoriale, le Nigéria et le Tchad. Les régions limitrophes avec le Nigéria (Nord-Ouest et Sud-Ouest) sont anglophones, alors que le reste du pays est francophone. Le Cameroun est richement doté en ressources naturelles (pétrole et gaz, minerais et bois précieux) et agricoles (café, coton, cacao, maïs et manioc)<sup>54</sup>.

**26.** Le Gabon se situe en Afrique centrale et dispose d'importantes ressources naturelles. Avec une façade maritime sur l'océan Atlantique, il est bordé par le Cameroun, la Guinée

---

<sup>53</sup> Groupe de la Banque Mondiale, « *La banque Mondiale au Cameroun* », sur le site de la banque mondiale, disponible sur [www.banquemondiale.org](http://www.banquemondiale.org). Consulté le 15/09/24.

<sup>54</sup> *Ibidem*.

équatoriale et la République du Congo. Malgré sa vaste superficie principalement forestière, le Gabon ne compte que 2,4 millions d'habitants en 2023<sup>55</sup>.

**27.** Au niveau économique, les deux pays sont dépendants de l'exploitation de leurs ressources naturelles qui sont le pétrole, les minerais et le bois. Pour ne pas dépendre entièrement de ces ressources, ces deux pays tentent de diversifier leurs économies en favorisant le développement d'autres secteurs tels que l'agriculture, les services ou l'industriel. En manque d'infrastructures, ces pays ont besoin de se développer en énergie, en transports et en route afin de permettre le commerce national et transfrontalier. Tandis que le pétrole représente environ 70% des recettes d'exportation du Gabon, le Cameroun a, quant à lui, une base agricole plus large qui représente une part significative de ses exportations.

**28.** Au niveau social, les États étudiés connaissent une forte croissance démographique bien que le Gabon ait une population plus réduite à savoir 2,4 millions contre près de 28 millions pour le Cameroun. La population de ces États est en grande majorité composée de jeunes, ce qui entraîne des besoins dans les domaines de l'éducation ou de l'emploi. Des disparités importantes sont visibles au sein de ces États notamment entre les régions urbaines et rurales avec une concentration des infrastructures, des services publics et des opportunités économiques dans les capitales<sup>56</sup>. Une grande partie de la population active de ces deux pays est employée dans le secteur informel comme dans de nombreux États africains, ce qui réduit la base imposable et complique la gestion des politiques économiques<sup>57</sup>. Néanmoins, contrairement au Cameroun qui est peuplé, le Gabon affiche un indice de développement plus élevé qui s'explique par de meilleures infrastructures en matière sanitaire et éducative. La pauvreté est aussi plus prononcée au Cameroun notamment dans les zones rurales, quand le Gabon offre par exemple un meilleur accès aux services sociaux pour une partie de sa population. En effet, la part de la population pauvre au Cameroun a augmenté de 12 % entre 2007 et 2014, pour atteindre 8,1 millions d'habitants, en raison d'une croissance démographique plus rapide que le rythme de réduction de la pauvreté. En 2022, selon l'institut national de la statistique (INS), près de deux camerounais sur cinq vivent en dessous du seuil

---

<sup>55</sup> Groupe de la Banque Mondiale, « *La banque Mondiale au Gabon* », sur le site de la banque mondiale, disponible sur [www.banquemondiale.org](http://www.banquemondiale.org). Consulté le 15/09/24.

<sup>56</sup> Le Cameroun a pour capitale Yaoundé, la Centrafrique a pour capitale Bangui, le Congo Brazzaville a pour capitale Brazzaville, la Guinée équatoriale a pour capitale Malabo, le Gabon a pour capitale Libreville et le Tchad a pour capitale N'Djamena.

<sup>57</sup> Voir *infra*, n°344 et suivants.

national de pauvreté<sup>58</sup>. Ce sont les régions septentrionales du pays qui concentrent la pauvreté avec 56 % de la population pauvre<sup>59</sup>.

**29.** Au niveau fiscal, une part importante des recettes de ces pays émane des exportations de ressources naturelles. Du pétrole notamment pour le Gabon et une combinaison de pétrole, d'agriculture et de bois pour le Cameroun. Afin d'améliorer l'efficacité de la collecte des impôts, d'élargir la base fiscale et réduire l'évasion fiscale, ces deux pays travaillent constamment pour plus de résultats, surtout dans une période de baisse des prix du pétrole et de pression sur les finances publiques. Cependant, le système fiscal du Gabon est plus centralisé<sup>60</sup> par rapport à celui du Cameroun qui est plutôt décentralisé<sup>61</sup>. De plus, la pression fiscale est plus élevée au Gabon qu'au Cameroun en raison de son petit marché intérieur et de sa dépendance plus forte sur un nombre limité de grandes entreprises dans le secteur pétrolier. Le Cameroun avec une population plus large et une économie plus diversifiée peut étaler ses taxes sur une base plus large, bien que le secteur informel réduise l'efficacité de cette collecte. Les deux pays ont un système fiscal similaire dû à leur appartenance à la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale à savoir le mécanisme d'impôt direct avec l'impôt sur les sociétés (IS), l'impôt sur le revenu des personnes physique (IRPP) et la taxe foncière ; et le mécanisme d'impôt indirect avec la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ainsi que les droits d'accise et de douane. Dans ces deux pays, le système fiscal est géré par une Direction Générale des Impôts (DGI) sous la supervision du ministère des Finances. Elle est chargée d'adapter le système fiscal pour une efficacité des prélèvements. Cette quête d'efficacité anime le quotidien de ses services qui mettent tout en œuvre pour moderniser le système fiscal aux usages actuels.

**30.** La question de la modernité et de l'efficacité fiscales reste d'actualité car au regard de la situation socioéconomique du Cameroun, du Gabon et des autres États de la communauté, il est nécessaire de se pencher sur les éventuelles inadaptations qui limitent le bon fonctionnement de ce système fiscal en général. Il ne sera pas question de traiter spécifiquement de la fiscalité de fond qui est en vigueur au sein de ces États, mais plutôt d'analyser les

---

<sup>58</sup> « Avec ce seuil, ce sont environ dix millions de personnes qui vivent dans la pauvreté en 2022, pour une population totale de 27 millions d'habitants », précise l'INS dans son communiqué annonçant les résultats de l'enquête camerounaise auprès des ménages (Ecam5).

<sup>59</sup> Groupe de la Banque Mondiale, « *La banque Mondiale au Cameroun* », sur le site de la banque mondiale, disponible sur [www.banquemondiale.org](http://www.banquemondiale.org). Consulté le 15/09/24.

<sup>60</sup> Le système fiscal gabonais est essentiellement détenu par le gouvernement central en matière de collecte des impôts, de définition des politiques fiscales et de redistribution des ressources.

<sup>61</sup> La fiscalité locale est vue comme l'ensemble des mécanismes juridiques régissant la collecte des impôts locaux au profit en totalité ou en partie des collectivités locales apparaît au Cameroun avec la création formelle des villes en 1944. Cf. KONMAN P., « *La fiscalité locale au Cameroun* », Thèse de doctorat. Paris 1, 2013.



démarches entreprises par ces derniers pour performer ledit système dans leurs sociétés. En effet, si ce système fiscal s'adapte et se modernise, il est donc opportun d'évaluer les résultats déjà enregistrés, de revisiter les pratiques fiscales appliquées et de repenser les politiques fiscales qui l'encadrent. Cette démarche s'inscrit dans le cadre de notre intérêt au renforcement de l'efficacité du système fiscal moderne en Afrique centrale qui reste un enjeu majeur pour cette communauté.

#### ***IV. MODERNITÉ ET EFFICACITÉ FISCALES EN AFRIQUE CENTRALE, UN ENJEU TOUJOURS D'ACTUALITÉ***

31. L'objectif de notre recherche est de contribuer au renforcement du système fiscal moderne en Afrique centrale qui s'avère toujours faible. Bien que ce dernier ait été conçu pour les pays occidentaux, les pays d'Afrique centrale étant en développement ou sous-développés ne peuvent que fonctionner avec celui-ci. En effet, l'ordre fiscal occidental qui s'est étendu en Afrique par le moyen des facteurs organiques et sociopolitiques a pour but d'assister et conduire le domaine fiscal. Actuellement établi dans les États du monde, le système fiscal est encadré par les institutions internationales dont les pays d'Afrique centrale sont dépendants. Ce système s'est donc généralisé et les pays l'appliquent en tenant compte de leurs particularités nationales ou régionales. Or, comme nous l'avons évoqué précédemment, ce système fiscal appliqué par les États de la CEMAC n'est pas réellement profitable à leurs sociétés. De ce fait, dans le but d'obtenir des résultats favorables, ils se modernisent et l'adaptent en tenant compte de leurs conditions et de leurs réalités socioéconomiques. Malgré ces efforts, les résultats demeurent insuffisants. Toutefois, même si le système fiscal appliqué n'apporte pas les résultats escomptés, il n'en demeure pas moins que l'adaptation faite permet à ces États de percevoir des recettes<sup>62</sup>. Il est donc opportun de se pencher sur l'efficacité de ce système fiscal moderne qui révèle encore de multiples faiblesses. À cet effet, de nombreuses réformes ont été prises autant dans l'ordre interne des États que dans l'ordre international. Nous les relevons dans cette étude et nous tenterons d'apporter des pistes visant à atteindre cette efficacité tant recherchée et encore difficile à percevoir. Cette réflexion sur les relations entre modernité, adaptation et efficacité du système fiscal en Afrique centrale est effectuée dans le but de rechercher les causes

---

<sup>62</sup> Selon le journal Le financier d'Afrique, « le Gabon a enregistré en 2024 un excédent de 102.7 milliards de Fcfa grâce aux diverses mesures prises depuis la fin de cette année par le ministère de l'économie et des participations. Au cours des six premiers mois de l'année 2024, la DGI du Gabon affirme avoir mobilisé 575 milliards de Fcfa, soit un taux de réalisation de 121.8% ». Article rédigé par ZOE SOUGA S., disponible sur <https://lefinancierdafrique.com>. (Consulté le 02/10/2024).

de la faible productivité du système fiscal, et ce afin de proposer des pistes d'amélioration. Nous espérons une prise en compte de ces suggestions par les administrations fiscales de la CEMAC pour une efficacité probante de ce système fiscal moderne qu'ils appliquent.

**32.** En effet, en instaurant ce système fiscal inspiré de l'occident, les pays de la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC) avaient pour objectifs de renforcer leur fiscalité, garantir une justice fiscale, permettre une justice sociale, ainsi qu'un développement national et communautaire. Mais au fil des années qui ont suivi l'adoption de ce système moderne qui fait ses preuves en occident, les États membres de la CEMAC peinent toujours à atteindre les objectifs fixés. Ils perdurent dans des conditions qui les maintiennent à l'état de pays pauvres pour certains tels que la Centrafrique<sup>63</sup> ou le Tchad, et sous-développés pour d'autres tels que le Cameroun<sup>64</sup> ou le Gabon<sup>65</sup>. Ce qui nous conduit à nous interroger sur l'efficacité de ce système fiscal moderne au sein de la communauté en général et au sein des États étudiés en particulier. En d'autres termes, l'application de ce système fiscal moderne est-il réellement efficace pour les États étudiés ?

**33.** Pour tenter d'apporter des réponses à ces questions sur l'efficacité de la fiscalité moderne, nous procéderons à une analyse approfondie de données et des rapports socioéconomiques des États étudiés. En effet, étudier la modernité et l'efficacité du système fiscal c'est d'abord analyser la notion d'efficacité définie dans ce sens comme la faculté pour un système de garantir une répartition des recettes en interne, tout en permettant une fiscalisation équitable dans les rapports externes. Ensuite, analyser la notion de modernité du système fiscal que nous avons définie comme étant le processus de modernisation caractérisé par la phase de découverte, d'adaptation et enfin la capacité d'interagir avec les autres entités modernes. La question de l'efficacité du système fiscal nous avait déjà habité par le passé. Nous l'avons traitée dans une recherche antérieure en nous penchant notamment sur le secteur

---

<sup>63</sup> Selon un rapport de la Banque Mondiale, la RCA demeure l'un des pays les plus pauvres au monde avec de nombreux défis à relever sur le plan capital humain. D'après les dernières estimations de 2020, environ 71% d la population vit en dessous du seuil de pauvreté internationale (1,90 dollar par jour, en parité du pouvoir d'achat), la situation humanitaire continue de se détériorer, la mortalité maternelle est l'une des plus élevée au monde, et de faibles indicateurs d'instruction. Cf. « *La Banque mondiale en République Centrafricaine* », Groupe de la Banque mondiale. Sur le site de la Banque mondiale, disponible sur [www.banque mondiale.org](http://www.banque mondiale.org). Consulté le 27/09/24.

<sup>64</sup> Groupe de la Banque Mondiale, « La banque mondiale au Cameroun », sur le site de la banque mondiale, disponible sur [www.banquemondiale.org](http://www.banquemondiale.org). Consulté le 30/09/24.

<sup>65</sup> Groupe de la Banque Mondiale, « La banque mondiale au Gabon », sur le site de la banque mondiale, disponible sur [www.banquemondiale.org](http://www.banquemondiale.org). Consulté le 30/09/24.

informel qui représente une entrave à la fiscalité du Gabon <sup>66</sup>. Il sera désormais question de l'approfondir tout en s'intéressant à son aspect moderne ainsi qu'à sa faculté d'adaptation. Pour la présente étude, la première méthode pratique pour traiter ce sujet a été l'observation durant notre vécu au quotidien sur le territoire gabonais, car les carences en Afrique centrale, notamment dans la zone CEMAC, sont visibles et similaires. Aussi, les enquêtes menées auprès des personnels administratifs ont constitué une ressource majeure de ce travail car ils détiennent les éléments de fiscalité appliqués dans ces pays<sup>67</sup>. Nous nous sommes également tournés vers la société civile qui a livré son ressenti sur la situation socio-économique dans laquelle elle se trouve ; nous permettant ainsi de déceler leurs éventuelles résistances à la fiscalité. En théorie, les démonstrations faites dans cette étude ont été possibles grâce aux publications et travaux de recherches menés sur le sujet et aux multiples rapports délivrés par les organismes et institutions internationales qui œuvrent au quotidien dans ce domaine. À travers des rapports chiffrés, classés et commentés, nous avons pu apporter des arguments et illustrations nécessaires à notre démonstration.

**34.** Cependant, étudier la modernité fiscale et son efficacité en Afrique centrale et en zone CEMAC, c'est se heurter à un accès très restreint aux informations touchant le domaine financier de ces États. Les administrations et les ministères ne délivrent pas toujours les renseignements nécessaires à nos recherches. Les sites internet sont mal configurés et comportent souvent des données obsolètes voire inexistantes. En matière de publications, les pays que nous étudions n'en ont pas beaucoup. Le Cameroun a quelques publications à son actif mais le Gabon en a beaucoup moins, ce qui nous limite aux publications anciennes ou à nous rabattre vers les pays voisins qui présentent souvent des similitudes dans plusieurs domaines. Nous l'avons d'ailleurs constaté dans plusieurs rapports émis par les organismes et institutions internationales, où il manque parfois des données concernant certains pays, rendant difficile la tâche d'analyse autant pour eux que pour la présente recherche. Ces manquements constatés dans le domaine de la finance ont d'ailleurs interpellé de nombreux auteurs en quête d'informations en matière de finances publiques en Afrique<sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> Notre travail de Master a porté sur l'impact du secteur informel au Gabon. L'étude de ce phénomène nous a conduit à mener des enquêtes auprès de quelques acteurs du secteur informel, afin de recueillir des informations sur leur situation professionnelle et leur rapport avec l'administrations fiscale. Nous y reviendrons dans la suite de cette présente étude.

<sup>67</sup> L'enquête complète réalisée auprès de la Direction Générale des Impôts du Gabon est à retrouver en annexe 3.

<sup>68</sup> « Qu'elles soient généralistes ou spécialisées, ces publications n'affichent manifestement pas un intérêt soutenu pour le domaine des finances publiques ». Cf. PEKASSA G., *Les finances publiques vues d'Afrique et de France*. Revue Africaine de Finances Publiques. Paris, L'Harmattan, 2015, p.9.

35. Toutefois, ces obstacles rencontrés ne nous ont pas empêché d'apporter des éléments de réponses à ces questions sur la modernité ou encore l'efficacité du système fiscal appliqué Afrique centrale. Nous sommes parvenus à observer l'évolution de la fiscalité en Afrique, allant de l'étape embryonnaire de la notion d'« impôt » jusqu'à sa contemporanéité. Cette étude nous a donc permis de consacrer une partie de ce travail à la modernisation de ce système fiscal en Afrique centrale. Subséquemment, ces recherches autour la modernité dudit système nous ont davantage interpellés, notamment sur le rendu et l'efficacité de ce système moderne au sein de la communauté CEMAC, nous conduisant ainsi à y consacrer une autre partie de notre travail. Ainsi, nous tenterons de démontrer dans un premier axe que le système fiscal appliqué en Afrique centrale, notamment dans les États étudiés, s'est bien **modernisé du fait du passage de l'impôt précolonial à un système fiscal moderne (Partie 1)**. Et dans un second axe nous tenterons de montrer que ce système fiscal bien qu'étant moderne **n'est pas tout à fait efficace au sein de la sous-région**, d'où les nécessaires réformes et réajustements **(Partie 2)**.

**PREMIÈRE PARTIE : MODERNISATION DE LA FISCALITÉ EN AFRIQUE  
CENTRALE**

**DEUXIEME PARTIE : UNE EFFICACITÉ PERFECTIBLE DE LA  
FISCALITE EN AFRIQUE CENTRALE**

# PARTIE I : LA MODERNISATION DE LA FISCALITÉ EN AFRIQUE CENTRALE

36. Bien avant les indépendances et l'arrivée de la colonisation en Afrique, il existait des peuples avec leur civilisation et leur mode de conduite<sup>69</sup>. Ces peuples dirigés par des rois souverains, avaient des pratiques similaires au respect d'un système fiscal. Sous l'influence des civilisations étrangères, les peuples africains ont connu d'autres pratiques fiscales qui ont fait muter les systèmes traditionnels<sup>70</sup>.

37. S'inspirant dorénavant du modèle colonial, le système fiscal en Afrique en générale et en Afrique centrale en particulier, va connaître une modernisation fragilisée par une inadaptation due aux différentes réalités socio-économiques, ce qui nécessite un réajustement du système moderne pour mieux l'adapter aux différents contextes de la région d'Afrique centrale<sup>71</sup>.

38. Il convient dès lors d'étudier l'établissement de la fiscalité moderne en Afrique par la révolution de la fiscalité précoloniale sous l'influence de la fiscalité coloniale (**Titre 1**), avant d'aborder l'aspect contemporain de ce système qui manque encore de stabilité dans cette sous-région d'Afrique centrale (**Titre 2**).

---

<sup>69</sup> KIBUEY M., *L'influence de la fiscalité européenne sur le système fiscal du Zaïre*, thèse de doctorat, Paris 2, 1978, p.19.

<sup>70</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *Colonisation, fiscalité et mutations au Gabon 1910-1947*, Paris, L'Harmattan, 2005. p. 35.

<sup>71</sup> NDZANA A., *op. cit.*, p. 32.



# TITRE I : DU SYSTÈME FISCAL PRÉCOLONIAL AU SYSTÈME FISCAL COLONIAL

39. Le système fiscal colonial s'est implanté en Afrique alors que les différents peuples de ce continent tenaient des pratiques qui leurs étaient propres<sup>72</sup>. En effet, tous les peuples ont des repères et des cultures. Ainsi, l'avènement du modèle fiscal colonial a constitué un bouleversement pour les peuples africains qui assistent au remplacement de leurs croyances et leurs traditions<sup>73</sup>.

40. La puissance coloniale ayant su influencer les pratiques des africains, ces derniers se sont retrouvés à accepter les ordres de la nouvelle puissance en place<sup>74</sup>, ce qui n'est pas resté sans conséquences car ces bouleversements ont conduit inéluctablement à la métamorphose de la notion d'impôt et de prélèvement fiscal dans ses fondements (**Chapitre 1**). Avec ce nouvel ordre colonial, l'impôt confirme la révolution du système fiscal en Afrique centrale à travers une pratique structurée, nécessitant une organisation technique pour son prélèvement (**Chapitre 2**).

---

<sup>72</sup> « L'avènement de la fiscalité européenne a fait surgir un certain nombre d'idées qui ont profondément marqué de leur force la spécificité des impôts traditionnels. Ces idées forces ont transformé radicalement la physionomie du système fiscal africain, en dépit des heurts violents qui caractérisé la rencontre de ces deux systèmes ». Cf. SEKA P. *Le mimétisme fiscal des États d'Afrique*, thèse de droit, Lille, 1993, p. 33.

<sup>73</sup> GAFFAREL P., *La conquête de l'Afrique*, Paris, Hachette, 1892, p. 5.

<sup>74</sup> DUMAINE J., *De la colonisation en Afrique*, par un paysan Danube, Paris, Hachette, 1843, p. 5.





# CHAPITRE I : LA MUTATION DES FONDEMENTS DU PRÉLÈVEMENT « FISCAL »

41. Avant l'avènement des civilisations étrangères, les peuples d'Afrique centrale avaient leurs modes d'organisation et de fonctionnement<sup>75</sup>. Pour cela, ils se référaient à des codes qui leurs étaient propres, notamment des rites coutumiers<sup>76</sup>. Infaillibles, ces pratiques permettaient aux souverains de diriger les royaumes ou les chefferies de manière stable et en approbation de tout le groupe<sup>77</sup>.

42. Dans ces organisations sociopolitiques africaines, il s'est développé une pratique fiscale qui reposait sur des règles traditionnelles propres à ces peuples<sup>78</sup> qui toutefois, était marquées par l'absence d'encadrement formel<sup>79</sup>. Avec l'occupation occidentale, le système fiscal précolonial a donc connu un remaniement tant dans sa conception que dans son fonctionnement<sup>80</sup>. La pratique de l'impôt va connaître une évolution et emmener les peuples d'Afrique à en découvrir une nouvelle perception.

43. Pour cela, nous verrons dans un premier temps la pratique de l'« impôt » dans ces sociétés qui reposait sur une notion de don et de tribut (**Section 1**), puis dans un second temps nous verrons le changement de la conception de l'« impôt » coutumier qui deviendra plus tard un impôt légal au sein des colonies (**Section 2**).

---

<sup>75</sup> KIBUEY M., *op. cit.*, p.19.

<sup>76</sup> SEKA P., *op. cit.*, p.33.

<sup>77</sup> *Ibidem*.

<sup>78</sup> "A sa mise en place dans le États d'Afrique, la fiscalité européenne n'a pas trouvé un vide". Cf. KIBUEY M., cité par SEKA P., *ibidem*.

<sup>79</sup> KIBUEY M., *op. cit.*, pp. 23 et ss.

<sup>80</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.*, p. 35.

## ***Section 1. De l'impôt don à l'impôt tribut***

44. En se référant aux *us* et coutumes, les populations d'Afrique à l'époque précoloniale croyaient fortement aux dieux, divinités et ancêtres. Accrochées à leurs valeurs sacrées, elles respectaient et craignaient le surnaturel<sup>81</sup>. Ce profond respect et cette crainte sont nés de l'attachement envers les ancêtres, desquels elles se sentaient redevables bien avant leur naissance et tout au long de leur existence. La croyance envers la divinité leur a enseigné que le roi qui les gouvernait était élu et choisi par les ancêtres, d'où l'allégeance qu'elles lui devaient<sup>82</sup>.

45. Nous verrons que les peuples de l'époque précoloniale avaient fortement à l'esprit leurs croyances et traditions (**Paragraphe 1**), mais tout cela, empreint d'une notion de contrainte (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. Des croyances et traditions au cœur des pratiques fiscales précoloniales***

46. Dans l'Afrique centrale précoloniale, l'attachement aux croyances et traditions était fort et cela avait une valeur sacrée. Les ancêtres occupaient une place suprême chez tous les individus ce qui impactait considérablement leur mode de vie ainsi que leurs actions. Ces actes posés par hommes et femmes, étaient portés par la conscience du regard abstrait et constant des ancêtres, qui étaient la source même de leur existence, et aussi en guise de reconnaissance.

47. Ainsi, dans les royaumes, le pouvoir du roi était incontestable dès lors qu'il siégeait sur le trône par la volonté des ancêtres. Cette forte croyance emmenait les populations à la soumission qui se manifestaient entre autres par l'apport des présents au roi, lui qui était choisi des ancêtres.

48. Nous verrons donc la notion de l'impôt en guise de sacrifice (**A**), ainsi que la place qu'occupait le don durant cette période (**B**).

---

<sup>81</sup> "Un pouvoir émanant en définitive d'un être surnaturel sans l'assistance duquel la Communauté ou l'individu ne pouvait rien". Cf. TAFLA B., cité par FOTSING J. B., *op. cit.* p. 35.

<sup>82</sup> FOTSING J. B., *op. cit.* p. 26.

## A - L'impôt en guise de sacrifice

49. En Afrique noire, l'impôt est au centre d'une relation avec le monde surnaturel et invisible. Cela nous ramène à Marcel Mauss qui disait, en parlant de l'Afrique : « on croit que c'est aux dieux qu'il faut acheter et que les dieux savent rendre les prix des choses »<sup>83</sup>. En d'autres termes, la réciprocité des échanges économiques tout comme la hiérarchie politique trouvent ici la source de leur légitimité dans les croyances religieuses, notamment dans le recours à la volonté des ancêtres. C'est dire que les choses ne se sont pas établies de façon vaine mais plutôt sur la base d'un attachement aux valeurs et aux croyances propres. Aussi, l'échange quand il a lieu avec les ancêtres, prend la forme du sacrifice et entraîne à la soumission. De la sorte, dans l'Afrique noire traditionnelle, l'impôt apparaît plutôt sous la forme d'un sacrifice aux ancêtres.

En effet, en Afrique « même si on ne trouve pas toujours dans les rites ou dans les contes l'existence d'un héros civilisateur, par contre le respect des ancêtres est toujours frappant »<sup>84</sup>. La société prélève donc à la nature ses moyens de subsistance dans le but de survivre d'abord, et vivre ensuite. Ainsi, selon les croyances religieuses, ce prélèvement cause un préjudice aux dieux, il frise le sacrilège et exige réparation et restauration. Il est alors important de restituer par les rites ce que les actes profanes ont soustrait. Il y aura donc une idée de dette et de sacrifice. On parlera soit de dette sacrificielle<sup>85</sup> (1), soit de sacrifice fiscal<sup>86</sup> (2).

### 1. De la « dette sacrificielle » envers les ancêtres

50. La caractéristique principale de l'existence de l'homme africain, semble être qu'il est débiteur à vie du monde invisible. Il serait, comme l'a fait remarquer Charles Malamoud, en parlant de l'homme, « de naissance débiteur des dieux, des ancêtres et de la mort »<sup>87</sup>. À travers ce passage, nous voyons que les hommes de l'Afrique précoloniale, sont très rattachés à leurs racines. Ainsi, Marcel Mauss estime que l'échange de biens, au-delà de son intérêt économique,

---

<sup>83</sup> MAUSS M., *Sociologie et anthropologie*, PUF 1978, cité par BOUVIER M. dans son ouvrage *Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal*, RFFP n°17- 1987, p.196.

<sup>84</sup> BINET J., *psychologie économie africaine*, Paris, Payot, 1970, p.234.

<sup>85</sup> DE HEUSCH L., *Le sacrifice dans les religions africaines*, Paris, Gallimard, 1986.

<sup>86</sup> BOUVIER M., *Anthropologie et Finances Publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal*, RFFP, N°17, 1987, p.188.

<sup>87</sup> MALAMOUD C., *La dette*, Purusharta, n°4, p. 198, cité par FOTSING J. B., *Le pouvoir fiscal en Afrique : essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone*, thèse de doctorat : Droit public (sous la direction de Bernard Castagnède, Paris : Université Paris I, 1991, p.40.

« engendre la naissance d'une structure politique, d'une hiérarchie de pouvoirs »<sup>88</sup>. Pour lui, dans la transaction, il y a toujours une dimension religieuse. Cette relation qui appelle une contrepartie est même exprimée dans la transaction avec le monde surnaturel invisible. Aussi « avant de couper son bois, avant de gratter même sa terre, de planter le poteau de sa maison, il faut payer les dieux »<sup>89</sup>.

**51.** Selon Jean Baptiste Fotsing, une telle analyse rejoint parfaitement la théorie africaine de l'impôt dans laquelle l'action de l'individu n'est pas que fonction de son intérêt économique, mais plutôt l'expression d'un culte aux ancêtres. En effet, la particularité de cette relation est qu'elle suppose la supériorité de la métaphysique, monde des ancêtres, sur la réalité physique. En d'autres termes, cela implique « un rapport de domination au sein duquel le monde de l'au-delà est supposé redistribuer des paillettes du sacré »<sup>90</sup>. C'est dans le nœud de la « dette fiscale » que s'entrelacent de la façon la plus étroite les jeux des forces économiques, sociales et les représentations religieuses.

**52.** La dette envers les ancêtres pour la fécondité, la prospérité et la vie fait partie de l'ordre social « comme si elle en constituait le mécanisme régulateur »<sup>91</sup>. Il s'ensuit que la dette est l'action qui tend à vouloir la combler, la sacrifier, sont un élément fondamental du fonctionnement et de l'évolution des sociétés africaines. Nous verrons aussi la notion du sacrifice qui a animé les peuples durant cette période.

## *2. Du « sacrifice fiscal » aux ancêtres*

**53.** En Afrique, la réciprocité des échanges économiques tout comme la hiérarchie politique, se fondent dans les croyances religieuses, et l'échange, quand il a lieu avec les dieux, entraîne la soumission. Il s'agit donc ici de passer par le sacrifice pour accéder au divin, au sacré, afin de racheter la condition de l'homme<sup>92</sup>. Le rituel sacrificiel est ici « le moyen pour les hommes de s'acquitter d'une dette particulière, celle du sens profond de l'univers »<sup>93</sup>. Le

---

<sup>88</sup> MAUSS M., *Essai sur le don*, 2<sup>ème</sup> édition, PUF, 2012.

<sup>89</sup> *Ibidem*.

<sup>90</sup> BOUVIER M., *op. cit.* p. 197.

<sup>91</sup> DE HEUSH L., *Le sacrifice dans les religions africaines*, Paris, Gallimard, 1996, p.313.

<sup>92</sup> FOTISNG J. B., *op. cit.*, p. 42.

<sup>93</sup> BOUVIER M., *op. cit.*, p.198.

sacrifice, est donc « le moyen par excellence d'établir une communication entre le monde profane et le monde sacré »<sup>94</sup>.

54. Le renouvellement, dans l'Afrique animiste de la nature toute entière et singulièrement le retour de la pluie fertilisante, dépend du sacrifice. La matière du sacrifice peut varier dans le temps et l'espace. Ainsi les Zulu effectuent des ponctions sacrificielles sur la valeur d'échange des biens « afin d'activer la fécondité en renouant avec les ancêtres »<sup>95</sup>.

Le produit du sacrifice payé par les Nuer aux esprits est prélevé sur la richesse même qui est chargée de perpétuer la vie : le bétail.

Chez les Dongo au Mali, on distingue comme autre fonction de cet acte culturel envers les ancêtres, celle de favoriser la fécondité de la terre en réalisant par l'intermédiaire du grand prêtre "Hogou", le rituel des semailles, surtout de satisfaire les besoins matériels, demander pour soi et sa famille richesse, santé et surtout paix. C'est à cela que se réduit le culte que chaque Dogon rend à ses ancêtres. Le sacrifice apparaît ici comme un impôt payé aux ancêtres en contrepartie de la vie et de la fécondité qu'ils donnent à la fois à la femme et à la nature. C'est donc une sorte de redevance dont on acquitte en reconnaissance et en contrepartie de ce que Dieu donne à l'homme par l'intermédiaire du sol.

55. L'aspect mythique de cette pratique se cristallise autour des célébrations de rituels une ou deux fois par an, soit avant soit après les récoltes. Le rite sacrificiel qui accompagne souvent ces célébrations a une profonde signification sur le plan de l'harmonie sociale.

Pendant la fête annuelle « Pamfie » chez les Banoun du Cameroun, selon le témoignage de Claude Tarbits, alors qu'on remettait au chef le produit de l'impôt local, « la population formulait ses griefs à l'égard du souverain qui prenait des mesures pour mettre un terme aux abus et éliminer les causes des maux dont on se plaignait »<sup>96</sup>. On offrait ensuite des libations et des sacrifices aux ancêtres des rois et des chefs de lignages

Au Burundi, on retrouve cette combinaison du pouvoir politique et religieux, du pouvoir fiscal et du sacré. En Afrique, ils collaborent car leurs buts ne sont pas fondamentalement distincts : « La sacralisation, tout comme l'adhésion aident à fonder puis à maintenir la légitimité »<sup>97</sup>. Ici aussi, une fête permet de joindre le sacré et le profane.

---

<sup>94</sup> HUBERT H. et MAUSS M., *"Essai sur la nature et les fonctions du sacrifice"* in Marcel Mauss, Œuvres I, 1968, p.205.

<sup>95</sup> DE HEUSH L., *op. cit.*, p.314.

<sup>96</sup> TARBITS C., *Le royaume Banoun*, Paris, A. Colin, 1980, p.775. Une Cérémonie au cours de laquelle la population est invitée à dire au chef ce qui ne va pas, a été observé chez les Eghap (royaume Baghan), anciens habitants du territoire. Cf. MALCON, 1925, p.387 cité par TARBITS C., *op. cit.*, p.775.

<sup>97</sup> ROZIER R., *Le Burundi, pays de la vache et du tambour*, Paris, les Presses du Port-Royal, 1973, p.210.

Dans tous ces royaumes, la privation d'une partie de sa richesse pour remercier les dieux de la prospérité des sols constitue un sacrifice. Marque de respect, ce sacrifice représente aussi le prix de la bonne volonté des dieux ou encore des ancêtres. En effet, comme l'ont fait remarquer Henri Hubert et Marcel Mauss, « dans tout sacrifice, il y a renoncement, puisque celui qui offre un sacrifice, se prive de quelque chose pour donner »<sup>98</sup>.

**56.** Après avoir vu l'impôt comme étant un sacrifice, nous verrons la place qu'occupait le don dans ces pratiques fiscales.

## B - La place du don dans la pratique fiscale précoloniale

**57.** Dans les sociétés traditionnelles d'Afrique, l'impôt est une contribution volontaire consentie par les membres de la famille ou du groupe à l'autorité<sup>99</sup>. D'après la philosophie politique dominante de l'époque, l'impôt est un don fait au chef de famille ou du groupe social pour lui témoigner son affection ainsi que pour signifier son attachement au groupe. Ce don peut porter simplement ou cumulativement sur un bien en nature ou exceptionnellement sur une prestation de service. Dans l'empire Yatenga, selon Michel Izard, les serviteurs royaux, les maîtres de la guerre, les chefs de village accompagnés de leurs habitants saluaient le roi avec les cauris, des animaux, des bottes de tiges de mil, des bouquets d'épis de sorgho, des charpentes.<sup>100</sup>

Les prestations de service fournies ont un caractère éphémère ou intermittent. En revanche, la contribution en nature, selon la philosophie politique de la tribu, est une obligation morale permanente. Le caractère volontaire de la contribution est justifié par le fait que le paiement de l'impôt ne dépend que de la conscience de l'individu face à un dieu ou face à ses ancêtres morts ou vivants. L'impôt est de ce fait empreint de divinité et garde un caractère sacré. Ne pas assurer ce don, c'est entrer en contradiction avec sa propre conscience, c'est désobéir au chef de famille ou à Dieu. Acquitter volontairement l'impôt est un devoir moral, c'est aussi un signe de bonne conduite<sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> HUBERT H. et MAUSS M., *Le sacrifice, sa nature, et sa fonction* in MAUSS M., Œuvres I, 1968, P.205.

<sup>99</sup> Pour plus de détails sur l'impôt don, voir notamment IZARD M., *op. cit.*, pp. 494 et ss ; KIBUEY M., *op. cit.*, pp. 19 et ss ; DIAGNE P., *Pouvoir politique traditionnelle en Afrique occidentale*, Paris, *Présence africaine*, 1967, 364 et 385.

<sup>100</sup> IZARD M., *op. cit.*, p. 505.

<sup>101</sup> En ce sens, KIBUEY M., *op. cit.*, pp. 23 et ss.

58. Ainsi, nous verrons qu'à travers ces prestations fiscales fournies sous formes de dations, les produits apportés, notamment le cauris, provenaient des différentes activités des sujets du roi ou du chef et généralement il s'agit des activités liées à la terre (1) et d'autres formes de droit diverses (2).

### *1. Les impôts rattachés à la terre*

59. Il convient ici de s'interroger sur le fonctionnement du pouvoir fiscal du roi ou du chef en matière foncière avant d'évoquer la variété des prestations dues.

60. S'agissant du fonctionnement du pouvoir fiscal du chef en matière foncière, le droit d'imposer reconnu au chef sur les activités liées à la terre, vient de ce que le chef est partout considéré comme le symbole de la terre possédée par son groupe. Il joue à l'égard de celui-ci le rôle d'une sorte de dépositaire ou d'administrateur universel de la terre ; il répartit entre les chefs de famille les portions de terre que ceux-ci redistribuent à leur tour entre les membres du groupe familial.

En tant qu'autorité dans la société qu'ils représentent et dirigent, il revient aux chefs et aux rois d'y maintenir la cohésion et la paix sociale. C'est cela qui exprime le rôle prépondérant qu'ils ont sur la terre et surtout parce qu'ils vivent dans ces sociétés où la majorité vit de l'agriculture. Le droit coutumier africain de la terre n'a donc pas les mêmes notions que le droit européen. Considérée dans la perspective de l'idée du droit anglais selon laquelle tout le sol du Royaume-Uni est la propriété de la couronne et que chaque propriétaire tient son droit de celle-ci, le chef ou le roi africain n'a même en théorie aucun droit comparable qu'il exerce, seulement sur les terres de la communauté qu'il dirige des pouvoirs d'administration générale<sup>102</sup>. Dans ces conditions, le chef n'est qu'un administrateur des biens collectifs dont il ne peut disposer et sur lesquels il n'a pas plus de droit que les autres membres de la communauté qu'il dirige. Comme l'a fort bien souligné H. Labouret, « dire que la terre est au chef et au prince, c'est donc simplement affirmer qu'elle appartient au clan et au groupement territorial »<sup>103</sup>. Ces fonctions d'administrateur lui confèrent certains droits car elles constituent une charge publique. C'est pour cette raison que le chef opère un prélèvement. Ce prélèvement peut prendre plusieurs formes qui peuvent aller du simple travail accompli sur les domaines du chef jusqu'à des

---

<sup>102</sup> OLAWALE E., *La nature du droit coutumier africain*, Paris, Présence africaine, 2000, p.185.

<sup>103</sup> LABOURET H., *Paysan d'Afrique occidentale*, Paris, Gallimard, 1941, pp.28 et 59.



prestations en nature ou en argent<sup>104</sup>. Aussi, la plupart des coutumes prévoient que le chef peut demander à la collectivité qu'il dirige d'accomplir certains travaux sur ses propres terres. Le plus souvent, il a droit à des prestations en nature ou en espèce.

**61.** Concernant la variété des prestations foncières, malgré la diversité des noms, cet impôt foncier se rencontre dans beaucoup de sociétés d'Afrique noire traditionnelle précoloniale. Chez les Yatenga (Bassin de la Volta Blanche) on désignait sous le nom de "Mudri", nous rapporte Michel Izard, « un impôt en mil payé par chaque chef de famille (Yir Kasura) après les récoltes, dans le mois de "tiido", à raison d'une mesure par unité familiale, le grain étant apporté au chef de village pour être conduit jusqu'au palais royal »<sup>105</sup>. Après la conquête, cet impôt se mue en dons cérémoniels des "napasum".

Au royaume de Louango, au Congo, tout individu était tenu de verser une partie de sa production économique (manioc, sel, poisson, gibier) au chef ou au roi. Chez les Wolofs du Sénégal, sous la Monarchie, le souverain qui était propriétaire supérieur des terres du royaume, recevait à ce titre des redevances foncières. Sous la monarchie, il y a deux sortes de redevances qui trouvent leur source sous le lamanat : les redevances ordinaires, annuelles, revêtant le caractère de rente foncière. En ce qui concerne les redevances d'installation, "ndalu", elles étaient versées au "laman" ou "boroom-low" par le paysan qui recevait une parcelle, "dog" à défricher et à exploiter<sup>106</sup>. De la même manière, le souverain recevait des redevances pour les domaines qu'il concédait sur les terres de la couronne.

**62.** Alors qu'au début de la monarchie les "laman" qui étaient relativement indépendants gardaient pour eux l'essentiel de ces redevances, ils ont été obligés par la suite avec la centralisation du pouvoir et l'accentuation de son caractère guerrier, de satisfaire les exigences de plus en plus lourdes du souverain. Mais sous cette forme on peut dire que la rente foncière tendait à se confondre avec l'impôt en nature, comme les autres prélèvements fiscaux. Ainsi, le "dieuk" qui en pays wolof était une prestation viagère et annuelle dans le cadre de la concession des terrains et ayant une valeur contractuelle, va devenir au cours des temps un impôt, passant de sa nature contractuelle à la nature politique et changeant par le fait même de fondement. Ces prestations qui au départ ont pour but de contracter une alliance, consistent en des présents de caractère symbolique relevant des rapports de voisinage, et ils vont subir des distorsions qui vont s'opérer dans le cadre du système politique centralisé aboutissant au détraquement entier

---

<sup>104</sup> Cf. BUSTA

<sup>105</sup> IZARD M., *Gens du pouvoir, gens de la terre*, op. cit. p.500

<sup>106</sup> BARA DIOP A., *La société wolof, tradition et changement occidentale*, Paris, Karthala, 1981, op. cit. p. 181.

du système. Aussi, le "dieuk" va d'abord être perturbé dans son premier fondement : "il devient un cadeau d'hommage" et peut être entendu comme une prestation de nature purement politique en insistant sur l'aspect hiérarchique de relations établies<sup>107</sup>. Les redevances foncières étaient essentiellement supportées par les "bandoolo" qui ne pouvaient être "laman" et ne possédaient que des droits d'usage sur les parcelles qu'ils exploitaient.

**63.** Avec la naissance et le développement de la hiérarchie, les redevances foncières sont devenues des impôts en nature difficiles à différencier des autres prélèvements fiscaux. Leur importance apparaissait moins grande du fait même qu'un pouvoir politique centralisé avait prévalu sur un pouvoir foncier local qui n'était pas devenu féodal. Selon le témoignage de M. Cheik Tidiane Sy « la tradition orale nous apprend que ces redevances avaient tout au début un caractère essentiellement symbolique. En effet, les paysans n'étaient tenus de remettre aux lamanes qu'une gerbe de mil, un moyen de leur rappeler qu'ils n'avaient aucun droit éminent sur le sol qu'ils cultivaient »<sup>108</sup>. Ce n'est que plus tard, sans doute parce que l'État voulait se procurer des ressources pour faire face aux dépenses que nécessitait le fonctionnement de ses institutions, qu'il transforma la gerbe de mil en véritable redevance en nature. Ce changement est venu surtout du fait des guerres incessantes qui nécessitaient beaucoup de moyens.

**64.** Au Burundi, l'imposition des céréales initialement circonscrite dans les limites du royaume "historique" zone favorable à la culture du sorgho, fut étendue au fur et à mesure des conquêtes au royaume "élargi". Cependant le sorgho venant mal dans certaines régions soumises, un versement équivalent en haricots se substituera peu à peu à la céréale. Dès le 19<sup>ème</sup> siècle, la culture des haricots s'est étendue sur presque tout le pays. Les prestations en sorgho peuvent entraîner indirectement une fonction sur d'autres biens. La cérémonie annuelle de bénédiction des semailles constituait certes un obstacle sérieux à la substitution d'une autre plante au sorgho comme base de la redevance, mais le rituel était assez ouvert (puisque le roi était dispensateur de tous les biens) pour qu'on modifiât au besoin la fiction de la découverte originelle, au profit du haricot (le mythe masquant déjà la substitution du sorgho à l'éleusine, plante associée aux rituels lignagés prédynastiques). Les transformations culturelles affectèrent bien le système des redevances mais de manière simple : le pouvoir utilisa les ressources des plantes nouvelles pour intensifier le prélèvement d'un surplus sur les plantes anciennes.

---

<sup>107</sup> LEROY-BEAULIEU P., *Traité de la science des finances*, 2 vol., Paris, 1912, p.209.

<sup>108</sup> SY C. T., *La confrérie Sénégalaise des Mourides, Un essai sur l'islam au Sénégal*, Paris, *Press africaine*, 1969, p.79.

65. A côté du sorgho, l'imposition de la bière venait réaffirmer explicitement le droit de l'autorité politique sur chaque propriété foncière. La redevance consiste en une cruche de la bière de sorgho environ de 40 à 50 litres. L'emploi de cruches de cette contenance quelle que soit la taille de l'exploitation foncière, montre que la prestation est égale pour tous<sup>109</sup>. Se distinguant des autres prestations exigées à des dates décidées à l'avance, la bière de la terre peut être versée n'importe quand dans l'année. En dehors du sorgho et de la bière, les redevances foncières au Burundi prenaient aussi quelquefois la forme des noix palmistes (gazi), mais limitée pour des raisons climatiques à la bordure du Tangampika où les palmerais prolifèrent. La redevance en sel est une des contributions rattachées à la terre et dont la pratique a eu lieu notamment au Burundi. Cette contribution en sel se rencontrait également au royaume du Kayor où les mines de sel de Cagnac dans le Ndiander, surtout celle de Gandiolais, avaient représenté pour le "Bomba" une source importante des recettes avant d'être disputées au lamane des lieux, le "thieme", par le "Brack" et le "Dama"<sup>110</sup>.

66. Dans le royaume Banoum, on apportait entre autres au roi d'autres denrées alimentaires telles que le maïs, le mil, de l'huile<sup>111</sup>. Dans le royaume du Congo au XVe siècle, le tribut était payé en toile de raphia et ivoire<sup>112</sup>.

## 2. Les droits rattachés aux autres formes d'activités :

67. Il s'agit essentiellement des droits liés à l'élevage, aux activités commerciales, à la pêche et à la chasse, et ceux liées aux activités de justice et de police.

68. Les droits liés à l'élevage, dans les zones où cela était possible, ceux qui s'y consacraient s'acquittaient de leurs impôts avec les produits de l'élevage. Chez les wolofs du Sénégal, les pasteurs devaient fournir chaque année des têtes de bétail dont le nombre dépendait de la dimension de leurs troupeaux, sans qu'il y ait dans ce cas aussi de taux déterminé<sup>113</sup>. Au Burundi, les redevances en vaches étaient dues annuellement par les éleveurs ; elles reflétaient

---

<sup>109</sup> BOTTE R., *Burundi : de quoi vivait l'État ?*, Paris, *École des Hautes Études en Sciences Sociales (EHESS)*, 1988, p. 192.

<sup>110</sup> Cf. DIAGNE P., *op. cit.*, p.105.

<sup>111</sup> TARDITS C., *le royaume Bamoum*, Paris, A. Colin, 1980, p.775.

<sup>112</sup> DURAND B., *Histoire comparative des institutions*, Dakar, NEA, 1983, p.339.

<sup>113</sup> Dans chaque province habitée par des pasteurs, un percepteur appelé « jaalige » levait l'impôt sur le bétail. Cf. BARA DIOP A. *op. cit.*, p. 192.

la division sociale du travail et touchaient, à ce titre, surtout les Batsutsi<sup>114</sup>. A l'exception de "l'imbu", elles remplaçaient les autres redevances générales. Le modèle de prélèvement ne différait pas du versement spécial destiné à reconnaître l'autorité du prince lors de succession au pouvoir soit une vache par troupeau de bétail comportant au moins dix bêtes adultes. Les Batsutsi pauvres, n'ayant que deux ou trois vaches, étaient réunis en groupe pour payer la bête "d'ingorore" (impôt) ; ils restituaient un veau ou une génisse à celui d'entre eux qui avait fourni la bête adulte. Les possesseurs de grands troupeaux n'étaient pas obligés de payer plus d'une bête mais ils avaient intérêt à ne pas s'en tenir là.<sup>115</sup> Cette redevance et les autres "dons" en bétail évoluent déjà au sein de formes plus complexes de dépendances que le simple impôt en bière ou en sorgho : à terme, elle appelle et provoque en général la relation politique plus personnelle.

**69.** Pour les droits liés aux activités commerciales, selon le témoignage de Pathé Diop, au Kayor on appelait "coutumes" des prélèvements sur les transformations menées avec les négociants étrangers qui prenaient à côté des "Dioutu" (taxe sur les marchés locaux) une importance accrue.<sup>116</sup> Les droits étaient normalement de 10% sur la quantité de marchandises importées que l'on payait aux rois africains. De plus, on payait 3% aux officiers du roi.<sup>117</sup>

**70.** Au Kayor, les droits rattachés à la pêche et à la chasse, l'ivoire et les autres produits de la chasse d'un gibier encore abondant à l'époque, contribuent de même que certains produits forestiers tels que l'huile et le vin de palme, à alimenter le trésor des détenteurs du pouvoir.<sup>118</sup> Les produits de l'eau, du poisson notamment, étaient tout aussi perçus.<sup>119</sup>

**71.** Quant aux produits servant à la chasse, leur acquittement se justifie par les droits royaux sur le gibier, qui s'appliquent par la réservation de certains morceaux du gros gibier, les défenses ou l'une des défenses (en général celle qui touche le sol après l'abattage des éléphants) parfois, les viscères réputés avoir valeur pharmaceutique ou toxicologique.

---

<sup>114</sup> Les Tutsis ou Tutsi sont un groupe de populations habitant la région des Grands Lacs africains. Historiquement, ils ont été souvent appelés Watutsi, Watusi, Wahuma ou Wahima. Les Tutsis comme les Hutus font partie des populations Banyarwandas et Barundi, et résident au Rwanda et au Burundi. Ils constituent environ 15 à 20 % de la population au Rwanda et au Burundi. Les Tutsis comme les Hutus parlent des langues bantoues : le Kinyarwanda au Rwanda et le Kirundi au Burundi.

<sup>115</sup> DELACAW, cité par BOTTE R., *op. cit.* p. 96.

<sup>116</sup> DIAGNE P., *op. cit.*, p.192.

<sup>117</sup> BARA DIOP A., *op. cit.* p.192.

<sup>118</sup> DIAGNE P., *op.cit.* p.105.

<sup>119</sup> *Ibidem.*

72. Les droits liés aux activités de justice et de police, les amendes infligées aux populations et aux individus reconnus coupables de forfaits ou de crises se rencontraient chez les wolofs.<sup>120</sup> Les amendes judiciaires étaient également perçues dans le royaume du Congo.<sup>121</sup> Selon Pierre Alexandre, les amendes pénales n'ont pas en théorie de caractère fiscal, mais il peut arriver qu'un chef en abuse pour se procurer des ressources grâce à des fausses accusations.<sup>122</sup>

Concernant les Bamiléké du Cameroun, une des sources intarissables des revenus pour les chefs est constituée par les amendes perçues par le service de justice.<sup>123</sup> A côté de ces prestations qui se traduisaient par un don de quelque chose au chef ou au roi, il y a des prestations qui consistaient à rendre un service donné.

73. Après avoir démontré que les pratiques fiscales de l'époque précoloniale reposaient sur des croyances et des rites volontaires, nous verrons à présent que derrière ces actes résidait une contrainte qui les poussait à agir.

## *§ 2. Du volontariat à la contrainte de l'impôt*

74. Durant la période précoloniale, les actions posées par les individus vis-à-vis du roi ou du chef, résultaient de la croyance aux ancêtres et aussi de l'appartenance à la communauté. De ce fait, le souverain recevait des présents de toutes formes de ses sujets en guise de respect ou de soumission. Ces prestations étaient portées volontairement vers le souverain sous forme de don et de cadeau.

75. Cependant, nous verrons que même si ces prestations avaient souvent une apparence de don, elles se faisaient de façon obligatoire et périodique, qui tendait à leur conférer un caractère obligatoire (A). De plus, nous verrons que ces prestations qui à la base étaient des cadeaux, s'exécutaient plutôt sous forme de corvées (B).

---

<sup>120</sup> ALEXANDRE P., *Les Africains*, Paris, éd. Lidis, 1981. p.28 ; Les Wolofs constituent une ethnie d'Afrique de l'Ouest vivant principalement au Sénégal d'où ils sont originaires et représentent la majorité de la population. Ils sont aussi présents en Mauritanie. En Afrique, ils ont souvent émigré dans la sous-région notamment en Gambie, au Mali, en Côte d'Ivoire, au Gabon, en Europe et en Amérique du Nord, où la diaspora sénégalaise est bien implantée.

<sup>121</sup> DURAND B., *op. cit.* p.339.

<sup>122</sup> ALEXANDRE P., *op. cit.* p.209.

<sup>123</sup> KWAYEB E., *Les institutions de Droit public du pays Bamiléké (Cameroun Evolution et régime actuel)*, Paris, LGDJ, 1960, p.71.

## A - L'impôt Don, Une prestation fiscale « Obligatoire » ?

76. Pour Paul SEKA, le caractère volontaire du don ou de l'impôt peut être mis en doute dans certaines hypothèses<sup>124</sup>. Selon lui, en réalité le don qui accompagne toute salutation au chef ou au roi, publique ou privée, est obligatoire en référence au code général de la civilité qui régissait les pratiques durant cette période<sup>125</sup>. Dans ces conditions, le "cadeau" au roi ne peut pas être toujours regardé comme une contribution volontaire. L'obligation morale de l'impôt marque profondément le pouvoir du chef et l'organisation sociale. Malgré la diversité des structures étatiques, l'autorité du chef revêt un caractère religieux très accusé. L'obligation morale de l'impôt marque profondément le pouvoir du chef et de l'organisation sociale. Celui-ci résulte soit de l'origine surnaturelle qu'on attribue de la dynastie du souverain, soit du charisme plus marqué de ce dernier fondé sur des qualités personnelles, voire surnaturelles et magiques<sup>126</sup>.

Cette forte sacralisation de l'autorité du chef renforce la légitimité du pouvoir et maintient les membres du groupe dans l'obéissance totale. Elle conduit finalement les populations à un type de comportement et de relations avec le pouvoir. Le cas de nombreuses ethnies en Côte d'Ivoire<sup>127</sup> qui collectaient toutes sortes de denrées au profit du roi ou chef, celui des Kongo ou Zaïre, utilisant le "hubongo"<sup>128</sup> pour manifester leur attachement au roi ; l'existence du Zakar, aumône légale perçue au Soudan en 1507, à la fois comme un impôt et une œuvre de bienfaisance<sup>129</sup> sont significatifs à un double point de vue, car l'impôt était avant tout un "don" dans ces sociétés et aussi la notion d'impôt y était imprégnée d'une essence morale très forte.

77. Qu'elle soit versée au profit du souverain ou au profit de la communauté, la créance d'impôt revêt un caractère original. Son évaluation ne nécessite aucune formule particulière. Seule la fonction sociale ou humanitaire de l'impôt est déterminante dans l'évaluation de l'impôt. Ce dernier est établi non pas au vu d'une déclaration souscrite et susceptible d'être contrôlée, mais par le contribuable lui-même. En réalité, cette liberté n'est pas totale, elle est soumise à un certain contrôle social interne<sup>130</sup>, c'est-à-dire le choix et la qualité des présents.

---

<sup>124</sup> SEKA P., *Le mimétisme fiscal des États d'Afrique*, thèse de droit, Lille, 1993, p.41.

<sup>125</sup> *Ibidem*.

<sup>126</sup> SEKA P. *op. cit.* p.42.

<sup>127</sup> Attié, Abbey, Baoulé, Koulango, Guéré, Sénoufo etc.

<sup>128</sup> Le hubongo est une pièce de raphia.

<sup>129</sup> Voir en sens KIBUEY M., *L'influence de la fiscalité européenne sur le système fiscal du Zaïre*, thèse de doctorat, Paris 2, 1978 ; AKASHA A., *op. cit.*, p. 36.

<sup>130</sup> En ce sens, cf. DIOP C. A., *op. cit.*, pp. 103 et ss ; IZARD M., *op. cit.*, pp. 494 et ss.

Bien souvent, la fixation des tarifs est établie en majeure partie conformément à des pratiques traditionnelles très anciennes. C'est le cas par exemple des quantités de présents à apporter<sup>131</sup>.

**78.** Dans ce système assez sommaire, la dette fiscale repose exclusivement sur la cellule familiale. Aucune initiative n'émane d'aucune administration. Quoique sur le plan individuel, le fait générateur crée la charge fiscale et implique une obligation de payer. L'individu n'a aucune démarche à faire. C'est au chef de famille, administrateur naturel et légal du patrimoine, investi de tous les pouvoirs et de toutes les initiatives économiques du groupe, qu'il appartient d'arrêter les conditions et les modalités de versement. Dans les grandes organisations politiques, l'administration de l'impôt reste également fruste. C'est aussi au chef qu'il incombe de collecter l'impôt auprès de chacun des membres de sa cellule et d'assurer le transport jusqu'au lieu de paiement. Il est à la fois un auxiliaire et un intermédiaire du fisc. Mais le caractère familial du paiement de l'impôt fait du chef de famille le redevable légal. Il se justifie par ailleurs par le fait que le produit du champ ou de la pêche est le résultat d'un travail collectif ou que la propriété est presque toujours collective.

**79.** Au pays Yatenga, par exemple, pour lever l'impôt sur les grains (le Mudri), le roi et les notables ne disposaient pas d'un corps spécialisé de fonctionnaires royaux. Hors du domaine royal, le pouvoir central ne peut jamais que s'en remettre aux pouvoirs locaux qui se font lourds ou légers aux sujets en fonction bien moins d'ordres venus d'en haut que de considérations locales. Dans le royaume tout se fait au nom du roi mais loin du roi. Les chefs locaux ont une grande liberté d'action par rapport au pouvoir royal, et une faible marge de manœuvre par rapport à leurs sujets<sup>132</sup>. Le mode de perception de l'impôt assis sur l'action de nombreux intermédiaires pose en clair le problème de rendement des recettes fiscales. Si certains auteurs<sup>133</sup> attribuent la modicité de l'impôt à l'abondance de la matière fiscale, celle-ci semble être davantage liée à l'imperfection du système de recouvrement<sup>134</sup>. En effet, la procédure de recouvrement (la longue chaîne d'intervenants), le comportement des agents chargés de la perception ont une incidence notable incontestable sur le faible montant de l'impôt. La question du rendement des prestations fiscales par rapport à l'inadéquation du mode de perception a été remarquablement perçue par Michel Izard dans les lignes ci-après : « Les vieilles familles de chefs locaux n'avaient certainement pas intérêt à jouer la force contre le pouvoir, et le roi y

---

<sup>131</sup>DIOP C. A., *op. cit.*, pp. 103 et ss ; IZARD M., *op. cit.*, pp. 494 et ss.

<sup>132</sup> En ce sens, IZARD M., *op. cit.*, p.504.

<sup>133</sup> Cf. DIOP C. A., *op. cit.* p. 62; IZARD M., *op. cit.* p.505.

<sup>134</sup> Sur la question, IZARD M., *op. cit.* pp. 501 à 504.

perdait. Le pouvoir des chefs locaux était dur, mais cette dureté était à la mesure de leur voracité, et le roi y perdait. Le souci du paysan : donner le moins possible au chef ; le souci du chef : recevoir le plus possible du paysan et donner le moins possible au roi ». <sup>135</sup>

**80.** Mais le paiement collectif de l'impôt ne signifie pas que les personnes habilitées à collecter l'impôt étaient toujours libres dans l'exécution de cette tâche. Ainsi, dans le royaume de Dahomey<sup>136</sup>, les responsables politiques et administratifs devaient se soumettre au contrôle d'un corps composé d'une fille du roi et de deux fonctionnaires chargés de vérifier s'ils payaient correctement leur tribut au roi<sup>137</sup>. Le paiement de l'impôt a un caractère permanent ; il s'étend sur toute l'année.

**81.** Aussi, nous verrons que le caractère contraignant de ces pratiques se révèle davantage par leur accomplissement périodique sous forme de corvées.

## B - Des prestations fiscales exercées sous forme de corvées

**82.** Elles portent soit sur les travaux champêtres **(1)**, soit sur les constructions de cases, de barrières ou autres tâches **(2)**.

### *1. Les travaux champêtres incombant à tous les individus*

**83.** Chez les bamiléké du Cameroun, les prestations en corvées concernaient tout le monde. Aussi, les femmes elles-mêmes n'échappant pas aux corvées, certains travaux leur étaient exclusivement réservés : arrachage du chaume pour couvrir les toits des cases construites par les hommes, nettoyage des pistes fréquentées par le chef ou le labourage des champs personnels du souverain. <sup>138</sup> Une fois par an, chaque femme mariée doit apporter à la chefferie une fraction de ses récoltes de maïs, de haricots, d'arachides<sup>139</sup>.

Dans le royaume Yatenga, les habitants des différents villages venaient travailler sur les champs royaux. « Chaque journée réunissait environ 300 travailleurs de cinq ou six villages.

---

<sup>135</sup> IZARD M., *op. cit.* p.505.

<sup>136</sup> Le royaume du Dahomey est un ancien royaume africain situé dans le sud-ouest de l'actuel Bénin entre le XVII et la fin du XIX siècle.

<sup>137</sup> En ce sens, BRUYARD J., *op. cit.* p.62.

<sup>138</sup> BRUYARD J. *op. cit.* p. 62.

<sup>139</sup> *Ibidem.*



Un même travailleur ne participant pas à plus de deux journées au cours d'une même saison agricole »<sup>140</sup>. Au Burundi, l'exécution des travaux dans les champs du roi requiert un grand nombre de bras mais la prestation ne touche, à chaque appel, qu'un individu par enclos (de la même manière, l'exemption ou le remplacement vaut pour l'enclos) : cette organisation du travail repose évidemment sur les structures familiales, mais on peut également penser que la densité sans doute ancienne de la population permis de circonscrire le sur-travail dans les limites tolérables pour la majorité des enclos.<sup>141</sup> Selon Émile Mworoha, l'alimentation de la cour du roi burundais était essentiellement assurée pour la mise en culture des terres appartenant en propre au roi et gérées sous le contrôle d'une reine par des intendants cuisiniers ou servantes, responsables des greniers.<sup>142</sup>

Contrairement au cas Camerounais, ici ces travaux collectifs concernaient dans les familles requises, exclusivement les hommes valides et non les femmes, malgré l'expérience agricole de ces dernières.<sup>143</sup> La convocation aux travaux champêtres s'organisait selon un rythme mensuel (le mois lunaire, base du calendrier agricole) dans la mesure où chaque chef devait fournir des travailleurs au moins une fois par mois, soit au minimum 12 jours par an, ce qui reviendrait à partir d'une estimation très modeste de 6 hommes valides par unité familiale élargie à seulement deux jours par an et par homme. Concrètement, à chaque opération culturale (labourage, semailles, sarclage, récoltes ...) les petits chefs du roi envoyaient un jour une équipe de travailleurs chacun leur tour. L'unité de travail était donc la tâche d'un jour, c'est-à-dire d'une demi-journée, les activités agricoles s'arrêtant à l'heure du "retour des veaux", c'est-à-dire entre midi et quatorze heures. Les unités exigibles variaient selon les saisons agricoles : les besoins étaient particulièrement forts au moment des moissons et surtout des labours, plus faibles pour les sarclages et pratiquement nuls à certains moments.<sup>144</sup> Cette obligation est encore un avatar de la fête annuelle de bénédiction de semailles : « les gens semaient le sorgho chez le roi (et par extension chez les princes) parce que celui-ci les autorisait à semer sur leurs propres champs »<sup>145</sup>.

---

<sup>140</sup> IZARD M., *op. cit.* p.48.

<sup>141</sup> BOTTE R., *op. cit.* p.301.

<sup>142</sup> MWOROHA E., *op. cit.* p.760.

<sup>143</sup> *Ibidem.*

<sup>144</sup> *Idem*, p.761.

<sup>145</sup> BOTTE R., *op. cit.* p.301.

## 2. Les travaux de construction et de réfection des résidences royales

**84.** Au Burundi, la construction des enclos royaux ou princiers représentait sans conteste la charge la plus lourde au nombre de journées de travail par individu. L'édification d'une résidence avec ses dépendances exige en effet, un travail considérable et peut prendre des mois : les bois doivent être coupés au loin<sup>146</sup>. Le nombre de résidences royales ou "mimba" (intérieur au nombre de domaines) dépasse la trentaine. Quant aux princes, ils n'en possèdent pas autant : sept ou huit selon le nombre de leurs épouses, et souvent moins. Lorsqu'il fait construire ou réparer l'un de ses enclos, le roi ou le prince fait convoquer par circonscription et les exécutants ne s'y rendent pas au même moment sur le lieu de travail mais s'y relaient. Le chantier est divisé en secteurs de travail, en fonction de l'inégalité des circonscriptions politiques réparties entre les différents chefs et leurs hommes. Les chefs à leur tour fractionnent ces parts entre leurs représentants pour aboutir finalement à une division du travail par colline. La surveillance s'en trouve facilitée autant, car « tout le monde doit travailler sérieusement puisqu'on est avec "l'hamagazi" qui nous connaît tous ». <sup>147</sup> Cette organisation du travail reposait sur une tâche déterminée à accomplir mais sans impératif de temps : « la construction pouvait durer deux semaines ou un mois » <sup>148</sup>. Enfin, pendant la durée des travaux, chacun doit subvenir à ses besoins. Ceux qui habitent à proximité du chantier rentrent et leurs familles leur apportaient de quoi manger. <sup>149</sup>

S'agissant des Bamiléké du Cameroun, les hommes « peuvent être requis pour l'exécution de certains travaux : construction des cases tombant en ruines » <sup>150</sup>. Nous avons noté que cette pratique était courante chez les Banoum <sup>151</sup>. En effet, les travaux d'entretien du palais étaient dus « parce que l'édifice était considéré comme un bien de la collectivité : construire la demeure du roi signifiait que le pays donnait à son chef les moyens d'exercer ses fonctions ». <sup>152</sup>

**85.** Le système fiscal tel qu'il apparaît dans la société traditionnelle fait entrer en jeu un nombre d'acteurs dont les fonctions varient selon une hiérarchie prévue par la charte fondamentale léguée par les ancêtres.

---

<sup>146</sup> BOTTE R., *op. cit.* p.302.

<sup>147</sup> *Ibidem*.

<sup>148</sup> *Idem*, p.304.

<sup>149</sup> Information rapportée par Rumana, un informateur, cité par J. B. FOTSING. *op. cit.*, p.66.

<sup>150</sup> KWAYEB E., *op. cit.*, p.71.

<sup>151</sup> Les Bamouns sont un peuple d'Afrique centrale établi à l'ouest du Cameroun, dans la région du Grassland où vivent également les Bamilékes et les Tikar, proches d'eux par leurs ancêtres communs, leurs structures sociales voisines et leurs langues. Ils vivent de l'artisanat, du commerce et de l'agriculture.

<sup>152</sup> TARDITS C., *op. cit.*, p.775.

**86.** En plus du passage de l'impôt don à l'impôt tribut, nous verrons dans la section suivante que la mutation des fondements du prélèvement de l'impôt s'est également manifestée par le passage de l'impôt coutumier à l'impôt légal.

## ***Section 2. De l' « impôt » coutumier à l'impôt légal***

87. En Afrique précoloniale, l'impôt était une notion qui reposait sur des rites et des pratiques traditionnelles<sup>153</sup>. Avec l'avènement de la colonisation, toutes ces pratiques ont connu de grands changements, sinon une éradication.

En effet, elles ont été remplacées par un système nouveau et moderne<sup>154</sup>. L'impôt ne sera plus désormais une obligation morale basée sur la soumission à un chef ou roi, mais plutôt une obligation légale et structurée, émanant des accords entre les souverains africains et les nouveaux occupants.

88. Nous verrons ainsi que cet impôt qui se pratiquait sur la base des *us* et coutumes (**Paragraphe 1**), a muté en obligation légale durant la période coloniale (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. L'impôt coutumier, une pratique fondée sur des us et coutumes***

89. Selon une définition aujourd'hui admise, l'impôt est un « prélèvement pécuniaire requis des contribuables d'après leurs facultés contributives et qui opère, par voie d'autorité, un transfert patrimonial définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la réalisation des objectifs fixés par la puissance publique »<sup>155</sup>. À partir de cette définition on peut se demander si l'impôt dans sa forme actuelle a existé en Afrique précoloniale. En effet, pour que l'on puisse parler d'impôt, il faut la réunion de l'ensemble de ces éléments constitutifs. En Afrique, nous constatons qu'avant l'impôt moderne, il existait des formes de prélèvement, bien qu'organisés, mais ne cadrant pas avec la notion d'impôt au sens strict et moderne du terme<sup>156</sup>.

90. Nous verrons que l'impôt coutumier était un prélèvement non obligatoire d'une part (**A**) et que d'autre part, en plus d'être non pécuniaire, il n'était pas toujours destiné à servir pour tout le groupe (**B**).

---

<sup>153</sup> SEKA P., *op cit.* p. 33.

<sup>154</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op.cit.* p. 35.

<sup>155</sup> M. GASTON JEZE, le professeur P.-M. GAUDEMET, cités par BETCH M., *Droit Fiscal*, Paris, Vuibert, 4<sup>ème</sup> édition, 2012, p.7.

<sup>156</sup> SEKA P., *op. cit.*, p.33.

## A - Un prélèvement non obligatoire

91. L'impôt étant une prestation requise par voie d'autorité, les notions de volontariat ou de dation à l'époque précoloniale nous interpellent quant à l'existence de l'impôt en Afrique durant cette période. Pour parler d'impôt il faut la présence de la contrainte et de l'autorité. Or, pour ce qui de l'époque précoloniale, le caractère contraignant n'est pas toujours observé dans la mesure où ici, l'impôt apparaît comme un acte politique, notamment, comme un attribut sacré d'un pouvoir sacré<sup>157</sup>.

En effet, pour Jean Baptiste Fotsing, ces gestes provenant des peuples seraient dus au fait qu'il a fallu recourir à la stratégie du mythe pour mettre en place des cérémonies annuelles de compensation. Ceci, facilitant la prise de conscience du groupe en tant qu'entité homogène empêchant par là même l'éclatement de l'unité<sup>158</sup>. Dans ce contexte, l'impôt va apparaître comme un acte d'allégeance à renouveler annuellement à l'égard du chef politique, intermédiaire entre les ancêtres et les hommes. Au Burundi précolonial, les modalités de prestations d'allégeance fiscale au roi pouvaient se faire sous forme d'envoi régulier des denrées ou par la participation régulière à des corvées des hommes, des produits, des travaux.<sup>159</sup>

Il s'agit donc d'une organisation tribulaire originale. « Ces redevances (...) étaient vécues comme une condition spécialisée, comme une participation flatteuse de la famille concernée au pouvoir royal et non extorsion »<sup>160</sup>. Payer l'impôt ici se dit « saluer le chef » ; atténuant l'aspect contraignant, on parle d'aller saluer le chef et lui offrir un cadeau, notamment en mil<sup>161</sup>.

92. Pour Pierre Alexandre<sup>162</sup> le tribut se démarque ici de l'impôt en ce que sa signification est beaucoup plus politique qu'économique, car avec l'impôt c'est fondamentalement manifester une allégeance. Aussi, l'objet remis en tribut, rituel payé par certains aux chefs descendants d'une population conquise ou d'une dynastie renversée, s'analyse comme un rachat fictif des droits des vaincus sur leur terre. Assez généralement c'est au cours d'une cérémonie sacrificielle que s'opère l'acte d'allégeance. Ainsi, chez les Mossi<sup>163</sup> existe le "Filikienga", une sorte de fête annuelle au cours de laquelle tous les chefs viennent renouveler

---

<sup>157</sup> FOTSING J. B., *op. cit.*, p. 46.

<sup>158</sup> *Ibidem*.

<sup>159</sup> *Ibidem*.

<sup>160</sup> MWOROHA E., *Redevance et prestations dans les domaines royaux au Burundi précolonial*, cité par FOTSING J. B., *idem*. p.46.

<sup>161</sup> Cf. IZARD, *Gens du pouvoir, gens de la terre*, cité par FOTSING J. B., *Ibidem*.

<sup>162</sup> ALEXANDRE P., *op. cit.* p.209.

<sup>163</sup> Les Mossi sont un peuple d'Afrique de l'Ouest établi au centre du Burkina Faso et nord du Ghana, du Togo, du Bénin et de la côte d'Ivoire.

au "Mogho Naba" (le roi), leur hommage de fidélité et le pacte social<sup>164</sup>. Chez les Bariba<sup>165</sup>, on retrouve dans le même sens, le "Gani", fête annuelle qui assure l'unité du royaume et le maintien d'un certain contrôle social sur le pays. Lors de ces fêtes, chaque prince responsable de province, de village ou de quartier, apporte sa contribution ou précisément celle de la province aux cérémonies, puis ces dons sont distribués à tous les participants. Le Gani est « l'occasion de renouveler les liens d'allégeance et pour le souverain, d'exercer une pression sur les groupes désireux de se séparer du chef-lieu »<sup>166</sup>. C'est surtout l'occasion de procéder au recouvrement de l'impôt, acte d'allégeance.

**93.** La notion d'obligation ne se fait pas ressentir en parlant d'impôt précolonial, car les actions sont surtout basées sur le mythe. Qu'advenait-il alors si ces prestations ne s'observaient pas par ruse, par mégarde ou par impossibilité, dans la mesure où il y a une absence de contrainte et de sanctions ?

Paul Seka nous répond qu'en Afrique précoloniale, l'impôt était surtout considéré comme un fait institutionnel fondé sur l'appartenance à une communauté<sup>167</sup>. L'acceptation et la soumission volontaire aux obligations fiscales se justifient aussi aisément à propos des sociétés traditionnelles d'Afrique. Le principe de l'acceptation de l'impôt prend une signification particulière compte tenu de l'importance de la notion de devoir communautaire et de solidarité qui régissent ces États. L'attachement des membres de la collectivité à l'égard des principes politiques, le niveau de spontanéité et de sincérité dans l'exécution du devoir fiscal y sont très renforcés et constituent un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation politique et sociale. L'impôt est donc un fait social qui se justifie par le seul fait de l'existence d'une communauté<sup>168</sup>.

**94.** Cependant, dans sa distinction de types d'impôt durant la période précoloniale, il nous révèle un impôt « soumission » qui a également régné durant cette époque<sup>169</sup>. Mais, bien que contraignant, cet impôt ne se confond pas avec l'impôt légal car il s'agissait non seulement d'une forme d'esclavage mais aussi d'une pratique qui se limitait aux tâches, au dépouillement ou à la discrimination. En effet, selon Paul Seka, cette forme d'impôt est née dans une période

---

<sup>164</sup> Cf. DURAND B., *Histoire comparative des institutions*, Dakar, NEA, 1983, p.367.

<sup>165</sup> Les Bariba sont une population d'Afrique de l'Ouest vivant au nord du Bénin et également dans une moindre mesure au Nigéria et au Togo.

<sup>166</sup> DURAND B., *op. cit.* p.367.

<sup>167</sup> SEKA P., *op. cit.*, p.34.

<sup>168</sup> L'impôt est donc un fait institutionnel dont la réalisation résulte moins de l'exécution d'un contrat plus ou moins tacite, que de l'accompagnement d'un devoir, d'une obligation inhérente à l'ordre social.

<sup>169</sup> SEKA P., *op. cit.*, p.45.

de turbulence politique qu'ont connue les sociétés africaines de l'époque<sup>170</sup>. L'impôt « soumission » est l'un des éléments ou l'une des caractéristiques qui ont amorcé inexorablement la transformation de l'environnement politique, économique et social des sociétés africaines. C'est un élément préfiguratif de ce que devait être la forme définitive de l'impôt actuel. L'avènement de l'impôt « soumission » est lié aux conditions politiques et sociales exceptionnelles qui ont été provoquées par la pénétration étrangère et par les conquêtes à partir du 17<sup>ème</sup> siècle<sup>171</sup>. Les obligations nées des turbulences (guerres ou conquêtes) vont radicalement modifier le paysage politique et social de ces territoires. Des rapports de type nouveau vont s'établir au sein du groupement. Le système fiscal va s'en trouver, lui aussi, profondément modifié. Ces nouvelles données de la vie politique et sociale vont imposer aux populations conquises une participation accrue aux charges publiques. Cet accroissement de charges se traduit par une contribution spéciale auprès des populations, pour financer les efforts de guerre ou les nouvelles charges « publiques » engendrées par l'extension territoriale. De l'aggravation des charges, du nouveau type de relations sociales naît une notion d'impôt entièrement nouvelle. C'était notamment le cas des États musulmans d'Afrique<sup>172</sup>.

**95.** La notion d' « impôt » durant la période précoloniale en Afrique nous interpelle également quant à la nature de celui-ci ainsi qu'à sa finalité.

## B - Un prélèvement non pécuniaire et d'un intérêt général relatif

**96.** Durant la période précoloniale, les prélèvements n'avaient pas une forme pécuniaire **(1)** et leur finalité était relative quant à la question de l'intérêt général **(2)**.

### 1. Un prélèvement non pécuniaire

**97.** « L'impôt est réglé en argent et non en nature, par le versement de sommes appartenant aux contribuables qui sont, dans la plupart des cas, des personnes privées, mais qui peuvent être également de personnes publiques (...) »<sup>173</sup>. Le caractère non pécuniaire et en

---

<sup>170</sup> *Ibidem*.

<sup>171</sup> A ce sujet, voir BRUNSCHWIG H., *L'avènement de l'Afrique noire*, Paris, Armand Colin, 1963, pp. 179 à 183.

<sup>172</sup> Cf. ARDANT G., *op. cit.*, pp. 448 et ss.

<sup>173</sup> DE QUELEN H., *Leçons de théorie générale de l'impôt*, Paris, collection « Leçon de droit », éditions-éllipses, juillet 2021.

nature de l'impôt à l'époque précoloniale en Afrique, illustre parfaitement la nécessité de relativiser l'existence d'un « impôt » à cette époque.

En effet, dans la définition attribuée à Gaston Jèze et complétée par Georges Vedel, l'impôt est présenté comme « une prestation de valeurs pécuniaires (...) »<sup>174</sup>. Or, dans des travaux effectués par bon nombre de chercheurs, Jean Baptiste Fotsing par exemple consacre une partie de sa recherche à un essai sur la pratique fiscale traditionnelle. À partir de ce travail, nous avons vu que les prestations fiscales s'effectuaient sous forme de dations, des dons en nature tel que le *mil* chez les Yatenga au Burkina Faso, *manioc et gibier* chez les Louango au Congo ou le *lamanat* chez les wolofs au Sénégal, etc.<sup>175</sup>.

98. Mais le caractère non pécuniaire de l'impôt durant l'époque précoloniale en Afrique n'est pas isolé car cette forme de prestation existait durant une période où il ne régnait pas de paiement en « argent »<sup>176</sup>. En effet, la monnaie étant inexistante, Jean Baptiste Fotsing nous rappelle que la ponction apportée en guise d'impôt était sous forme de *cauris*<sup>177</sup>. Tandis qu'en Afrique précoloniale les prestations fiscales n'étaient pas pécuniaires, en France, à la fin du XIV<sup>e</sup> siècle, la fiscalité était composée d'impositions à caractère régulier comme la gabelle : impôt sur le sel, les marcs : impôt personnel sur chaque membre de la commune, les taxes professionnelles qui frappaient les ventes de marchandises, et à caractère irrégulier comme les « fouages » à payer au duc sur l'autorisation des états du duché en quatre termes : pâques, mai, juillet et septembre, et d'impositions prélevées pour les besoins courants de la cité ou pour édifier ou restaurer les fortifications et remparts protégeant les villes.<sup>178</sup>

## 2. Un prélèvement d'intérêt général relatif

99. En plus du caractère non pécuniaire de l'impôt coutumier, nous relevons également une relativité quant à la finalité de sa redistribution. En effet, Nous avons vu que l'impôt était un fait social lié à l'existence d'une communauté et que ceci lui confère un rôle social évident. Mais l'impôt n'avait pas la même signification qu'on lui reconnaît aujourd'hui. L'une de ses

---

<sup>174</sup> BARBE V., *l'essentiel de l'introduction au système fiscal français*, Paris, Gualino, 2015, p.15.

<sup>175</sup> FOTSING J. B., *Le pouvoir fiscal en Afrique*, thèse de droit, Lille, 1991, p. 52.

<sup>176</sup> Le franc CFA est né le 26 décembre 1945, jour où la France ratifie les accords de Bretton Woods et procède à sa première déclaration de parité au Fonds monétaire internationale (FMI). Il signifie alors "franc des Colonies Françaises d'Afrique". Source : Banque Centrale des États de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO).

<sup>177</sup> FOTSING J. B., *op. cit.*, p.54.

<sup>178</sup> BETCH M., *op. cit.*, p.34.



finalités est la couverture des charges publiques ou encore, d'une quelconque manière, la redistribution auprès des contribuables. Dans tous les cas, l'impôt est dû au profit de la communauté.

**100.** Or, à l'exception de quelques cas extrêmement rares dans lesquels les recettes fiscales étaient utilisées au profit de la communauté entière (structures sociales moins étendues), l'impôt était affecté exclusivement à l'entretien de la classe dirigeante en compensation des lourdes responsabilités politiques qu'elle assurait<sup>179</sup>. En effet, l'ancien royaume du Yatenga offrait une structure sociale fortement stratifiée. Le rang de chacune des classes la composant était apprécié différemment suivant qu'elle avait ou non un lien avec la famille royale. Les gens qui ne faisaient pas partie de la famille du roi ou qui n'étaient pas reconnus comme tels étaient des personnes faisant partie de la « basse » classe. De ce fait, il s'agissait des couches sociales corvéables à merci et fortement mise à contribution sur tous les plans. Ils devaient fournir tout ce qui était nécessaire à l'entretien et à la consommation de la famille royale.

Ces prestations fournies à un seul profit ne seraient-elles pas simplement des « corvées » comme le qualifie Jean Baptiste Fotsing<sup>180</sup> ? car les « Corvées » se définissent dans l'histoire comme "un travail gratuit que les serfs devaient au seigneur"<sup>181</sup>. Les forgerons devaient par exemple fournir au roi et aux membres de la cour des ustensiles de cuisine, des outils, des armes, la poudre de fusil, le bois de cuisine des épouses royales, les bracelets de celles-ci, les mortiers, pilons. Ils ont aussi l'exclusivité de certaines tâches tels le terrassement et le travail de charpenterie.

Les membres de la famille royale avaient à leur disposition des loyaux serviteurs qui remplissaient les différentes tâches quotidiennes. Les travaux champêtres et de réfection du palais étaient exécutés périodiquement par les habitants des districts composants le royaume. La notion de tâche d'utilité publique de même que celle de couverture de charges de la communauté révélaient une signification particulière au pays Yatenga. Le roi devait recevoir plus qu'il n'en donnait.

**101.** La question de savoir à qui profite des prestations fournies ne se pose pas, car nous avons vu que la royauté en était bénéficiaire. L'impôt étant un fait social lié à l'existence d'une communauté<sup>182</sup> ou un acte purement sacrificiel<sup>183</sup>, les populations devaient s'en acquitter pour

---

<sup>179</sup> FOTSING J. B., *op. cit.*, 58.

<sup>180</sup> *Idem*, p. 63.

<sup>181</sup> *Le petit Robert*, nouvelle édition millésime, 2012.

<sup>182</sup> SEKA P., *op. cit.*, p.34.

<sup>183</sup> FOTSING J. B., *op. cit.* p.42.

confirmer leur allégeance. Mais qualifier ces prestations d'« impôt » nous interpelle car la finalité de l'impôt est le profit de la communauté. Dans l'ancien régime français par exemple, la perception des premiers impôts, que ce soit sous la forme d'offrande ou de tributs, n'a pu être possible qu'à la faveur de la conjonction de plusieurs éléments (...) et une conscience de l'intérêt général ayant pour finalité la réalisation d'œuvres communes<sup>184</sup>.

Ce profit serait-il finalement l'appartenance au groupe social ? ou l'intercession du chef auprès des dieux pour le maintien de la paix et la fructification des récoltes ?

**102.** Ayant montré que l'impôt coutumier était dépourvu de toute forme d'obligation légale, nous verrons à présent la différence avec l'impôt colonial qui lui ne reposait pas sur des rites mais plutôt sur des normes légales.

## *§ 2. Du caractère obligatoire de l'impôt colonial*

**103.** Le caractère obligatoire de l'impôt durant la période coloniale va se manifester d'une part, par le changement de sa conception **(A)**, et, d'autre part, par l'évolution de la notion d'obligation dans sa perception **(B)**.

### **A - Un nouveau concept d'impôt légal**

**104.** Dans son processus d'implantation dans les colonies, le nouvel impôt français s'est affirmé du fait de son fondement, sa conception et sa fonction<sup>185</sup>. En effet, pour Fidèle Mengue Me Engouang, l'impôt est non seulement un tribut, mais aussi une obligation contractuelle à travers la doctrine coloniale. C'est sur ces deux idées que le nouveau pouvoir a tenté de bâtir sa légitimité politique<sup>186</sup>. À travers l'impôt-tribut, le système colonial apporte un bouleversement au système initialement en place. Désormais, payer l'impôt devient une obligation. Les peuples africains ne sont plus face aux rites et pratiques qui reposaient sur la crainte des dieux, mais à une obligation juridique.

---

<sup>184</sup> DE QELEN H., *op. cit.*, p. 11.

<sup>185</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *Contribution à l'étude de la fiscalité du Gabon*, thèse de droit, Paris I, 1979, p.13.

<sup>186</sup> *Idem.* p.11.

**105.** Selon Gilchrist Anicet Nzenguet Iguemba, cela n'était accepté de plein gré par aucun peuple<sup>187</sup>. La présence de l'occupant français n'avait pas été accueillie avec faveur par les populations d'Afrique<sup>188</sup>. Pour imposer, le colonisateur a dû recourir à diverses méthodes, divers moyens visant à établir la légitimité politique du système<sup>189</sup>. En effet, dans l'esprit des autorités coloniales, le paiement de l'impôt par l'indigène est le témoignage de sa soumission. Mais cette soumission qui régnait en général durant la période coloniale est la réalité fiscale de nos jours.

C'est donc par le prélèvement fiscal que l'administration coloniale va asseoir sa légitimité politique, gage de l'efficacité et de la pérennité de son action. Le prélèvement fiscal apparaissait alors comme l'expression matérielle et tangible de l'influence française et de l'adhésion des populations au pouvoir colonial. Et au-delà de son intérêt purement fiscal, l'impôt devait surtout avoir valeur de symbole et traduire la soumission de ceux qui le paient<sup>190</sup>.

Pour lui donner un caractère régulier et légal, l'impôt n'était réclamé qu'à la suite de pourparlers entre le fisc et les chefs<sup>191</sup>. Bien que ces pourparlers dussent aboutir à la conclusion de conventions écrites, le rôle que jouaient désormais les souverains des anciens royaumes et chefferies d'Afrique était désormais secondaire. Ainsi, du point de vue juridique, le principe du consentement à l'impôt était-il respecté, puisque le prélèvement fiscal procédait d'un contrat passé entre le contribuable et l'administration<sup>192</sup>.

**106.** Pour Fidèle Mengue Me Engouang, l'impôt tribut, dans sa conception contractuelle, n'a pas toujours été considéré comme un « versement obligatoire » et « sans contrepartie directe »<sup>193</sup>. Au contraire, selon lui, c'est par l'idée de contrepartie que certains<sup>194</sup> ont tenté de justifier l'obligation fiscale : résultant d'une convention tacite entre l'État et les membres de la

---

<sup>187</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op.cit* p.123.

<sup>188</sup> C'est ce qu'il ressort, par exemple, des circulaires du Gouverneur Général Merlin des 1<sup>er</sup> et 27 août 1909 (J.O.C.F. des 1<sup>er</sup> août et 1<sup>er</sup> septembre 1909) et de plusieurs rapports des autorités coloniales du Gabon ; voir également REMONDO M., *l'organisation administrative du Gabon de 1843 à nos jours*, thèse pour le Doctorat de droit public, Université de Paris, 1970, pp. 42-43.

<sup>189</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op. cit.*, p.11.

<sup>190</sup> Voir en ce sens ROUGET F., *l'expansion coloniale au Congo Français*, Paris, Larose, 1906, pp.501 et ss ; voir également le discours du Gouverneur Général Merlin à l'ouverture de la session ordinaire d'octobre 1910 du conseil de Gouvernement de l'A.E.F. (J.O.A.E.F. du 15 octobre 1910, pp.517 et ss) ; voir enfin l'exposé des motifs du projet du budget local du Gabon, exercice 1912, présenté par le Lieutenant-Gouverneur Georges POULET.

<sup>191</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op. cit.*, p. 13.

<sup>192</sup> *Ibidem*.

<sup>193</sup> ARDENT G., *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Revue française de sociologie, 1966, p.21.

<sup>194</sup> Entre autres, DUPONT DE NEMOURS, Emile de GIRARDIN, Leroy – BEAULIEU, MIRABEAU, MONTESQUIEU, cités par TIXIER G. et GEST G., *Droit fiscal*, Paris, L.G.D.J., 1976, pp.4 et 5 ; et par SCHNERB R., *Deux siècles de fiscalité française (XIXe - XX siècles)*, Mouton, Paris, La Haye, 1973, pp.79 et 80.

collectivité<sup>195</sup>. L'impôt serait d'une part, la prime de l'assurance contractée par le citoyen auprès de la puissance publique pour se prémunir contre les risques de la société, et d'autre part, le prix des services rendus à l'individu par l'administration. Ainsi, sont apparues les notions d'impôts-assurance ou d'impôt-prix par opposition à celle d'impôt-devoir<sup>196</sup>.

**107.** La contrepartie fiscale résulterait aussi des services rendus aux citoyens par l'État et ce service peut être d'ordre général ou particulier<sup>197</sup>. L'impôt serait la juste rétribution des services publics sociaux. Les avantages qui découlent de ces services et de l'organisation administrative en général sont multiples. C'est donc aux usagers principalement intéressés de participer aux frais de fonctionnement par l'impôt. La conception contractuelle de l'obligation fiscale appelle cependant quelques observations : en admettant, comme l'affirmait les tenants de cette théorie, qu'il y a accord tacite entre l'État et les contribuables quant à la rétribution du service rendu, le prix n'en est pas moins fixé et perçu d'autorité par l'État<sup>198</sup>. La notion de contrat ne saurait donc s'appliquer ici. De plus, l'absence de proportionnalité entre le service rendu par l'État et le sacrifice financier (ou en nature) du contribuable, rend plutôt impropre l'idée de contrepartie.

**108.** Le système fiscal colonial s'était différencié du système préexistant en Afrique par le caractère de l'impôt qui n'était plus un acte coutumier mais légal qu'il fallait accomplir. Nous verrons qu'en plus de ça, le nouveau système était dorénavant encadré, car les impositions s'opéraient de manières règlementée et légale.

## B - Un impôt règlementé et légalisé

**109.** D'après l'article 5 du décret du 15 janvier 1910 portant création du Gouvernement Général de l'A.E.F. (Afrique Équatoriale française), aucun impôt ne pouvait être perçu sans l'accord des autorités métropolitaines ; et tous les arrêtés pris par le Gouverneur Général en matière fiscale devaient être transmis à Paris<sup>199</sup>.

---

<sup>195</sup> L'influence du "contrat social" de Jean Jacques ROUSSEAU n'est sans doute pas étrangère à cette conception particulièrement courante aux XVIII et XIXème siècles.

<sup>196</sup> Voir TIXIER G. et GEST G. *op. cit.*, pp.4 et 5.

<sup>197</sup> MENGUE ME ENGOUANG F. *op. cit.*, p.16.

<sup>198</sup> *Ibidem*.

<sup>199</sup> *Ibidem*.

**110.** Aux termes du décret du 30 décembre 1912 sur le régime financier des colonies, toutes les contributions directes ou indirectes, autres que celles approuvées par les autorités compétentes étaient formellement interdites. Et tout agent contrevenant à cette interdiction devait être poursuivi comme concussionnaire<sup>200</sup>. Aucun impôt ne pouvait donc être légalement perçu avant son approbation<sup>201</sup>. La perception de l'impôt devenait ainsi une pratique règlementée et suivie qui était basée sur les décrets régissant les colonies. Cela nous permet de constater que contrairement aux anciennes pratiques, le système fiscal ne tenait plus sur des rites, ni sur la volonté des individus, mais sur la base d'éléments formels.

Ce principe est resté en vigueur durant toute la période coloniale. Il a surtout été mis en relief après 1946<sup>202</sup>. En effet, les délibérations prises en matière fiscale par les assemblées locales du Gabon ou par le Grand Conseil de l'A.E.F. ne devenaient définitives et ne pouvaient être rendues exécutoires qu'après approbation expresse ou tacite du ministre de la France d'Outre-Mer<sup>203</sup>. Les modalités de cette approbation ont été fixées par l'article 36 du décret n°46-2374 du 25 octobre 1946 portant création d'assemblées représentatives en A.E.F., et par l'article 41 de la loi du 29 août 1947 relative aux Grands Conseils de l'A.E.F. Au terme de cet article, la matière fiscale était encadrée et structurée car c'était dorénavant un processus suivi, dans la mesure où les mesures fiscales se voyaient être décidées et approuvées<sup>204</sup>.

**111.** En ce qui concerne le fondement de l'approbation, elle s'inscrivait dans le cadre du pouvoir de tutelle et de contrôle des agents locaux de la colonie par les autorités métropolitaines. Elle devait, entre autres, permettre au ministère des colonies<sup>205</sup> de veiller au respect des règles de compétence et des conventions internationales, d'empêcher les doubles taxations possibles par les autorités locales du Gabon d'une part et les autorités supérieures de Brazzaville d'autre part.

**112.** Toujours dans le cadre réglementaire, Fidèle Mengue Me Engouang nous rapporte que l'impôt pouvait être désapprouvé ou annulé non seulement pour cause d'illégalité<sup>206</sup>, mais encore pour des raisons d'opportunité dont le Ministre seul était juge. Sous réserve des conditions de forme dans lesquelles la décision devait être prise, les textes n'ont en effet pas

---

<sup>200</sup> Article 76 du décret du 30 décembre 1912 sur le régime financier des colonies.

<sup>201</sup> *Idem.* Article 74.

<sup>202</sup> MENGUE ME ENGOUANG F. *op.cit.*, p.58.

<sup>203</sup> MENGUE ME ENGOUANG F. *op.cit.*, p.58.

<sup>204</sup> Article 76 du décret du 30 décembre 1912 sur le régime financier des colonies.

<sup>205</sup> Il a pris le nom de ministre de la France d'Outre-Mer après 1946. Cf. MENGUE ME ENGOUANG F. *Idem.* p. 59.

<sup>206</sup> MENGUE ME ENGOUANG F. *op. cit.*, p. 59.

prévu de restrictions aux pouvoirs conférés au Ministre<sup>207</sup>. N'étant tenu par l'observation d'aucun principe précis, il avait par conséquent le libre choix des motifs pour lesquels l'approbation pouvait être accordée ou refusée.

L'approbation était en principe destinée à sauvegarder tous les intérêts en cause : pour le contribuable d'abord, elle devait constituer une garantie contre l'arbitraire de l'administration locale<sup>208</sup>. Elle devait lui donner la certitude de s'acquitter d'une imposition parfaitement légale. Le pouvoir discrétionnaire du ministre des colonies en la matière était cependant de nature à rendre sceptiques certains contribuables avisés de la colonie<sup>209</sup>. L'intervention du Parlement français dans la procédure d'approbation eût été en ce sens très souhaitable ; et nul doute qu'elle eût davantage apporté aux contribuables cette certitude de la légalité de l'impôt.

L'approbation présentait aussi une sérieuse garantie pour les agents locaux : elle les mettait en effet à l'écart de tout soupçon de la part des contribuables. De plus, l'administration locale n'était plus obligée de modifier brusquement ou de rapporter une législation fiscale qu'elle pouvait considérer comme définitive. Il semble, par conséquent, que l'approbation était une nécessité pour tous. En ce qui concerne la procédure d'approbation<sup>210</sup>, il convient de faire la distinction entre le mode de prélèvement sur la base de l'assiette et les règles de perceptions<sup>211</sup> d'une part, et les tarifs<sup>212</sup> d'autre part.

**113.** Le caractère règlementé du système fiscal colonial marque le changement des pratiques qui étaient dorénavant structurées en Afrique. De plus, la capitation va marquer le système fiscal dans la colonie par la soumission de tous les individus et revenus au nouveau système d'imposition.

---

<sup>207</sup> *Ibidem*.

<sup>208</sup> *Ibidem*.

<sup>209</sup> *Idem*. p. 60.

<sup>210</sup> Pour une étude détaillée de la procédure d'approbation de l'impôt, voir DOUBLET P., *Traité de législation fiscale dans les Territoires d'Outre-Mer*, Tome I, Sirey, Paris, 1951, pp.71 à 109.

<sup>211</sup> Conformément au décret du 25 octobre 1946 et à la loi du 29 août 1947, les délibérations prises par le Grand Conseil de l'A.E.E.F. ou par les assemblées locales du Gabon sur le mode d'assiette et les règles de perception des impôts, taxes et contributions de toute nature, y compris les droits d'exportations et importation, et les droits d'octroi de mer, relevant de leur compétence, n'étaient applicables qu'après avoir été approuvés par décret en Conseil d'État.

<sup>212</sup> Le décret du 25 octobre 1946 et la loi du 29 août 1947 ont prévu pour les délibérations du Grand Conseil de l'A.E.E.F. ou des assemblées locales du Gabon concernant les tarifs fiscaux, une procédure d'approbation analogue à celle qui était appliquée aux délibérations sur les règles d'assiette et de perceptions, avec des conditions de temps identiques et des conditions de formes cependant moins rigoureuses. Le délai d'approbation était le même : quatre-vingt-dix jours à compter de la date d'arrivée des délibérations au ministère de la France d'Outre-Mer ; date d'arrivée qui, comme en matière de règles d'assiette et de perception, devait être notifiée au Président de l'assemblée intéressée. Mais la différence essentielle avec la procédure d'approbation des règles d'assiette et de perception concerne l'intervention du Conseil d'État. Alors qu'en matière de règles d'assiette et de perception, la consultation du Conseil d'État était de rigueur, ici, elle apparaît plutôt comme une exception.

## ***Conclusion du chapitre I***

**114.** Au travers de l'étude du système fiscal précolonial en Afrique, il apparaît que celui-ci était basé sur les *us* et coutumes de ces différents peuples<sup>213</sup>. Ces derniers ayant à leur tête des souverains vis-à-vis desquels ils étaient soumis, ceux qui organisaient la vie des sociétés. Parmi ces modes d'organisation, il y avait des pratiques assimilées à un système fiscal qui étaient encadrées par des rites et coutumes<sup>214</sup>. Ces pratiques durant cette époque se manifestaient par des dons, qui très souvent s'assimilaient à une contrainte.

**115.** La notion d' « impôt » reste toutefois ambiguë à cette période, dans la mesure où son application ne cadrerait pas toujours avec les éléments définitionnels de l'impôt moderne tels que sa finalité, car nous avons vu que les actions posées ne profitaient pas toujours à l'ensemble de la communauté<sup>215</sup>. Cependant, avec la venue des nouveaux occupants, la pratique fiscale a connu une mutation de sens dans ses fondements mais aussi dans ses techniques.

---

<sup>213</sup> "A sa mise en place dans le États d'Afrique, la fiscalité européenne n'a pas trouvé un vide". Cf. M. KIBUEY, cité par SEKA P., *op. cit.*, p. 33.

<sup>214</sup> *Ibidem*.

<sup>215</sup> FOTSING J. B., *op. cit.*, 58.

## CHAPITRE II : LA MUTATION DES TECHNIQUES DU PRÉLÈVEMENT FISCAL

**116.** Durant la période précoloniale en Afrique, il existait une forme de prélèvement qui reposait sur un apport en nature de biens en guise d'allégeance<sup>216</sup>. Cette pratique reposant essentiellement sur la tradition n'était pas encadrée de façon réglementaire et les perceptions n'étaient pas toujours effectives<sup>217</sup>. L'établissement et l'influence d'une nouvelle civilisation vont donc inculquer une toute autre vision de l'impôt dans ces pays à travers une organisation un peu plus complète<sup>218</sup>.

**117.** Ce changement technique du système fiscal dans les colonies se traduit par l'universalité et la personnalisation des prélèvements d'une part (**Section 1**), et par le passage d'un prélèvement essentiellement en nature à un impôt pécuniaire d'autre part (**Section 2**).

---

<sup>216</sup> ALEXANDRE P. *op. cit.*, p. 209.

<sup>217</sup> KIBUEY M. *op. cit.*, pp. 23 et ss.

<sup>218</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.*, p. 71.



## ***Section 1. L'universalité et la personnalisation du prélèvement***

**118.** Conçu comme un moyen évolué d'imposition, le système fiscal colonial a su s'enraciner dans les pays d'Afrique de par sa technique et sa finalité. Tandis qu'il était groupé et pas forcément identifiable durant le règne exclusif des rois et chefs de groupement, l'impôt colonial va être précisé et personnalisé.

En effet, dans ces sociétés sans civilisation, les prélèvements se pratiquaient sous une organisation différente de celle apportée par l'administration coloniale<sup>219</sup>. Cette dernière va procéder à l'identification des populations imposables pour aboutir à ses fins (**Paragraphe 1**). L'imposition se faisant sur des revenus différents, l'administration en place ne va pas manquer de les distinguer eux aussi pour une catégorisation des revenus (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. De l'identification nécessaire des contribuables***

**119.** L'évolution du système fiscal en Afrique s'est entre autres manifestée par une imposition personnelle des individus. En effet, l'administration fiscale coloniale a permis d'identifier les contribuables mais aussi de les soumettre à un prélèvement personnalisé.

Cette organisation de la politique coloniale a conduit à l'instauration de la capitation, impôt lié à l'individu (**A**). Nous verrons cependant que pour le respect des tâches d'intérêt général il a été mis en place un impôt de prestation, certes effectué en groupe, mais accompli de façon individuelle (**B**).

#### **A - L'impôt de capitation, une obligation liée à l'existence de l'individu**

**120.** La capitation fut l'un des principaux impôts de l'Ancien Régime. Elle fut instaurée juste après l'occupation des colonies du Cameroun et du Gabon par la France. David Mokam

---

<sup>219</sup> SEKA P. *op. cit.* p. 33.

nous rapporte que l'impôt de capitation n'était pas une innovation pour le Cameroun, car l'administration allemande le prélevait par le passé mais sous une autre forme<sup>220</sup>.

Si l'on en croit Marcel Marion, la capitation a été le premier pas vers l'égalité de l'impôt. Pour lui, la date de 1695 inaugure une nouvelle période dans notre histoire financière car la création de la capitation émane uniquement de la nécessité : « seuls les extrêmes besoins du Trésor déterminèrent le gouvernement, après plusieurs tâtonnements et remaniements dont l'histoire serait trop longue à faire, à recourir à cet expédient dont le principal mérite était à ses yeux de n'avoir pas été employé, et par conséquent de n'être pas usé <sup>221</sup> ». En Afrique, notamment au Cameroun et au Gabon, elle fut instaurée pour les besoins de la politique coloniale en ayant pour principe de frapper chaque individu du seul fait de son existence et indépendamment de sa situation matérielle<sup>222</sup>. En effet, selon Fidèle Mengue Me Engouang, « l'impôt de capitation reposait sur chaque adulte capable de travailler » ou à défaut, « sur la case réellement habitée <sup>223</sup> ». À cet instant, nous voyons que l'impôt devient personnel et touche individuellement tous les individus en âge de travailler et de payer l'impôt. La capitation obligeait les populations à travailler et à gagner de quoi payer<sup>224</sup>.

**121.** Dans les classifications de l'impôt faites par Christophe De La Mardière, nous retenons que l'impôt personnel prend en considération la personne du contribuable<sup>225</sup>. Il est donc présent en Afrique durant la période coloniale et la prise en compte des individus est désormais apparente. La capitation a bien permis de faire une distinction entre les personnes en fonction de la situation personnelle de chacun. Les impositions de masse n'étaient plus d'actualité, chaque individu était tenu de respecter l'obligation à laquelle il était soumis selon sa situation, la prise en compte de sa famille ou des dépenses du foyer<sup>226</sup>. C'est dans ce même élan que l'on retrouve chez Tixier et Gest : « il est tenu compte de l'importance quantitative des facultés contributives, et celles-ci sont appréciées par rapport à la situation personnelle du contribuable, spécialement par rapport à sa situation familiale <sup>227</sup> ».

---

<sup>220</sup> MOKAM D. *L'impôt de la capitation et la crise économique de 1929 au Cameroun sous administration française*, Annales de la FALSH de l'Université de Ngaoundéré, vol. IV, 1999, p. 20.

<sup>221</sup> MARION M., *op. cit.*, p. 49.

<sup>222</sup> MENGUE ME ENGOUANG F. *op. cit.*, p. 91.

<sup>223</sup> Arrêté du 11 février 1902, article 2.

<sup>224</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.*, p. 64 ; Journal officiel des Territoires occupés de l'Ancien Cameroun 1916-1917, p.3.

<sup>225</sup> DE LA MARDIERE C., *Droit fiscal général*, Paris, Flammarion, 2015, p.29.

<sup>226</sup> *Idem.* p. 30.

<sup>227</sup> TIXIER G. et GEST G., *op. cit.* p. 99.

**122.** L'impôt de capitation était donc personnel et des exemptions ont été prévues par l'arrêté du 13 mars 1902. En effet, selon la situation et les types de personne il fallait donc aménager la soumission à l'impôt. Ainsi, dans les colonies les enfants, les femmes<sup>228</sup>, les vieillards et les infirmes, les indigènes jouissant du statut civil et politique métropolitain, les membres de la légion d'honneur, les titulaires de la médaille militaire (ainsi que leur famille, au sens français du terme, à partir de 1914) et les indigènes régulièrement commissionnés au service de l'État ou de la colonie, échappaient à l'impôt<sup>229</sup>.

Son taux était variable en fonction des « traités » ou « conventions » passés avec les chefs indigènes, des ressources constatées dans chaque région, de la richesse des populations, de leur degré de développement et de "civilisation", parfois du sexe des contribuables, mais surtout des besoins budgétaires du moment. Au Cameroun, selon l'article 4 de l'arrêté du Commissaire Fourneau du 30 décembre 1916, ce tarif était fixé à dix (10) francs par tête et par an<sup>230</sup> ; au Gabon, conformément à l'article 3 de l'arrêté du 11 février 1902, ce tarif ne devait être ni inférieur à 1 franc par indigène et 2 francs par case, ni supérieur à 3 francs par indigène et 6 francs par case<sup>231</sup>.

Pour David Mokam, le tarif de l'impôt de capitation émanait des propositions des chefs de circonscription qui s'appuyaient sur l'évaluation des ressources des individus, et n'était donc pas une règle générale<sup>232</sup>. Les contribuables étaient repartis par groupe et selon leur fortune<sup>233</sup>. C'est en ce sens qu'il revient sur le tarif de l'impôt dans une des circonscriptions du Cameroun appelée Ngaoundéré<sup>234</sup>, où par exemple les hommes payaient six (6) francs et les femmes trois (3) francs<sup>235</sup>. À travers cette analyse, nous voyons que le tarif de l'impôt de capitation dans les colonies était établi à la suite des évaluations propres à chaque circonscription et en fonction des moyens.

---

<sup>228</sup> Les femmes devinrent imposables à partir de 1909, avec l'arrivée du Gouverneur Général MERLIN ; cf. sa circulaire du 27 août 1909 (J.O.C.F. du 1<sup>er</sup> septembre 1909), suivie de son arrêté du 30 septembre 1909 fixant définitivement les règles de l'impôt indigène.

<sup>229</sup> Sur l'étendue réelle de ces exemptions, et les difficultés d'application de l'article 2 de l'arrêté du 11 février 1902 (compte tenu de l'ambiguïté du terme « adulte en état de travailler » dans un pays où l'État civil faisait encore défaut), voir BAFOUETELA R. *op. cit.*, pp. 154 – 155.

<sup>230</sup> MOKAM D., *op. cit.* p. 21.

<sup>231</sup> En 1915, le taux individuel fut pourtant porté à 10 francs dans les circonscriptions de la côte, et à 7,50 francs dans l'intérieur du pays, cf. COQUERY – VIDROVITCH C., *Le Congo au temps des grandes compagnies concessionnaires*, Paris-La Haye, Mouton, 1972, p. 138.

<sup>232</sup> MOKAM D. *op. cit.* p. 21.

<sup>233</sup> *Ibidem*.

<sup>234</sup> Ngaoundéré est une ville du Cameroun, chef-lieu de la région de l'Adamaoua. Elle a été érigée en communauté urbaine de Ngaoundéré en 2008.

<sup>235</sup> *Ibidem*.

**123.** En outre, la capitation était établie par voie de rôles. Ceux-ci dressés par village ou par famille avec indication au chef de la collectivité, comprenaient le total soit des individus, soit des cases imposables, ainsi que le taux de l'impôt en numéraire par habitant ou par case, le mode d'acquittement, et le taux de remise accordé au chef chargé d'en assurer le recouvrement. L'impôt était perçu de préférence en numéraire et quel que soit le mode d'acquittement, un récépissé extrait d'un registre à souche devait toujours être remis à la partie versante<sup>236</sup>.

**124.** Prélevées à travers l'impôt de capitation du simple fait de leur existence ainsi que de leur capacité à travailler, les populations étaient également tenues de respecter d'autres obligations dont un impôt de prestation qui lui était en lien avec l'intérêt général de la colonie.

## B - L'impôt de prestation, une obligation individuelle liée à l'intérêt général

**125.** La soumission de tous les individus à l'impôt colonial s'est manifestée par l'instauration d'un impôt des prestations. Cet impôt, qui n'est pas sans rappeler la corvée médiévale, était copié sur la taxe des prestations métropolitaine établie au profit des collectivités locales<sup>237</sup>. Au Gabon il avait été institué pour l'exécution de certains travaux d'intérêt général, limitativement énumérés par l'arrêté du Lieutenant – Gouverneur du Gabon du 15 décembre 1931<sup>238</sup>.

À cet effet, le programme des travaux d'intérêt local à effectuer devait être établi au mois de juillet de chaque année, pour l'année suivante, par les commandants de circonscriptions. Ce programme devait préciser la part des travaux incombant à chaque village ou groupement. Il était arrêté par le Lieutenant – Gouverneur du Gabon, après d'éventuelles modifications<sup>239</sup>.

---

<sup>236</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op. cit.* p.93.

<sup>237</sup> *Ibidem*.

<sup>238</sup> Exécution de travaux d'hygiène intéressant particulièrement l'état sanitaire des agglomérations indigènes et notamment ceux concernant la lutte contre la maladie du sommeil ; débroussement autour des villes, bourgs et villages ; comblement et nettoyage des marigots ; creusement de puits ; alignement, amélioration nettoyage des habitations et de leurs dépendances ;

-Établissement et entretien des routes, pistes et sentiers de village à village et de marché à marché ;

-Entretien et réparation des ponts traversés par ces routes ;

-Enlèvement des troncs d'arbres, pêcheries abandonnées, herbes et autres obstacles de même nature gênant la circulation dans les cours d'eau, lacs ou lagunes ;

-Entretien des pistes télégraphiques ;

-Construction et entretien des bâtiments administratifs, lorsque les difficultés de communication obligent à les faire en matériaux du pays ;

-Entretien des camps d'aviation, terrain d'atterrissage et gîtes d'étape.

<sup>239</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op. cit.*, p.93.

Le nombre des journées de prestations dues pour l'année était ensuite déterminé dans chaque circonscription, en raison des travaux d'intérêt local à y effectuer. Il ne pouvait dépasser 15 jours par an et par prestataire.

**126.** Les rôles d'impôts étaient constitués et établis par village ou par groupement. Ils faisaient apparaître, entre autres, le nombre de prestataires, celui des exemptés, le nombre des journées de prestations exigibles par individus, et le total des journées de prestation dues par le village ou le groupement. Bien que les rôles étaient établis par groupe, nous soulignons le caractère personnel des prestations car ces derniers servaient à l'identification des individus et au respect des tâches à accomplir.

Le paiement de l'impôt se faisait également en fonction de la capacité à y contribuer. De ce fait, les personnes ne pouvant y honorer étaient simplement exemptées<sup>240</sup>. C'est ainsi que dans la pratique de l'impôt de capitation durant la période coloniale, les femmes, les infirmes, les enfants de moins de quinze ans, les personnes incapables par leur âge de subvenir à leurs besoins, les militaires de toutes armes et de tous grades, les agents de la force publique, les fonctionnaires assurant la direction du réseau routier ou préposés à son entretien, les chefs de tribu, de terre ou de village reconnus par l'administration, les élèves des écoles officielles et autorisés jusqu'à l'âge de 16 ans étaient exemptés d'impôt<sup>241</sup>. Les rôles devenaient exécutoires après l'approbation du Lieutenant – Gouverneur. Toutefois, certains contribuables, sur leur demande, étaient autorisés à racheter leurs prestations<sup>242</sup>. L'option pour le rachat devait porter sur la totalité des journées de prestation. En vue de ce rachat, une décision du Lieutenant – Gouverneur fixait chaque année, la valeur de la journée de prestation. Celle-ci, variable selon les régions, était en principe égale au prix de la journée de manœuvre dans la région intéressée<sup>243</sup>. Les prestations rachetées faisaient l'objet de rôles spéciaux établis

---

<sup>240</sup> *Idem.* p.95.

<sup>241</sup> Article 11 de l'arrêté du 15 décembre 1931.

<sup>242</sup> Il s'agissait :

- des africains assimilés aux européens
- des habitants des centres urbains ou ruraux, déterminés chaque année par décision du Lieutenant – Gouverneur, sur propositions motivées des administrateurs ;
- des indigènes portés sur les rôles de la population flottante ;
- de indigènes employés dans les entreprises privées ;
- des indigènes possédant des cases couvertes en tôles ou en tuiles.
- les indigènes de toutes catégories, appelés à changer définitivement de résidence avant l'accomplissement des prestations en nature réclamées à la collectivité à laquelle ils appartenaient. Cité par MENGUE ME ENGOUANG F., p. 95.

<sup>243</sup> À titre d'exemple, pour l'année 1938, le nombre de journées de travail exigibles des personnes astreintes à l'impôt des prestations était de dix. Le taux de rachat de la journée de prestation, variable selon les régions, était de 3 francs également pour la commune et la subdivision de Libreville ; 3 francs également pour les subdivisions de Port-Gentil et de Lambaréné, et 1,50 franc pour le reste du pays ; cf. Arrêté du 26 novembre 1937, J.O.A.E.F. 1938. *Idem.* p. 96.

nominativement. Ils étaient approuvés, mis en recouvrement et perçus dans les mêmes formes que l'impôt de capitation.

127. Les colonies étaient donc soutenues en partie par les impôts de capitation et de prestation dont s'acquittaient les populations. Nous verrons qu'en plus du fait que ces impôts étaient liés à l'individu, ils étaient également instaurés et destinés à frapper leurs différents revenus.

## *§ 2. De la catégorisation des revenus imposables*

128. De manière raisonnable, l'impôt est prélevé en fonction de la capacité à l'honorer. C'est dans cet esprit que l'administration coloniale a établi un impôt en fonction des revenus de chaque contribuable. Elle a instauré un impôt général sur le revenu (A), nécessitant une classification (B).

### **A - L'instauration d'un impôt général sur le revenu**

129. « La personnalisation de l'impôt vise à réaliser l'adéquation du prélèvement fiscal aux facultés contributives du contribuable. La capacité contributive individuelle est conditionnée d'abord par la quantité de la matière imposable mais elle peut être amputée par les diverses charges notamment les charges familiales que doit supporter le contribuable. Dans un souci de justice fiscale, le tarif est aménagé en fonction de ces deux facteurs »<sup>244</sup>. Ainsi, dans les colonies, l'impôt général sur les revenus ou impôt sur le revenu global institué à partir de 1932<sup>245</sup>, constituait un progrès par rapport aux impôts personnels indigènes. Il comportait en effet un taux progressif et proportionnait davantage la contribution aux facultés de chacun<sup>246</sup>.

L'impôt dû par toute personne habitant la colonie était établi d'après le revenu global annuel réalisé. Il était exigible pour l'année entière à raison de la situation du contribuable au

---

<sup>244</sup> TIXIER G. et GEST G. *op. cit.* p. 1143.

<sup>245</sup> Arrêté du Lieutenant – Gouverneur du Gabon du 14 décembre 1931.

<sup>246</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op. cit.*, p. 96

1<sup>er</sup> janvier<sup>247</sup>. Les personnes arrivant ou partant en cours d'année n'étaient imposables que pour le temps passé dans la colonie, décompté par trimestres indivisibles.

**130.** Tout comme les exemptions énumérées plus haut à l'instar de l'impôt de capitation, il en était de même pour l'impôt général sur le revenu. Au Cameroun il s'agissait, à titre exceptionnel et à l'exclusion de leur famille, des infirmes et les personnes incapables par leur âge de subvenir à leurs besoins ; les femmes ayant quatre enfants vivants ; les brigadiers et caporaux ; les chefs, brigadiers et caporaux, soldats européens de toutes armes ou de tous les corps. De même que les agents assimilés du service actif des Douanes, les militaires indigènes, les gardes régionaux et les agents de police de tous grades en activité de service ; les personnes de passage dans la colonie, n'ayant ni emploi, ni établissement, et y séjournant moins de trois mois. Au Gabon, étaient exemptés les enfants de moins de 15 ans, les élèves des écoles officielles ou autorisées ayant moins de 18 ans sous réserve, pour ceux qui avaient plus de 15 ans, de savoir lire et écrire ou d'être inscrits à une section professionnelle reconnue<sup>248</sup>. Au Cameroun, selon les recherches de certains auteurs, l'exemption des jeunes par rapport à leurs âges diffère. En effet, pour Victor Le Vine par exemple, cette exemption était limitée à 12 ans<sup>249</sup> ; Pour Daniel Abwa, elle l'était à 14 ans<sup>250</sup>.

**131.** « La plupart des impôts actuellement en vigueur dans les pays développés sont des impôts personnalisés. Comme les impôts réels, ils sont assis sur un élément réel (revenu, patrimoine dépense), mais ils sont aménagés *intuitu personae*<sup>251</sup> ». De ce fait, s'agissant du revenu net globale imposable dans les colonies en 1932, son tarif avait donc été fixé en fonction des revenus des contribuables. Ainsi, pour 10.000 et au-dessus, il était de 80 francs ; pour 15.000 et au-dessus, 120 francs ; pour 30.000 et au-dessus, 300 francs ; pour 50.000 et au-dessus, 600 francs ; pour 70.000 et au-dessus, 900 francs ; pour 110.000 et au-dessus, 1800 francs ; pour 150.000 et au-dessus, 2400 francs ; pour 190.000 et au-dessus, 8000 francs et pour 300.000 et au-dessus, 12.000 francs<sup>252</sup>. Les contribuables ayant un revenu inférieur à 10.000 francs devaient acquitter un impôt forfaitairement dont le taux était fixé annuellement par arrêté

---

<sup>247</sup> L'impôt était également dû par toute personne dont la présence était constatée après le 1<sup>er</sup> janvier, lorsqu'elle n'avait pas fourni preuve de son acquittement, pour l'année entière, de l'impôt personnel ou de l'impôt général sur les revenus, soit dans la métropole, soit dans un territoire possédé, protégé ou administré par la France (article 2 de l'arrêté du 14 décembre 1931).

<sup>248</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op.cit.*, p. 98.

<sup>249</sup> LE VINE V. T., *Le Cameroun des mandats à l'indépendance*, vol.1, Paris, *Nouveaux Horizons*, 1970.

<sup>250</sup> ABWA D., *Le lamidat de Ngaoundéré de 1915 à 1945*, thèse de Master's Degree histoire, de Yaoundé, 1980, pp. 331-350.

<sup>251</sup> TIXIER G. et GEST G. *op cit.* p. 99.

<sup>252</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op.cit.* p. 99.

du Lieutenant – Gouverneur pris en conseil d'administration et approuvé par le Gouverneur Général de l'A.E.F. en Conseil de gouvernement<sup>253</sup>.

**132.** On peut également se demander comment s'effectuaient les prélèvements de l'impôt général sur le revenu ? Sur quelles bases les contribuables portaient pour le paiement de cet impôt ? Fidèle Mengue Me Engouang nous rapporte que des rôles étaient établis et ce, de façon nominative. Ainsi, les chefs de famille étaient imposés collectivement pour eux-mêmes et pour les membres de la famille résidant avec eux et redevables d'un impôt d'au moins 80 francs. Mais dans certains cas, les rôles étaient numériques et indiquaient pour chaque village le nom du chef, le nombre des imposables et le montant de la somme à percevoir<sup>254</sup>.

**133.** Pour les contribuables imposés par voie de rôles nominatifs, l'impôt était payable par quart exigible avant la fin de chaque trimestre<sup>255</sup>. Il convient de noter que les employeurs étaient pécuniairement responsables de l'impôt de leur personnel régulièrement inscrit sur les rôles nominatifs.

## B - De l'instauration des impôts cédulaires

**134.** L'instauration des impôts cédulaires dans la colonie fut sans doute inspirée par le système « Caillaux »<sup>256</sup> introduit en France en 1914-1917, et caractérisé par la superposition de deux catégories d'impôts sur le revenu.

Dans les colonies en Afrique, le code général des impôts directs institué par la délibération du Grand Conseil de l'A.E.F. n° 12-51 du 10 mai 1951<sup>257</sup> fait apparaître que le revenu était divisé en quatre cédules : les impôts cédulaires étaient classés en bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ; bénéfices non commerciaux (BNC) ; traitements et salaires ; revenus fonciers. L'impôt sur le revenu global se superposait donc aux impôts cédulaires. À travers cela, nous voyons qu'avec la mise en place de l'impôt colonial, le système fiscal en

---

<sup>253</sup> A titre d'exemple, pour 1932, le taux de l'impôt sur les revenus inférieurs à 10.000 francs, variable en fonction du degré d'évolution économique des circonscriptions, oscillait entre 40 francs pour la commune de Libreville, et 5 francs pour les subdivisions de Lastourville et de Boué, cf. Arrêté du 17 décembre 1931, J.O.A.E.F. du 1<sup>er</sup> janvier 1932. Cf. MENGUE ME ENGOUANG F.

<sup>254</sup> *Idem*, p.100.

<sup>255</sup> Lorsqu'il s'agissait de rôles supplémentaires, l'impôt était payable dans les trente jours suivant la mise en recouvrement du rôle.

<sup>256</sup> La réforme de Caillaux régira la fiscalité française jusqu'en 1949, sinon même, par certains aspects, jusqu'en 1959 et 1970. Elle a fait de son auteur une des personnalités les plus en vue de la classe politique française au début du siècle et associe le nom de Caillaux à l'impôt sur le revenu.

<sup>257</sup> Délibération rendue exécutoire par arrêté du 4 octobre 1951, J.O.A.E.F. du 14 novembre 1951.



Afrique ressemblait déjà à ce qui est pratiqué aujourd'hui. De nos jours, s'agissant du calcul de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, celui-ci est calculé en fonction de chaque source de revenu, donc différencié avec un traitement spécifique et distinct. De ce fait l'on se demande : quel était le traitement applicable à chacun de ces derniers ?

Fidèle Mengue Me Engouang nous répond. D'abord pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, celui-ci était destiné à frapper des professions commerciales, industrielles et artisanales<sup>258</sup>. Il s'appliquait également aux bénéfices réalisés par les planteurs, les exploitants forestiers et miniers. L'impôt était établi chaque année sur la base du bénéfice net réalisé pendant l'année précédente ou dans la période des douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan. Des abattements variables par tranche de bénéfice, étaient en outre appliqués. Pour les contribuables autres que les sociétés, dont le chiffre d'affaires annuel n'excédait pas un certain montant<sup>259</sup>, le bénéfice imposable était fixé forfaitairement. Les sociétés et les individus imposés d'après le bénéfice réel, étaient tenus de remettre à l'inspecteur des contributions directes, avant le 1<sup>er</sup> avril de chaque année, une déclaration du montant de leur bénéfice net de l'année précédente. Le taux de l'impôt était variable selon qu'il s'agissait de particuliers ou de sociétés, de commerçants ou d'autres contribuables. En 1951, ce taux était pour les particuliers commerçants de 19% ; et pour les autres de 17%. Pour les sociétés commerçantes, le taux était de 23% ; et pour les autres de 21%. Les contribuables pouvaient par ailleurs bénéficier de réductions pour charges de famille<sup>260</sup>.

**135.** Ensuite, pour l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, il visait les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'avaient pas la qualité de commerçants, ainsi que toutes opérations lucratives et sources de profits non soumises à un impôt spécial sur le revenu<sup>261</sup>. Le bénéfice net imposable était constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Il existait des abattements analogues à ceux appliqués aux bénéfices industriels et commerciaux. Le taux de l'impôt était en 1951 de 22%. Comme en matière de BIC, les contribuables bénéficiaient de réductions pour charges de famille.

---

<sup>258</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op.cit.* p. 101.

<sup>259</sup> 20 millions de francs s'il s'agissait de redevables dont le commerce principal était de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées, ou de fournir le logement ; 5 millions s'il s'agissait d'autres redevables. Ce chiffre était porté à 30 millions lorsque le redevable exerçait à titre principal la profession d'éleveur ou de planteur.

<sup>260</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op.cit.* p. 102.

<sup>261</sup> *Ibidem.*

**136.** Puis, l'impôt sur les traitements et salaires. Il frappait les revenus provenant des traitements publics et privés, remises, indemnités, gratifications, primes et émoluments de toute nature, salaires, pensions et rentes viagères. Les pensions de guerre, les prestations familiales, ainsi que les allocations familiales spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à une fonction ou à un emploi étaient exonérées. Le revenu imposable était déterminé en tenant compte des retenues pour retraites et sécurités sociales, des majorations de 4% (lorsque le logement était fourni gratuitement) et de 2% (pour les avantages en nature autres que le logement), et de la déduction de 40% (au titre des sujétions résultant du service outre-mer). Des abattements variables par tranche de revenu étaient par ailleurs appliqués. Le taux de l'impôt était en 1951 de 22% et les contribuables bénéficiaient des mêmes réductions pour charges de famille qu'en matière de BIC et de BNC. Lorsque l'employeur était domicilié dans la colonie, l'impôt était perçu par voie de retenue à la source opérée pour le compte du trésor au moment de chaque paiement. Les sommes ainsi retenues devaient être versées dans les quinze jours du mois suivant à la caisse du Trésorier payeur du percepteur ou de l'agent spécial<sup>262</sup>.

**137.** Enfin, les impôts fonciers. Avant l'instauration des cédules, il existait déjà des impôts fonciers<sup>263</sup> qui parfois, sous diverses dénominations, atteignaient davantage le capital foncier et immobilier que les revenus proprement dits de la terre et des immeubles<sup>264</sup>. Successivement, la propriété foncière a ainsi été frappée par une contribution foncière et mobilière (arrêté du 11 juillet 1871) ; une contribution foncière (arrêté du 10 décembre 1877) ; une taxe sur la valeur locative des habitations (arrêté du 17 décembre 1904) ; un impôt foncier sur les propriétés bâties et non bâties (arrêté du 13 novembre 1929). Les revenus provenant des propriétés bâties<sup>265</sup> et

---

<sup>262</sup> *Idem.* p. 103.

<sup>263</sup> Leur taux oscillait fréquemment entre 2 et 5% de la valeur locative des maisons, 0,2 et 1,5% de la valeur vénale des terrains urbains non bâtis.

<sup>264</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op.cit.* p 104.

<sup>265</sup> Ils étaient perçus sur la valeur locative des immeubles reposant sur des fondations en maçonnerie, tels que les maisons, fabriques, boutiques, hangars, usines et outillage des établissements industriels attachés au fonds à perpétuelle demeure. Certaines propriétés étaient exemptées de façon permanente et d'autres à titre temporaire. La valeur locative était déterminée par la commission des contributions directes, soit au moyen du ou des actes de location de l'immeuble ; soit par comparaison avec des immeubles de la même localité ou d'une autre localité présentant des conditions économiques sensiblement égales ; soit, lorsque ces deux moyens d'estimation faisaient défaut, par voie d'appréciation directe. Le revenu imposable était égal à la valeur locative de la propriété, sous déduction d'un abattement de 25%. Le taux de l'impôt, applicable à la moitié du revenu, était de 22% en 1951.

ceux des propriétés non bâties<sup>266</sup> se distinguaient dans l'impôt foncier. Il existait cependant des dispositions communes à ces deux impositions<sup>267</sup>.

**138.** La mutation des techniques de prélèvement s'est donc manifestée par une singularisation de l'impôt colonial. En plus de l'identification des contribuables qui était nécessaire au bon recouvrement des impôts, nous verrons à présent que le changement technique des prélèvements s'est également traduit par le passage du prélèvement qui était essentiellement en nature à un prélèvement pécuniaire.

---

<sup>266</sup> Ils reposaient sur la valeur vénale des terrains nu faisant l'objet d'un titre définitif de propriété. Il existait des exemptions permanentes et temporaires. La valeur vénale était déterminée différemment selon qu'il s'agissait de terrains urbains ou de terrains ruraux. Le revenu net imposable correspondait à 80% de la valeur locative de la propriété, elle-même estimée à 10% de la valeur vénale. Le taux de l'impôt était de 22% en 1951.

<sup>267</sup> Que la propriété fût bâtie ou non bâtie, la contribution foncière était due pour l'année entière par celui qui, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, en était le propriétaire. Les rôles nominatifs dressés par la Commission des contributions directes, étaient rendus exécutoires et mis en recouvrement conformément au décret du 30 décembre 1912. Les côtés égales ou supérieures à 1000 francs étaient payables en du terme, avant le 1<sup>er</sup> avril et le 1<sup>er</sup> octobre. Quant aux côtés inférieures à 1000 francs, elles étaient, dans tous les cas, payables dans les trente jours suivant la mise en recouvrement. Les demandes de dégrèvement étaient présentées, instruites et jugées conformément aux décrets du 5 août 1881 et du 22 février 1896 relatifs au Conseil de Contentieux et à celui du 30 décembre 1912 fixant le régime financier des colonies.

## ***Section 2. La mise en place d'un impôt pécuniaire plus rentable***

**139.** Durant la période précoloniale, l'impôt qui était basé sur des prélèvements en nature va connaître de nouvelles règles établies par l'administration. Parmi elles, il y a le changement de la nature de l'impôt prélevé. En effet, avec la nouvelle [civilisation], l'argent a fait son apparition dans les colonies et il était indispensable de s'en procurer.

Nous verrons que l'administration en place a dû élaborer des techniques de prélèvement d'un impôt pécuniaire (**Paragraphe 1**), plus rentable pour les colonies (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. Une approche technique et administrative de la perception de l'impôt***

**140.** Afin de permettre le recouvrement de l'impôt pécuniaire, les institutions coloniales ont dû mettre en place tout un procédé d'identification des contribuables ainsi que le personnel chargé de réaliser ces tâches fiscales<sup>268</sup>. Pour ce faire, elles ont eu recours à des rôles pour les identifications (**A**), et tout cela, piloté par des services mis en place à cet effet (**B**).

#### **A - L'instauration de rôles pour les prélèvements de l'impôt**

**141.** Les techniques de recouvrement de l'impôt étaient différentes selon qu'il s'agissait des impôts directs (**1**) ou indirects (**2**).

---

<sup>268</sup> « Il est à noter que le personnel du trésor appelé à servir sous la direction des trésoriers, soit dans les bureaux, soit dans les postes et places, était constitué aussi bien de fonctionnaires choisis dans l'Administration du Trésor public français, et mis à la disposition du Ministre des colonies par le Ministre des Finances, que des employés purement locaux ». Cf. MENGUE ME ENGOUANG F. *op. cit.* p. 78.

## 1. Les impôts directs

Pour le recouvrement des impôts directs et taxes assimilées, ils devaient être perçus par voie de rôle. Ceux-ci étaient en principe nominatifs et mentionnaient les éléments d'imposition, la somme à payer, en fonction de chaque contribuable<sup>269</sup>.

Selon Max Remondo, les limites de cette organisation administrative encore incomplète, ou encore l'impossibilité de procéder à un recensement périodique et systématique de la population en vue d'identifier chaque contribuable, ont cependant conduit à assouplir le principe des rôles nominatifs pour l'adapter à la situation concrète de la colonie<sup>270</sup>. Aussi, en matière de capitation le gouvernement pouvait-il autoriser par des arrêtés motivés et délibérés en conseil, l'établissement de rôles numériques au nom des villages. La somme totale à recouvrer était ainsi arrêtée d'après le nombre présumé des contribuables appartenant au village, multiplié par le taux de l'imposition individuelle.

**142.** En vertu du décret du 25 octobre 1946 et de la loi du 29 août 1947, il appartenait aux assemblées locales de fixer le montant d'établissement des rôles par des délibérations. À titre exceptionnel, certains impôts directs pouvaient être perçus suivant des états nominatifs tenant lieu de rôles provisoires et dressés au fur et à mesure des perceptions effectuées. Néanmoins, à chaque fin de trimestre, ces états nominatifs devaient donner lieu à l'établissement de rôles dits de régularisation qui étaient arrêtés par le Gouverneur ou son délégué avant d'être pris définitivement en charge par le trésorier-payeur. Les assemblées locales déterminaient les impôts pouvant être perçus par voie de rôles numériques ou sur rôles provisoires<sup>271</sup>.

Les rôles préparés par le service de l'assiette étaient arrêtés par le Gouvernement ou par le Directeur de l'intérieur. Et aucune perception ne pouvait être effectuée avant qu'ils ne fussent rendus exécutoires par le Gouvernement et au besoin, publiés au Journal Officiel de la colonie. Ils étaient ensuite pris en charge par le trésorier-payeur à qui le Gouverneur transmettait une expédition authentique de chaque rôle rendu exécutoire.

---

<sup>269</sup> Article 160 et 160 bis du décret du 30 décembre 1912. Le second article, qui complète les dispositions du décret de 1912 relatives au recouvrement des impôts directs, a été établi par le décret du 10 août 1928, J.O.A.E.F.

<sup>270</sup> REMONDO M., *op. cit.* p. 53 et ss.

<sup>271</sup> MENGUE ME ENGOUANG F. *op. cit.*, p. 71.

## 2. Les impôts indirects

**143.** Pour ce qui est du recouvrement des impôts indirects dans la colonie, ils n'étaient pas prélevés par voie de rôles comme les impôts directs mais sur liquidation<sup>272</sup>. En effet, Fidèle Mengue Me Engouang nous rapporte que le recouvrement de ces derniers ne donnait pas lieu à un titre exécutoire sauf si le contribuable se montrait récalcitrant ou négligeant. Il était effectué soit par le procédé des droits au comptant, soit par celui des droits constatés. Les droits au comptant étaient payés au moment même où se produisait le fait générateur de l'impôt. L'assiette, la liquidation et le recouvrement de l'impôts étaient ainsi confondus en une seule opération effectuée le plus souvent par la même administration, les comptables du trésor étant simplement chargés de centraliser les recettes.

**144.** Dans le procédé de droits constatés, au contraire, les opérations d'assiette, de liquidation et de recouvrement pouvaient être séparés tant sur le plan administratif que chronologique. Ainsi par exemple en ce qui concerne les droits de douane, ils étaient perçus par l'agent spécial du trésor sur production d'un état de liquidation préalablement établi par le représentant du service des douanes. Après l'encaissement, l'agent spécial délivrait au contribuable un reçu à souche à l'appui duquel celui-ci pouvait enlever le matériel ayant fait l'objet de l'imposition. Les sommes dues au titre des droits de douanes ou des taxes de consommation et non réclamées par l'administration dans l'espace d'un an étaient frappées de prescription au profit des contribuables<sup>273</sup>.

**145.** Enfin, chaque comptable chargé de la perception des impôts tant directs qu'indirects, devait dresser avant la clôture de l'exercice budgétaire, le relevé des articles non recouvrés indiquant les motifs du défaut de recouvrement en y joignant les pièces justificatives.

**146.** Afin de recouvrer les impôts, la colonie avait nécessairement besoin d'agents pour assurer cette mission. Pour ce faire, nous verrons que des services chargés de recouvrement avaient été mis en place pour le bon déroulement de cette tâche.

---

<sup>272</sup> *Idem.* p. 72.

<sup>273</sup> Article 201 du décret du 30 décembre 1912.

## B - La mise en place de services chargés du recouvrement de l'impôt

**147.** D'une manière générale, les services financiers de la colonie ont été organisés conformément au décret du 20 novembre 1882. Il a été rendu applicable au Congo Français par celui du 11 février 1906 et dont les principales dispositions concernant le recouvrement des impôts ont été reprises par le décret du 30 décembre 1912. Une administration du Trésor était établie ainsi que d'autres services pour les prélèvements. En effet, le recouvrement des impôts était effectué sous la responsabilité d'un Trésorier-payeur chargé de percevoir et de centraliser toutes les recettes, soit pour le compte soit au profit de la colonie<sup>274</sup>. Le Trésorier-payeur était nommé par décret du Président de la République française, avec avis préalable du ministre de la Marine des colonies<sup>275</sup>. Avant son installation, le Trésorier-payeur était tenu de prêter serment devant le gouverneur ou le Directeur de l'intérieur, et de verser un cautionnement dont le montant avait été fixé par le décret de 1882 à 4000 francs<sup>276</sup>.

**148.** En 1906, le service du Trésor du Gabon n'était plus dirigé que par un Trésorier particulier<sup>277</sup>. En effet, installé à Libreville, il était chargé d'effectuer directement ou de centraliser le recouvrement tant des impôts locaux que des recettes destinées au budget général du Congo Français dont la gestion avait été confiée au Trésorier-payeur du Moyen-Congo. Le trésorier particulier du Gabon était nommé par arrêté du ministre des Finances avec avis préalable du ministre des Colonies. Avant son installation il devait prêter serment devant le directeur de l'intérieur de verser un cautionnement. Sous la surveillance et la responsabilité du Trésorier-payeur ou du Trésorier particulier, des percepteurs étaient chargés du recouvrement des contributions directes. Ils étaient nommés par le Gouverneur du Gabon, sur la proposition du Trésorier-payeur. Ils devaient également verser un cautionnement en numéraire dont le montant était fixé par arrêté du Gouverneur sur la proposition du Trésorier-payeur. Cet arrêté était soumis à l'approbation du ministre des Colonies après avis conforme du ministre des Finances.

Les impôts perçus par les percepteurs étaient versés entre les mains du Trésorier particulier. Parfois les percepteurs étaient amenés à exercer accessoirement des fonctions de

---

<sup>274</sup> Décret de 1882.

<sup>275</sup> Par la suite il a été appelé ministre des Colonies, puis Ministre de la France d'Outre-Mer.

<sup>276</sup> Article 156 du décret de 1882.

<sup>277</sup> Article 12 du décret du 11 février. Cet article a été modifié par le décret du 24 juillet 1912 qui, reprenant l'appellation de 1882, dispose que le service du Trésor du Gabon est assuré par un Trésorier-payeur résident à Libreville, ses attributions étant les mêmes que ceux du Trésorier particulier.

receveurs des communes, notamment lorsque celles-ci n'étaient pas confiées à des comptables distincts<sup>278</sup>.

**149.** Enfin, des préposés du Trésor institués par arrêté du ministre des Colonies, contresignés par le ministre des Finances et nommés par arrêté du Gouverneur sur proposition du Trésorier-payeur, pouvaient être chargés du recouvrement de certains droits et produits.

**150.** Aussi, les impôts non recouverts directement par l'Administration du Trésor étaient perçus par des comptables spéciaux à chaque branche d'activité. Il s'agissait d'une part, de l'Administration des Douanes chargée également de la perception des droits indirects<sup>279</sup>, d'autre part, du service de l'enregistrement, du timbre, et des domaines<sup>280</sup>. Les chefs et les agents de ces services comme ceux du Trésor, étaient soit détachés du personnel des administrations métropolitaines et mis à la disposition du ministre de Colonies, soit recrutés sur place par les autorités locales, conformément à l'article 96 du décret du 30 décembre 1912.

**151.** Enfin, d'autres auxiliaires de l'administration étaient également établis pour le recouvrement des impôts. Il s'agissait des agents spéciaux et des chefs indigènes<sup>281</sup>. En effet, pour faciliter l'exécution du budget, le Gouverneur pouvait instituer par des arrêtés délibérés en conseil, des agents intermédiaires dits spéciaux qui étaient chargés du recouvrement des impôts, revenus et produits locaux, sous le contrôle de l'administration. Les arrêtés portant création des agences spéciales devaient être approuvés par le Gouverneur Général<sup>282</sup>. Les agents spéciaux étaient nommés, après avis du Trésorier-payeur, par décision du Gouverneur du Gabon, sur la proposition du chef de la circonscription administrative dans laquelle se trouvait l'agence.

**152.** Les chefs indigènes quant à eux étaient des chefs de cantons, de terres et de villages qui devaient apporter leur concours à l'administration fiscale, notamment dans les opérations matérielles de répartitions et de perceptions des impôts<sup>283</sup>. Le chef de village en particulier

---

<sup>278</sup> Article 126 du décret de 1912.

<sup>279</sup> Le service des Douanes fut pendant longtemps assuré presque exclusivement par des agents du cadre métropolitain mis à la disposition du Commissaire Général du Congo Français. ROUGET F., *L'expansion coloniale au Congo Français*, Paris, Larose. 1906, pp.522 et ss ; MAIGRET J., *Afrique Equatoriale Française*, Société d'édition géographique, maritimes et coloniales, Paris, 1931, p. 148.

<sup>280</sup> La direction du service de l'enregistrement, du timbre et des domaines était assurée par un receveur de l'enregistrement. Comme en matière de douane, le personnel de l'enregistrement était essentiellement métropolitain ; et il pouvait également être complété par des agents locaux. Mais contrairement à celui des douanes, il était chargé à la fois de la liquidation et de la perception des droits.

<sup>281</sup> <sup>281</sup> MENGUE ME ENGOUANG F. *op. cit.* p. 81.

<sup>282</sup> Arrêté du 26 août 1909.

<sup>283</sup> MENGUE ME ENGOUANG F. *op. cit.* p. 82.



avait, entre autres, pour mission d'assurer le recouvrement total et régulier de l'impôt dans sa circonscription. À cet effet, il était assisté par une assemblée composée des notables du village, désignés selon la coutume<sup>284</sup>.

## *§ 2. La rentabilité des nouvelles techniques d'imposition en dépit des troubles économiques*

**153.** L'impôt colonial va donc être appliqué sur le continent africain et sa pratique sera respectée selon les instructions de son instigateur<sup>285</sup>. Nous nous attèlerons à étudier en particulier les rendements de l'impôt de capitation sur une période donnée au Cameroun (A) et au Gabon (B).

### **A - Un succès du système fiscal colonial au Cameroun**

**154.** La perception de l'impôt ayant évolué, la pratique de la capitation s'est installée dans l'univers fiscal des colonies d'Afrique. De ce fait, on peut se demander quelle était la variation du tarif de l'impôt de capitation au Cameroun ? Quels étaient les résultats de ces démarches fiscales ?

Pour cette analyse, nous nous référons essentiellement aux recherches de David Mokam<sup>286</sup> sur l'impôt de capitation au Cameroun de 1924 à 1933. Ainsi, dans un premier temps nous présenterons et décrirons des tableaux descriptifs de rendements de la capitation au Cameroun, puis dans un second temps nous analyserons de façon globale ces résultats qui démontrent les performances du système fiscal colonial durant cette période.

---

<sup>284</sup> A l'instar de la commission villageoise, il existait à l'échelle du canton, une commission cantonale composée de tous les chefs des villages formant le canton. Arrêté du 28 mai 1936.

<sup>285</sup> GAFFAREL P., *op. cit.*, p. 5.

<sup>286</sup> MOKAM D. *op. cit.*, pp. 22, 24 et 25.

*Tableau 1 : Variation de l'impôt de capitation dans les circonscriptions de Yaoundé en 1933  
(en FF).*

| Subdivisions | Groupements                                                               | Hommes | Femmes |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| Yaoundé      | Yésoums.                                                                  | 25     | 22     |
|              | Bamvélé, Baboutés Sud.                                                    | 22     | 19     |
|              | Baboutés Est et Nord Yangafouks                                           | 20     | 17     |
|              | Banés, Yaoundés, Etons Est                                                | 28     | 23     |
|              | Mbida Banés, Tsinga, Mvélés Est et Ouest, Manguissas, Etons Ouest         | 25     | 20     |
| Mbalmayo     | Yebekolos Nord et Est Omvangs                                             | 20     | 15     |
|              | Banés, Yaoundés                                                           | 28     | 23     |
|              | Autres groupements                                                        | 25     | 20     |
| Akonolinga   | Ssos, Mvogo Niengués, Mbida Banés, Yélindas Yengonos, Yambamas, Makas Sud | 25     | 20     |
|              | Yébékolos Nord et Est. Omvangs                                            | 20     | 15     |
| Nanga-Eboko  | Yésoums, Babouté Ouest et Sud, Yékabas, Bamvélés.                         |        |        |
|              | Baboutés Nord, Yangafouks                                                 | 16 fr  | 10     |

*Source : Données tirées du Rapport annuel 1932, p. 38 et de A.N.Y. (Archives Nationales de Yaoundé) APA 11954, Yaoundé, Notables 1926-1938.*

**155.** Selon le tableau 1 nous voyons de façon globale qu'en 1933, pour les hommes le tarif de l'impôt de capitation était entre 16 et 28 francs. Donc l'impôt était bel et bien pécuniaire. La différence entre le tarif le plus faible et le tarif le plus élevé est de 12 francs. Il ne s'agit donc plus d'un prélèvement en groupe mais bien d'un impôt de capitation. Le tarif le plus élevé est détenu par les Banés, les Etons Est et les Yaoundés. Les Yésoums<sup>287</sup>, les Baboutés Ouest et

<sup>287</sup> Les Yezoum sont une population du Cameroun vivant dans la Région du Sud (autour de Mvomeka'a) et dans la région du Centre, département de la Haute-Sanaga, principalement dans les arrondissements de Nkoteng et Lembe-Yezoum. Cf. Wikipédia, mise à jour le 28 septembre 2022 (Consulté le 21 février 2023).

Sud, les Yékabas, les Bamvélés<sup>288</sup>, les Baboués Nord et les Yangafouks ont le taux de plus faible.

S'agissant des femmes, les mêmes groupements ont le tarif le plus élevé et le plus faible, respectivement 23 et 10 francs. La différence entre les tarifs extrêmes est plutôt de 13 francs pour les femmes. Nous remarquons donc qu'il y a une différence de tarif entre les genres. Le nouveau mode de prélèvement tient compte de la situation personnelle et de l'apport des individus, les femmes sont prélevées moins que les hommes. C'est déjà là une forme de prélèvement en fonction de la capacité contributive, des aménagements étant fait en conséquence<sup>289</sup>.

Dans chaque subdivision, l'impôt de capitation a eu au moins deux tarifs. Des groupements appartenant à des subdivisions différentes ont le même tarif : c'est le cas des hommes Yangafouk de la subdivision de Yaoundé et des hommes Omvang<sup>290</sup> de subdivision de Mbalmayo, qui ont un tarif de 20 francs ; ce n'est pas le cas pour les femmes.

*Tableau 2 : Pourcentage des recettes de capitation dans les recettes propres du budget de 1931 à 1933 (en FF).*

| Année                                      | 1931          | 1932          | 1933          |
|--------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Recettes propres du budget (en FF)         | 71 695 988,37 | 61 999 687,80 | 57 291 141,24 |
| Recettes de capitation (en FF)             | 22 950 000    | 22 300 000    | 21 800 000    |
| Pourcentage des recettes propres du budget | 32,01         | 35,96         | 38,05         |

*Source : Pourcentages établis à partir des données du Rapport Annuel 1933 pp. 15 et 27.*

**156.** En 1932, la contribution avait baissé de 2.83%. En 1933 elle avait chuté de 2.24%. En 1934, la baisse était d'environ 1.39%. Cela donne une moyenne d'environ 2.15% par an. On enregistre une baisse de 6.31% sur cette période. Cependant, son pourcentage de contribution aux recettes propres du budget du territoire était encore important comme l'indique le tableau n°3 ci-dessous. En 1932, la contribution avait augmenté de 12.33%. En 1933, elle était de

<sup>288</sup> Ils sont localisés dans le département de la Haute Sanaga dont le chef-lieu est Nanga eboko. Leurs principaux voisins sont les Yezoum, Yebekolo, Yekanga, Yebakanga. Cf. Wikipédia, mise à jour le 29 octobre 2018 (Consulté le 21 février 2023).

<sup>289</sup> MOKAM D., *op. cit.* p. 27.

<sup>290</sup> Les Omvang (ou Mvang, Mpang) sont une population du Cameroun vivant dans la Région du Centre et le département du Nyong-et-Mfoumou, principalement dans la commune d'Ayos. Cf. Wikipédia, mise à jour le 01 octobre 2018 (Consulté le 21 février 2023).

5.81%. Cela signifie une augmentation de 9.07% par an et une hausse d'environ 18.86% pour toute la période.

*Tableau 3 : Recettes propres du budget de 1924 à 1933 (en FF).*

| Années | Recettes propres du budget en francs |
|--------|--------------------------------------|
| 1924   | 28 208 020,12                        |
| 1925   | 41 496 291,62                        |
| 1926   | 68 090 488,54                        |
| 1927   | 68 420 459,42                        |
| 1928   | 76 035 202, 31                       |
| 1929   | 88 532 073,72                        |
| 1930   | 83 479 519,58                        |
| 1931   | 71 695 988,37                        |
| 1932   | 61 999 687,86                        |
| 1933   | 57 291 141,24                        |

*Source : Rapport annuel, 1934, p. 15.*

*Tableau 4 : Rendement de l'impôt de capitation de 1931 à 1934 (en FF).*

| Année               | 1931       | 1932       | 1933       | 1934       |
|---------------------|------------|------------|------------|------------|
| Impôt de capitation | 22.950.000 | 22.300.000 | 21.800.000 | 21.500.000 |

*Source : Rapport annuel, 1934, p.27.*



*Tableau 5 : Pourcentage des recettes douanières et taxes de consommation dans les recettes propres du budget de 1924 à 1933 (en FF).*

| Années | Recettes propres du budget en francs | Recettes douanières et taxes de consommation (en FF) | Pourcentages |
|--------|--------------------------------------|------------------------------------------------------|--------------|
| 1924   | 28 208 020,12                        | 10 500 000                                           | 37,22        |
| 1925   | 41 496 291,62                        | 15 800 000                                           | 38,07        |
| 1926   | 68 090 488,54                        | 27 000 000                                           | 39,65        |
| 1927   | 68 420 459,42                        | 27 000 000                                           | 39,46        |
| 1928   | 76 035 202,31                        | 27 000 000                                           | 35,5         |
| 1929   | 88 532 073,72                        | 27 900 000                                           | 31,51        |
| 1930   | 83 479 519,58                        | 25 100 000                                           | 30,06        |
| 1931   | 71 695 988,37                        | 16 000 000                                           | 22,31        |
| 1932   | 61 999 687,86                        | 15 500 000                                           | 25           |
| 1933   | 57 291 141,24                        | 18 000 000                                           | 31,41        |

*Source : Pourcentages établis à partir des données du Rapport annuel, 1934, pp. 2 et 15.*

157. De manière globale, nous nous rendons compte du succès de l'impôt colonial à travers ses nouvelles techniques d'imposition qui ont été appliquées par l'administration en place. Reprenons les propos du chef de la circonscription du Haut-Ogooué en 1913, cités par Gilchrist Anicet Nzengué Iguemba<sup>291</sup> : « Chez presque toutes ces tribus, nous avons déjà réussi à établir le principe de l'impôt, c'est déjà presque un succès (...). <sup>292</sup> ». À travers ces propos, nous voyons d'où part le principe de l'impôt colonial. Alors qu'il n'était pas tout à fait productif lors de sa conception au sein des colonies, il a fallu que la nouvelle administration mette en place des techniques de prélèvement pour aboutir à un résultat final<sup>293</sup>. L'impôt qui était essentiellement apporté en nature durant la période précoloniale s'est transformé en un prélèvement pécuniaire à l'arrivée des nouveaux venus. Dans les tableaux 2, 3, 4 et 5, nous constatons la rentabilité de ce système qui était évolutive. La performance du système fiscal

<sup>291</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.*, p. 66.

<sup>292</sup> C.A.O.M. Fonds A.E.F. Carton 4 (1) D10 – Colonie du Gabon. Circonscription du Haut-Ogooué. Rapport trimestriel de l'année 1913.

<sup>293</sup> REMONDO M. *op. cit.* p. 54.

colonial au Cameroun se lit par l'augmentation des recettes au fil des années. Dans le tableau 5 ci-dessus par exemple, nous constatons que les recettes propres du budget sont passées de 28.208.020,12 francs à 88.532.073,72 francs.

**158.** En outre, l'administration coloniale a mis en place un organe afin de garantir le prélèvement de l'impôt face à la crise qui a sévi au Cameroun en 1929<sup>294</sup>. Dans les différents tableaux<sup>295</sup> qui illustrent la perception des recettes fiscales, nous constatons une baisse du budget au sein de la colonie à partir de cette année. Pour ce faire, la sensibilisation a été une technique de maintien pour l'administration fiscale qui tentait de prolonger des impôts. En effet, David Mokam se réfère aux propos du chef de circonscription de Yaoundé en 1934 pour qualifier cette voie de sensibilisation comme étant « la plus idoine »<sup>296</sup>.

**159.** De nos jours, la sensibilisation est tout aussi considérée comme une technique permettant de garantir le paiement des impôts<sup>297</sup>. Outil auquel les administrations fiscales recourent, elle permet de toucher le plus grand nombre pour informer et enseigner sur l'univers fiscal. En effet, dans certains pays où la notion d'impôt n'est pas encore bien acquise des populations, les administrations se rapprochent des contribuables pour arriver à instruire les populations visées. Au Gabon par exemple, le civisme fiscal est suggéré pour sensibiliser les contribuables qui méconnaissent le système fiscal du pays ou ceux qui s'y soustraient<sup>298</sup>. Selon l'OCDE, l'éducation des contribuables apparaît comme un outil clé pour renforcer la volonté des particuliers et des entreprises de payer spontanément leurs impôts et joue un rôle essentiel dans la mobilisation des recettes fiscales nécessaires pour atteindre les objectifs de développement durable<sup>299</sup>.

**160.** Après avoir vu le succès du système fiscal au Cameroun entre 1924 et 1933, nous verrons à présent qu'il en a été de même au Gabon à travers la rentabilité de ses prélèvements.

---

<sup>294</sup> MOKAM D. *op. cit.* p. 20.

<sup>295</sup> Tableaux 3 et 5.

<sup>296</sup> « Il faudra le répéter à vos chefs de villages pour que ceux-ci le répètent à leurs administrés ». Cf. MOKAM D. *op. cit.*, p. 26.

<sup>297</sup> Voir *infra*.

<sup>298</sup> SOWA NIANG A., « *La situation fiscale du secteur informel au Gabon : un frein pour l'économie* », Mémoire de Master, Libreville, 2018, p. 48.

<sup>299</sup> OECD, *Édifier une culture fiscale, civique et citoyenne : Un ouvrage de référence mondial sur l'éducation des contribuables*, Seconde édition, OECD Publishing, Paris, 2021.

## B - Une performance des techniques fiscales coloniales au Gabon

**161.** De même qu'au Cameroun, les pratiques fiscales coloniales ont connu un succès au Gabon du fait des nouvelles techniques apportées par l'administration en place. De l'instauration de rôles à l'aboutissement des prélèvements, nous verrons ainsi les performances de ce système au Gabon.

Tout comme dans la démarche précédente, nous allons d'abord présenter et décrire les rendements de l'impôt colonial au Gabon à travers les tableaux ci-dessous, ensuite nous analyserons ces derniers (tableaux) en démontrant leurs performances dans le pays. Pour ce faire, nous nous baserons essentiellement sur les rendus de Gilchrist Anicet Nzenguet Iguemba qui portent sur la fiscalité coloniale au Gabon de 1910 à 1947<sup>300</sup>.

*Tableau 6 : Perceptions de l'impôt de capitation dans la circonscription du Haut-Ogoouée.  
1911-1913 (en francs).*

| Exercices | Rôles primitifs | Rôles supplémentaires | Perceptions effectuées | Dégrèvement |
|-----------|-----------------|-----------------------|------------------------|-------------|
| 1911      | 7.396           | 9.504                 | 15.446                 | 1.454       |
| 1912      | 8.901           | 12.150                | 20.964                 | 87          |
| 1913      | 20.640          | 16.425                | 37.065                 | néant       |

*Source : C.A.O.M. Fonds A.E.F. Carton 4(1) D 10 – Colonie du Gabon. Circonscription du Haut-Ogooué. Rapport annuel de l'année 1913.*

**162.** Il ressort du tableau 6 que l'impôt fut perçu en totalité dans la circonscription du Haut-Ogooué. Les rôles supplémentaires avaient largement dépassé les rôles primitifs. En conséquence, les perceptions avaient connu une plus-value par rapport aux rôles primitifs de 108.84% en 1911, 135.52% en 1912 et 79.58% en 1913. Pour payer leurs charges fiscales, le rapport du chef de circonscription du Haut-Ogooué indiquait que « les autochtones de la circonscription du Haut-Ogooué se procuraient le numéraire en vendant soit les produits de leurs plantations notamment des bananes et du manioc, soit ceux de l'élevage, à savoir des poules et moutons, soit enfin ceux de leurs industries tels que le caoutchouc et le fer<sup>301</sup>. En 1912, il fut perçu 20.964 francs. Sur cette somme, 17.309 francs furent perçus en numéraire et

<sup>300</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op.cit.*, pp. 95, 97, 102, 235.

<sup>301</sup> C.A.O.M. Fonds A.E.F. Carton 4(1) D10-Colonie du Gabon. Circonscription du Haut-Ogooué. Rapport annuel de l'année 1913. Doc. Cité.

le reste, soit 3.694 francs, en caoutchouc<sup>302</sup>. En 1913, sur une perception de 37.065 francs, 28.274 francs furent fournis directement en numéraire et 8.790 francs en caoutchouc<sup>303</sup>.

*Tableau 7 : Charge moyenne de la capitation, 1914-1919*

| Années | Population imposable | Impôt de capitation (en francs 1914) | Moyenne par habitant | Impôt de capitation (en francs courants) | Moyenne par habitant |
|--------|----------------------|--------------------------------------|----------------------|------------------------------------------|----------------------|
| 1914   | 298.000              | 1.124.044                            | 3,77 francs          | 1.124.044                                | 3,77 francs          |
| 1915   | 298.039              | 1.274.756                            | 4,27 "               | 1.770.495                                | 5,94 "               |
| 1916   | 357.235              | 1.312.471                            | 3,67                 | 2.116.889                                | 5,92                 |
| 1917   | 360.877              | 1.089.410                            | 3,01                 | 2.317.895                                | 6,42                 |
| 1918   | 257.842              | 761.449                              | 2,95                 | 2.115.138                                | 8,20                 |
| 1919   | 265.435              | 558.435                              | 2,10                 | 1.692.230                                | 6,37                 |

*Source* : Calculs d'après les comptes définitifs du budget du Gabon, 1914-1919 ; C.A.O.M. Commission Guernut Carton 48 B7-A.E.F.

*N.B.* La déflation a été effectuée d'après les coefficients de transformation en francs courants en francs 1914 français seulement à titre indicatif.

**163.** La charge moyenne de l'impôt de capitation pour la période 1914 à 1919 se présentait comme l'indique le tableau 7. La moyenne par habitant était élevée en francs 1914 au cours de l'exercice 1915 soit 4.27 francs. Cependant, l'exercice 1919 avec 2.10 francs de moyenne par habitant était celle qui avait la charge la plus faible de la période. En revanche, en francs courants, l'exercice 1918 avait la charge moyenne la plus élevée. Un autre aspect concerne la part de la capitation dans les recettes propres et dans les recettes ordinaires du budget local.

*Tableau 8 : Part de l'impôt de capitation dans les recettes totales du Gabon, 1910-1913 (en francs courant).*

| Années | Impôt de capitation | Recettes totales | Pourcentage de l'impôt de capitation dans les recettes totales |
|--------|---------------------|------------------|----------------------------------------------------------------|
| 1910   | 308.159             | 1.689.454        | 18,24                                                          |
| 1911   | 551.875             | 2.203.244        | 25,05                                                          |
| 1912   | 725.478             | 2.229.438        | 32,54                                                          |
| 1913   | 960.751             | 2.523.220        | 38,08                                                          |

*Source* : Nos calculs d'après les comptes définitifs des recettes et des dépenses du Gabon, 1910 à 1913.

<sup>302</sup> C.A.O.M. Fonds A.E.F. Carton 4(1) D10-Colonie du Gabon. Circonscription du Haut-Ogooué. Rapport annuel de l'année 1913. Doc. Cité.

<sup>303</sup> *Ibidem*.



**164.** L'examen du tableau 8 nous montre une progression régulière de la part de l'impôt de capitation dans les recettes du Gabon de 1910 à 1913. L'accroissement des recouvrements de la capitation allait de pair avec celle des recettes totales.

*Tableau 9 : Charge moyenne de l'impôt de capitation, 1929-1933 (en franc courant).*

| Années | Chiffre de la population recensée | Montants des recouvrements | Moyenne par tête d'habitant |
|--------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------|
| 1929   | 382.244                           | 4.831.245                  | 12,63 francs                |
| 1930   | 386.743                           | 5.111.021                  | 13,21 "                     |
| 1931   | 395.489                           | 5.415.577                  | 13,70                       |
| 1932   | 397.584                           | 5.409.687                  | 13,60                       |
| 1933   | 397.600                           | 5.371.953                  | 13,51                       |

*Source : Rapport politique du Gabon et les comptes définitifs de la colonie de l'A.E.F., 1929-1933.*

**165.** Le tableau 9 nous indique que la charge moyenne des habitants du Gabon apparaît relativement élevée au cours de la période 1929 à 1933. Ceci tient à ce que les taux de l'impôt avaient été augmentés dès les premiers clignotants de la crise, d'une part, et à une meilleure rentrée d'impôt à partir de 1930 ou les recouvrements franchissaient la barre de cinq millions, d'autre part.

*Tableau 10 : L'impôt indigène dans la circonscription des Bacounis, 1910-1913 (en francs courant).*

| Exercices | Perceptions | Recettes totales de la capitation au Gabon | Poids des Bacounis dans les recettes totales de la capitation au Gabon (en %) | Recettes budgétaires totales du Gabon | Poids des Bacounis dans les recettes totales (en %) |
|-----------|-------------|--------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| 1910      | 25.943      | 308.159                                    | 8,42                                                                          | 1.689.454                             | 1,54                                                |
| 1911      | 48.546      | 551.875                                    | 8,80                                                                          | 2.203.244                             | 2,20                                                |
| 1912      | 49.498      | 725.478                                    | 6,82                                                                          | 2.229.438                             | 2,22                                                |
| 1913      | 74.850      | 960.751                                    | 7,79                                                                          | 2.523.220                             | 2,97                                                |

*Source : Nos calculs d'après les fonds A.E.F. carton 4(1) D 11- Colonie du Gabon. Rapport annuel de la circonscription des Bacounis, année 1914. Et 4(1) D17 – Notice sur l'évolution financière du Gabon de 1910 à 1920.*

**166.** De manière générale nous constatons une rentabilité et une progression de la perception de l'impôt colonial au Gabon. En effet, comme le démontre le tableau 1, nous voyons que les rôles ont permis à l'administration coloniale d'asseoir une meilleure méthode de perception. Le recensement des populations était le préalable pour l'aboutissement d'une

performance fiscale. Des rôles primitifs aux rôles supplémentaires, ces derniers ont permis à la colonie de prélever de plus en plus d'impôt. Selon les périodes données, nous voyons clairement dans les tableaux 6 à 10 une rentabilité des recettes fiscales, ce qui n'est dû qu'aux techniques de prélèvement instaurées. C'est donc à raison que Gilchrist Anicet Nzenguet Iguemba affirme : « Au cours de la période 1910 à 1913, l'impôt de capitation ne cessera d'accuser une progression importante qui démontrait l'extension de l'occupation coloniale. De 308.159 francs en 1910, il monta à 551.875 francs en 1911, à 725.478 francs en 1912 et il atteignait vraisemblablement 960.751 francs en 1913 attestant une régularité des résultats<sup>304</sup>».

**167.** L'administration fiscale coloniale a davantage amélioré ses techniques de prélèvements en tenant compte des pratiques et modes de vie des populations autochtones. En effet, dans la colonie du Gabon, les hommes avaient plusieurs épouses, pour cela l'administration a créé un impôt sur les femmes dans le but d'accroître ses recettes. Ainsi Rose Ahavi révèle que « l'administration coloniale avait tôt fait de comprendre le rôle de l'argent dans le mariage, et ceux qui pouvaient s'offrir plusieurs épouses en avaient les moyens : non seulement pour leurs acquisitions, mais aussi pour l'entretien de celles-ci »<sup>305</sup>.

---

<sup>304</sup> C.A.O.M. Fonds A.E.F. Carton 4(1) D10 – Colonie du Gabon. Rapport politique pour l'année 1913. Cf. NZENGUET IGUEMBA G. A., *op.cit.* p. 89.

<sup>305</sup> AHAVI R., *Les bouleversements de la société gabonaise au contact de l'occident 1900-1939*, Université de Provence, thèse de doctorat d'histoire, IHPOM, 1985, p. 419.

## ***Conclusion du chapitre II***

**168.** Au travers de l'analyse du système fiscal en Afrique précolonial, il ressort que celui-ci a connu une évolution considérable durant la période coloniale<sup>306</sup>. En effet, l'impôt qui avant était une pratique essentiellement traditionnelle, a connu une transformation tant dans ses techniques de prélèvement que dans son objectif<sup>307</sup>.

De l'impôt en nature à l'impôt pécuniaire, du changement des techniques de prélèvement à la distinction des personnes imposables, en passant par un impôt sur la rémunération du travail accompli, c'est un système désormais règlementé et évolué qui s'est introduit en Afrique<sup>308</sup>.

---

<sup>306</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.*, p. 35.

<sup>307</sup> MENGUE ME ENGOUANG F., *op. cit.*, p.13.

<sup>308</sup> « Par ailleurs, le système fiscal dans la colonie du Gabon connut de nombreuses évolutions qui tinrent compte de la pénétration coloniale et surtout des multiples agencements administratifs qui marquèrent la colonie ». NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.*, p. 68.

## Conclusion du titre I

**169.** Durant la période précoloniale, le système fiscal en Afrique était marqué par des impôts prélevés sous forme de dons au profit de la classe royale<sup>309</sup>. Ces prélèvements fortement dépourvus de forme fiscale étaient réalisés par dations multiformes telles que l'offre de matériels, d'aliments ou de services.

**170.** Notre étude nous a emmené à nous interroger sur la réelle présence d'un système fiscal en Afrique précoloniale au regard de l'absence de véritables éléments fiscaux dans ces pratiques. À la venue des occidentaux, la fiscalité en Afrique a connu une révolution à travers l'impôt colonial qui s'est différencié de l'ancien impôt par sa technique et sa portée<sup>310</sup>. Cette nouvelle forme de prélèvement a suscité une rentabilité pécuniaire dans les colonies du Cameroun<sup>311</sup> et du Gabon<sup>312</sup>. Fort de son principe et de ses résultats, l'impôt colonial va se pérenniser en Afrique et ce, au-delà des indépendances, dans les pays où il s'est établi durant la période de colonial<sup>313</sup>.

---

<sup>309</sup> FOTSING J. B., *op. cit.*, 58.

<sup>310</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.*, p. 35.

<sup>311</sup> MOKAM D., *op. cit.*, p.25.

<sup>312</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.*, p. 207.

<sup>313</sup> SEKA P., *op. cit.*, p. 189.



## TITRE II : LE SYSTÈME FISCAL POST COLONIAL : ENTRE MIMÉTISME ET ORIGINALITÉ

**171.** Après l'acquisition des indépendances, les pays africains se sont organisés à l'image de leurs colonisateurs<sup>314</sup>. Ce changement de statut leur a permis d'évoquer leur souveraineté qui les engage à des missions et des devoirs à accomplir tels que l'élaboration et la réglementation de l'impôt<sup>315</sup>. Pour mener à ces biens ces objectifs, les États d'Afrique centrale ont recouru à la fiscalité coloniale, pratiquée sous une forme plus technique et moderne. Cette intégration fiscale dans les pays africains a entraîné ces derniers vers une modernisation et une complémentarité entre États.

**172.** Seulement, la fiscalité pratiquée en Afrique, empruntée à l'occident présente des irrégularités au regard des différences existantes entre ces différents systèmes<sup>316</sup>. Pour garantir une stabilité fiscale et socio-économique, les administrations fiscales africaines vont donc s'approprier ce système occidental, l'adapter et l'organiser au fil du temps selon les règles modernes qui s'imposent.

**173.** Nous illustrerons cela d'une part, à travers la forte influence du modèle occidental sur le système fiscal d'Afrique centrale (**Chapitre 1**), puis, nous verrons d'autre part l'originalité apportée par les États africains à leur système (**Chapitre 2**).

---

<sup>314</sup> CMS F. L. 2019, « La fiscalité en Afrique évolue », *Jeune Afrique*, du 18 juin 2019.

<sup>315</sup> ALAKA P., *L'impôt au Cameroun, contribution à l'étude d'un dysfonctionnement administratif*, Paris, l'Harmattan, 2009, p.35.

<sup>316</sup> *Idem.* P.20.



# CHAPITRE I : LA FORTE INFLUENCE DU MODÈLE OCCIDENTAL EN AFRIQUE CENTRALE

**174.** Le système fiscal en Afrique centrale a connu une évolution et une nette amélioration<sup>317</sup>. En effet, ses différents États ont su prendre le pas de la modernité. Pour y arriver, la nécessaire mise en place d'un système fiscal les a conduits au maintien de celui qui s'était établi et qui s'avérait être plus moderne. Relevant de la souveraineté des États, il leur appartenait donc de maîtriser cette fiscalité nouvelle afin d'échanger entre États<sup>318</sup> et de s'adapter à leurs diverses réalités compte tenu de la situation socio-économique de la sous-région<sup>319</sup>.

**175.** Nous verrons premièrement que la modernisation du système fiscal en Afrique centrale a été possible par l'établissement et la perpétuation de la fiscalité coloniale (**Section 1**), et deuxièmement nous étudierons ce processus de modernisation à travers ses manifestations et son évolution au sein des pays de la CEMAC nouvellement indépendants (**Section 2**).

---

<sup>317</sup> CMS F. L. 2019, « La fiscalité en Afrique évolue », *Jeune Afrique*, du 18 juin 2019.

<sup>318</sup> MARCHESSOU P., TRESCHER B., *Droit fiscal international et européen*, Belgique, Bruylant, 2018, p. 16.

<sup>319</sup> NDZANA A., *op. cit.*, p. 32.



## ***Section 1. La reprise de la fiscalité coloniale***

La fiscalité est un outil nécessaire contribuant au développement d'un pays. Face à cela, les nouveaux États d'Afrique ont donc dû mettre en place ce système. Seulement, n'ayant pas de culture fiscale, ces derniers se sont imprégné un modèle unique qu'ils avaient pour repère, car récemment établi dans leurs quotidiens et leurs pratiques (**Paragraphe 1**). L'application du système fiscal colonial en Afrique centrale va donc impacter ces pays qui auront désormais une fiscalité moderne. Cependant, nous verrons que le choix d'appliquer ce système dans leurs pays était également dû à la limite de manœuvres dans le domaine de la fiscalité (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. L'imprégnation d'un modèle unique en guise de repère***

**176.** N'étant pas à même de mettre un système fiscal au point dès leurs accessions à l'indépendance, ces nouveaux États n'ont eu d'autre choix que de reproduire le fonctionnement qui était appliqué<sup>320</sup>. La reproduction de ces institutions juridiques et fiscales s'est faite de diverses façons (**A**). Cela s'explique par le manque de qualification et d'expérience des agents administratifs à la création des services publics à l'époque. Le choix restreint des solutions législatives en matière fiscale est aussi une cause d'extension du système colonial en Afrique (**B**).

#### **A - La reproduction du système fiscal colonial**

**177.** À la suite de l'accession à l'indépendance des États francophones africains, notamment ceux de l'Afrique centrale, les jeunes États ont adopté le modèle fiscal de la puissance coloniale. Il a été question d'une reprise systématique de la législation qui était à l'origine des techniques fiscales à succès. Elles ont été aménagées mais les traits essentiels ont été conservés<sup>321</sup>.

---

<sup>320</sup> SEKA P., *op. cit.*, p. 189.

<sup>321</sup> « À l'aube de l'indépendance, l'urgence et l'immensité des tâches à accomplir acculent les pouvoirs publics, non à innover et à improviser, mais à utiliser temporairement ce qui existe déjà » Cf. N'GAOSYVATHIN P., *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement*, Paris, L.G.D.J., 2<sup>éd.</sup>, 1978, p. 116.

**178.** S'agissant de la reproduction de la législation fiscale coloniale. Paul Seka nous rapporte qu'en dépit des différences doctrinales observées au niveau des budgets et de la fiscalité entre les États africains à l'indépendance, la situation économique internationale ainsi que le développement du commerce de l'Afrique avec les autres continents ont imposé aux législateurs et aux responsables économiques des contraintes qui ne leur ont pas laissé une marge de manœuvre considérable lorsqu'il s'agissait d'adopter un système fiscal plutôt qu'un autre<sup>322</sup>. En effet, n'ayant pas été véritablement associés à la conception et l'exercice du nouveau pouvoir mis en place par le colonisateur, ayant vu leurs pouvoirs confisqués, ayant été complètement évincés de centres de décision régissant la vie administrative, économique et financière de leur territoire, les dirigeants des futurs États ignoraient tout, ou presque, de ce qui allait devenir l'outil de base administratif des pays affranchis. Le vide institutionnel et juridique créé par le départ de l'occupant contraint sans doute les pouvoirs publics à reconduire provisoirement l'arsenal juridique de l'ex-puissance administrante<sup>323</sup>. Ainsi, sans trop l'avoir voulu, les dirigeants africains se sont-ils installés dans un provisoire « éternel » et le bloc fiscal colonial devait-il servir de toile de fond irréductible à l'architecture fiscale de la plupart des pays africains, malgré les nombreuses modifications portées çà et là à l'édifice colonial.

**179.** De ce qui est de la reproduction intégrale des techniques fiscales à succès, le caractère financier nettement affiché du système fiscal des pays en développement se perçoit vraiment dans ces pays d'Afrique centrale<sup>324</sup>. Selon Paul Seka, cela justifie davantage la démarche des dirigeants qui cherchent par tous les moyens à doter leurs pays d'une fiscalité rentable et productive<sup>325</sup>. En effet, pour lui, à travers l'application des règles fiscales plus sophistiquées, les pouvoirs publics espèrent accroître les recettes de l'État nécessaires pour la couverture des dépenses en nette augmentation<sup>326</sup>. L'intérêt pour les normes étrangères peut s'expliquer par le fait qu'il n'y a pas eu de longues traditions financières dans les pays africains et que les responsables politiques, administratifs et financiers imprégnés de culture occidentale sont presque toujours tentés par les modèles des pays occidentaux. Pour intéressant qu'il puisse paraître, cet argument ne peut tenir lieu d'explication au mimétisme fiscal des pays africains. Notons qu'il y avait aussi et surtout une cause fondamentale, celle tenant à l'incapacité des

---

<sup>322</sup> *Ibidem*.

<sup>323</sup> SEKA P., *op. cit.*, p. 189.

<sup>324</sup> Mais la primauté de l'objectif financier de l'impôt a été vite relégué au second rang devant les considérations économiques et sociales de développement.

<sup>325</sup> SEKA P., *op. cit.*, p.190.

<sup>326</sup> *Ibidem*.

pouvoirs publics à innover, imaginer, créer et appliquer des réformes fiscales adaptées<sup>327</sup>. C'est sans doute là un des facteurs essentiels pouvant justifier l'engouement africains pour les normes juridiques existantes ailleurs.

## B - Le manque de choix dans les solutions législatives

**180.** En matière fiscale les solutions qui s'offrent au législateur quel qu'il soit pour résoudre les problèmes, sont objectivement très limitées. C'est en cela qu'il faut voir davantage la similitude des solutions et des procédures législatives adoptées ici et là. D'ailleurs, compte tenu de ce fait, les recommandations et orientations suggérées en particulier aux pays du tiers monde dans le cadre des relations bilatérales ou multinationales ne signifient pas autre chose que ce qui a le mérite d'exister dans le monde industrialisé. C'est dire autant que, quel que soit le pays, l'imagination du législateur reste « en coupe réglée » selon l'expression de l'éminent professeur J-C Martinez<sup>328</sup>.

Comme tout État, le Cameroun et le Gabon ont eu recours aux mêmes solutions législatives. À première vue, les systèmes fiscaux donnent l'impression d'une très grande diversité, sans doute à cause de leur extrême complexité. Bien évidemment, l'examen de la structure fiscale de nombreux pays industrialisés et en développement permet d'observer des différences significatives entre les systèmes fiscaux du monde développés et ceux du monde périphérique.

**181.** Cependant, au-delà de ces apparences qui tiennent exclusivement au degré de la structure économique et sociale de chaque pays ou groupe de pays, il y a une certaine convergence des systèmes fiscaux. Tous sont édifiés inévitablement à partir de quelques données fondamentales, piliers incontestables de tout système fiscal : notion de patrimoine ou de revenus, notion d'assiette de l'impôt ou identification du contribuable. Ces notions sont des données économiques ou juridiques sur lesquelles repose celle de l'impôt.

Le recours aux mêmes solutions législatives se traduit à travers le nombre limité de matière imposable, d'une part. En effet, on dit souvent en politique fiscale que tout est matière à imposition<sup>329</sup>. Or, l'expérience montre que tout ne peut être soumis à l'impôt et que le nombre de matière imposable reste limité. Ce nombre de choix restreint des matières imposables conduit

---

<sup>327</sup> *Ibidem*.

<sup>328</sup> MARTINEZ J-C., cité par SEKA P., *op. cit.*, p. 207.

<sup>329</sup> SEKA P., *op. cit.*, p.173.

la plupart des États à recourir à des solutions législatives identiques<sup>330</sup>. La rareté de la matière imposable est bien perçue par de nombreux auteurs, notamment J-C. Martinez et P. Di Malta, qui font observer qu'« en dépit des nuances non négligeables que l'on peut relever dans la manière dont les différents États abordent les principaux problèmes fiscaux, il apparaît nettement que les divers systèmes fiscaux recourent à des solutions qui, dans les grandes lignes, présentent un nombre élevé de traits communs <sup>331</sup> ». Quelles que soient leurs particularités, ajoutent ces auteurs, les États ne peuvent, lorsqu'ils mettent en œuvre des impôts, que puiser dans un fond commun de techniques et adopter des solutions similaires<sup>332</sup>. Cette contrainte liée à la rareté de la matière imposable amène les dirigeants, quelles que soient leurs compétences, à se retrouver sur les mêmes solutions et sur les mêmes éléments de définition quant à la notion et à la conception de l'impôt.

**182.** D'autre part, le recours aux mêmes solutions législatives se traduit à travers les mêmes éléments de définition. En effet, de la similitude des solutions découle le caractère universel de la notion d'impôt dont la définition et la conception se font essentiellement à partir des notions de capital, revenu et de dépense. Ces éléments de définition invariables dans le temps et dans l'espace font toujours intervenir deux notions fondamentales qui sont la notion de richesse et la notion d'assujettissement. Elles constituent des notions de base auxquelles tout législateur, quelle que soit sa compétence, se réfère usuellement lorsqu'il veut établir un impôt<sup>333</sup>.

Ainsi, l'impôt toujours perçu en raison de l'existence d'un élément de richesse chez le contribuable<sup>334</sup> repose sur les mêmes concepts en règle générale. Il est conçu à partir de l'existence de trois grandes catégories d'impôts que Tixier et Gest qualifient d'impôts universels indépendamment de la diversité des systèmes fiscaux<sup>335</sup>. Aussi, « il est indispensable de réduire tous ces systèmes fiscaux à une sorte de dénominateur commun, c'est-à-dire de les aligner non pas sur la conception *a priori* d'un système fiscal, ce qui serait arbitraire, mais sur des données communes qui déterminent la structure de tout système fiscal<sup>336</sup> ».

---

<sup>330</sup> *Ibidem*.

<sup>331</sup> MARTINEZ J-C., DI MALTA P. *Le droit fiscal contemporain*, tomes I et II, Paris, Litec, 1986. p. 414

<sup>332</sup> *Idem*, p. 394.

<sup>333</sup> Cf. En ce sens notamment MARTINEZ J-C., DI MALTA P., *op. cit.* p.408 ; BIENVENU J-J., *Droit fiscal*, P.U.F., 1987, p. 177.

<sup>334</sup> GAUDEMET P-M., MOLONIER J., *Finances publiques*, 6<sup>e</sup> Ed., 1992, p.145.

<sup>335</sup> TIXIER G., GEST G., cité par SEKA P., *op. cit.* p. 209.

<sup>336</sup> *Ibidem*.

**183.** L'imprégnation du modèle fiscal colonial dans les pays africains à l'obtention de leurs indépendances, ne peut que conduire ces derniers vers le pas d'un système élaboré et moderne. La notion de l'impôt étant universelle, nous verrons donc que la reproduction du système fiscal occidental était évidente au regard du nombre limité de systèmes et techniques d'imposition.

## *§ 2. Le nombre limité de systèmes et techniques d'imposition*

**184.** La reprise de la fiscalité coloniale en Afrique centrale s'est donc faite à travers une reproduction intégrale de ce système dans les pays nouvellement indépendants, qui se justifie par un nombre limité de manœuvres que ce soit dans les systèmes d'imposition (A) ou même dans les techniques (B).

### **A - Du manque de choix dans les systèmes d'imposition**

**185.** L'impôt a toujours pour assiette la richesse<sup>337</sup>. Mais cette richesse n'a pas toujours la même nature économique. Le législateur peut opérer son prélèvement à divers moments. Soit lorsque la richesse pénètre dans le patrimoine du contribuable, le fisc frappe alors la richesse à la source. C'est l'impôt sur le revenu. Le fisc peut aussi saisir la richesse une fois constituée et consolidée dans le patrimoine du contribuable, c'est l'impôt sur le capital. Enfin, le fisc peut frapper la richesse au moment où elle sort du patrimoine du contribuable et se manifeste sous forme de dépense de consommation, c'est l'impôt sur la consommation. Un même contribuable effectue nécessairement de multiples opérations de dépenses quotidiennement pour les besoins de sa consommation personnelle, occasionnellement pour l'acquisition de biens durables et le placement sur son revenu. Il arrive assez fréquemment que son revenu ait plusieurs sources (salaires, dividendes, etc.).

**186.** Malgré la diversité économique que peut recouvrir la richesse du contribuable et la multiplicité de sources de revenu que cette dernière peut procurer à son titulaire, les choix qui s'offrent au législateur sont limités lorsqu'il veut imposer les divers éléments de la richesse. Ce, en raison de la rareté de la matière imposable. Si en théorie on peut penser que tout est

---

<sup>337</sup> SEKA P. *op. cit.* p. 209.

matière imposable, le prélèvement fiscal est globalement assis dans des proportions variables sur le revenu, la dépense et la fortune, ce qui réduit la marge de manœuvre du législateur. Ces observations montrent bien à quel point le législateur se trouve limité dans le choix de la matière imposable. Quelle que soit sa compétence, il ne peut choisir que parmi trois grandes techniques pour imposer les éléments de la richesse. Il peut imposer séparément chacun des éléments du capital, ou chaque catégorie de revenus, ou encore chaque opération de dépense. Le législateur a alors recours à une série d'impôts analytiques ou particuliers, soit imposer le revenu ou le capital dans leur ensemble, ou encore l'ensemble des dépenses effectuées par le contribuable au cours d'une même période. L'impôt se dit alors synthétique ou général<sup>338</sup>.

**187.** Pour ce qui est de l'imposition des revenus, les techniques d'imposition des revenus des personnes physiques et morales demeurent immuables dans le temps et dans l'espace. Ce n'est qu'autour du raisonnement attaché aux conceptions cédulaires ou synthétiques que s'organise l'imposition des personnes physiques ou morales<sup>339</sup>. C'est soit des impôts analytiques sur les revenus de particuliers qui frappent les diverses catégories de revenus, soit un impôt synthétique sur le revenu global qui frappe l'ensemble des revenus et des gains du contribuable.

**188.** Concernant l'imposition du capital, tout comme l'impôt sur le revenu, le prélèvement peut être établi soit sous forme d'impôt synthétique sur l'ensemble de la fortune, c'est-à-dire que l'imposition du patrimoine peut être réalisée de manière exceptionnelle ou de manière permanente ; soit sous forme d'impôt analytique sur certains éléments seulement du patrimoine, c'est-à-dire sur la possession du capital ou sur la transmission du capital.

**189.** Enfin, l'impôt sur la consommation qui est l'impôt sur les dépenses de consommation qui frappe la richesse au moment où elle sort du patrimoine du contribuable. La dépense de consommation paraît en effet, comme un élément révélateur des facultés contributives. Comme pour les impôts sur le revenu et sur le capital, on rencontre deux grandes techniques d'imposition à savoir l'impôt synthétique sur la dépense globale qui frappe l'ensemble des dépenses effectuées par le contribuable et les impôts analytiques sur les dépenses particulières<sup>340</sup>. À ces limites s'ajoutent celles des techniques d'imposition.

---

<sup>338</sup> *Idem*, p. 210.

<sup>339</sup> L'impôt cédulaire ou analytique est un système dans lequel chaque catégorie de revenus supporte un impôt spécifique comportant des règles d'assiette particulières, des règles de taux spécifiques sans qu'il soit possible de compenser des résultats positifs avec des résultats négatifs de chaque cédule.

<sup>340</sup> SEKA P. op. cit., p. 209 et ss.

## B - Des techniques de liquidation et de recouvrement

**190.** La technique de l'impôt est l'ensemble des opérations au moyen desquelles l'impôt est établi. Qu'il s'agisse de la liquidation ou du recouvrement de l'impôt, tous les États utilisent les mêmes techniques et suivent les mêmes procédures pour la perception de l'impôt. Une fois l'assiette de l'impôt connue, le législateur doit procéder à la liquidation de l'impôt, c'est-à-dire qu'il doit déterminer le montant de l'impôt et exiger son paiement. Pour des raisons de techniques ou de politiques fiscales, son évaluation peut se faire selon des méthodes qui ne tiennent pas compte intégralement de tous les éléments constituant l'assiette<sup>341</sup>.

**191.** S'agissant des techniques de liquidation par exemple, le fisc procède à une évaluation pour déterminer le montant de l'impôt une fois la base d'imposition choisie. La liquidation s'effectue partout en fonction des tarifs conçus sur des bases semblables. Les droits de douane et autres impôts sur la dépense se répartissent partout en droits spécifiques et droits *ad valorem*. La détermination des taux s'effectue soit par le mécanisme de la quotité, soit par la technique de la répartition. Les taux peuvent être fixes ou variables suivant la quantité de la matière imposable. À ce propos, on peut faire observer que les impôts cédulaires sont en règle générale proportionnels. À l'inverse, l'impôt global sur le revenu présente un caractère progressif. On peut également aménager les taux en les uniformisant ou en les adaptant à la qualité de la matière imposable. Cette dernière technique pose le problème de l'uniformité ou de la discrimination de l'impôt<sup>342</sup>.

**192.** Concernant le recouvrement de l'impôt, une fois qu'il est liquidé et que le montant de la note d'impôt est calculé, il reste à faire payer le contribuable. Là encore nous retrouvons la même procédure et les mêmes techniques de recouvrement quel que soit le pays. En dépit de la distinction classique entre les impôts indirects et les impôts directs, opinion juridique qui répond plus à un besoin de choix entre les techniques juridiques permettant d'établir l'impôt<sup>343</sup>, le recouvrement de l'impôt emprunte la même voie et se ramène partout aux mêmes questions, Il s'agit de l'identification de l'assujetti, de la nature de l'imposition, du délai de paiement ou encore de l'organisation des garanties du trésor public. Toutes ces questions se trouvent dominées par celle de la sauvegarde des intérêts financiers de l'État. Elles ont pour but essentiel d'organiser le recouvrement de l'impôt en fonction de la nature de l'assiette. Elles permettent

---

<sup>341</sup> *Idem.* p.225.

<sup>342</sup> SEKA P. *op. cit.* p. 225.

<sup>343</sup> GAUDEMET P.M., MOLINIER J., *op. cit.* pp. 195 et ss.

aussi de faire la distinction entre le contribuable (imposition directe) et l'assujetti (personne chargée de la collecte de la taxe en matière de T.V.A.) d'une part, entre l'assujetti et le redevable, personne qui paie réellement la taxe, d'autre part<sup>344</sup>. Pour garantir les droits du trésor public, les administrations fiscales en particulier celles du tiers monde, ont souvent recours à la technique de retenue à la source<sup>345</sup>. Car cette technique présente de grands avantages tels que la sécurité, la rapidité et la commodité<sup>346</sup>. De plus, elle permet de réaliser d'importantes économies en matière de perception.

**193.** Dans les pays africains, l'influence des ex-puissances coloniales et des organisations internationales est nette. En effet, elle explique souvent l'adoption de régimes d'imposition étrangers. Par un mimétisme fiscal plus ou moins prononcé selon les pays, les États se contentent d'appliquer des règles fiscales tirées pour la plupart des pratiques financières et budgétaires de type occidental. La communauté du passé, l'impact des organisations internationales, auxquels s'ajoute l'extrême rareté de la matière imposable conduisent les pays à recourir à des techniques et à des modes d'interventionnisme fiscal plus ou moins identiques. Ces différents facteurs concourent davantage à la similitude des solutions que l'on apporte aux problèmes fiscaux sur le plan législatif.

**194.** Après l'établissement de la fiscalité coloniale en Afrique centrale, voyons à présent les manifestations de cette perpétuation.

---

<sup>344</sup> *Idem.* pp. 235 et ss.

<sup>345</sup> SEKA P. *op. cit.* p. 225.

<sup>346</sup> Voir *infra*.



## ***Section 2. Manifestations de la fiscalité occidentale en Afrique centrale***

**195.** Pour asseoir le système fiscal occidental dans leurs États, les pays d'Afrique centrale se sont davantage inspiré de leur précurseur en la matière quant à l'attribuant d'une base légale de leur nouveau système. En effet, ces derniers ont tenu à encadrer leur fiscalité par des règles juridiques qui relèvent du pouvoir du parlement, qui est la source formelle de leur fiscalité (**Paragraphe 1**). Cette forte inspiration les a conduits à s'atteler au respect de la hiérarchie des normes quant à la suprématie de celles-ci sur leurs droits internes (**Paragraphe 2**). Au sortir de cette analyse, nous serons à même d'affirmer que les systèmes fiscaux du Cameroun et du Gabon sont modernes et contemporains autant que ceux de l'occident.

### ***§ 1. Le parlement, source formelle de la fiscalité***

**196.** La fiscalité relève d'une compétence générale du Parlement<sup>347</sup>. En effet, le principe de légalité de l'impôt rend le Parlement seul compétent pour instituer l'impôt et en autoriser annuellement (via la loi de finances) la levée. Cette généralité de la compétence du législateur s'entend non seulement à l'égard de différents impôts (**A**), mais aussi concernant la fixation des règles fiscales (**B**).

#### **A - La compétence du législateur à l'égard des impôts**

**197.** Dans tous les pays de la CEMAC, reflet du statut unitaire de l'État, la souveraineté fiscale est une et indivisible. Dans cette perspective, le principe de la légalité de l'impôt trouve son application aussi bien aux impôts perçus au profit de l'État qu'à ceux affectés aux collectivités locales et aux établissements publics<sup>348</sup>.

**198.** S'agissant des impôts perçus au profit de l'État, le principe de légalité trouve sa vraie nature intrinsèque avant tout dans les impôts d'État. Au Cameroun et au Gabon, c'est la loi à

---

<sup>347</sup> BETCH M., *op. cit.*, p.26.

<sup>348</sup> BANGO A., « *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC)* », Thèse de doctorat, Lyon, 2009, p. 43.

travers le Code Général des Impôts, qui régit les différents impôts au profit de l'État à savoir : l'impôt sur le revenu, la TVA et les Droits d'Accise<sup>349</sup>, les droits d'enregistrement, le timbre et Contribution du Timbre<sup>350</sup>, la Curatelle des successions vacantes et les biens sans maître<sup>351</sup>, la Taxe spéciale sur les sociétés<sup>352</sup>, etc. Les procédures d'assiette, de contrôle, de recouvrement, de contentieux ainsi que les obligations générales et les sanctions applicables dans les matières précitées sont aussi prévues par le Livre des Procédures Fiscales

**199.** Concernant les impôts affectés aux collectivités locales et aux établissements publics, soulignons que le principe de libre administration des collectivités locales consacré par certains pays de la CEMAC<sup>353</sup> comporte indéniablement un volet financier. Seulement, s'il ne fait l'ombre d'un doute que l'autonomie financière suppose un certain pouvoir budgétaire, cela n'implique pas en revanche la nécessité d'un véritable pouvoir fiscal local<sup>354</sup>. En effet, comme en France, dans les pays de la CEMAC, bien qu'il existe un « pouvoir fiscal dérivé » des collectivités locales fondé sur le principe de libre administration de celles-ci<sup>355</sup>, il n'en demeure pas moins que c'est au législateur qu'il appartient d'autoriser annuellement, via la loi de finances, la perception des impôts locaux (la libre administration n'étant pas synonyme de libre « fiscalisation »)<sup>356</sup>. De même, dans les différentes lois consacrant la décentralisation, il est généralement défini le champ fiscal des collectivités locales.

**200.** À la vérité, deux grands principes de valeur constitutionnelle semblent être difficilement conciliables avec une reconnaissance tout aussi constitutionnelle d'un pouvoir fiscal local. Il s'agit de la légalité fiscale et l'égalité devant l'impôt. En effet, un accroissement trop poussé des compétences des collectivités territoriales dans la fixation du régime des impôts

---

<sup>349</sup> Article 125 à 153.

<sup>350</sup> Article 420 à 497.

<sup>351</sup> Article 498 et suivant.

<sup>352</sup> Article 574 à 576.

<sup>353</sup> C'est le cas du Cameroun.

<sup>354</sup> PHILIP L., *L'autonomie financière des collectivités territoriales*, Cahiers du Conseil constitutionnel, n°12, octobre 2001 à février 2002, pp. 96-100.

<sup>355</sup> ROUX A., *Le principe constitutionnel de la libre administration des collectivités territoriales*, RFDA 1992, vol. 8, n°3, pp. 435-452 ; BACCOYANNIS C., *Le principe constitutionnel de libre administration des collectivités territoriales*, Paris, Economica, 1993. Sur une pratique restrictive de l'autonomie des collectivités territoriales en Afrique, voir notamment MOMO B., *Réflexions sur le système communal camerounais : contribution à l'étude de la décentralisation territoriale du Cameroun*, Juridis info, n°24, octobre-novembre-décembre 1995, pp. 81-92 ; GUIMBO B-R., *L'emprise de l'État sur l'exécutif communale au Cameroun. Regard sur la dynamique des rapports entre l'administration d'État et l'administration communale au Cameroun*, Lex Lanta, n°021, décembre 1995, pp. 9-16.

<sup>356</sup> Il convient de préciser que si dans la plupart des pays d'Afrique noire francophone, les collectivités locales n'ont pas le pouvoir de créer des impôts, dans les pays anglophones, leur marge de manœuvre est plus grande. Il en est ainsi en Tanzanie (les collectivités ayant ici le statut constitutionnel d'État local). Sur le fiscal des collectivités locales en Afrique (dans sa diversité), voir YATTA F., *La décentralisation fiscale en Afrique. Enjeux et perspectives*, Paris, Karthala, 2009, pp. 225-226.

locaux risque non seulement, d'effriter la souveraineté fiscale étatique (et partant la compétence fiscale du législateur), mais aussi d'engendrer une hiérarchie entre les différentes collectivités territoriales selon qu'elles sont riches ou pauvres<sup>357</sup>.

**201.** Au Cameroun, c'est la loi qui détermine « (...) le régime financier des collectivités territoriales décentralisées »<sup>358</sup>. Dans cette ligne directrice et conformément aux textes régissant les collectivités locales, le CGI consacre un « Titre III » à la fiscalité locale. L'article C2 indique les différentes recettes fiscales de la commune que sont le produit de l'impôt libératoire, le produit des contributions des patentes et licences, le produit de la taxe sur le bétail, le produit des centimes additionnels, le produit des taxes communales directs et indirects. Mieux encore, l'article C3 alinéa 2 du CGI précise que : « Les taux et l'assiette de ces impôts, contributions et taxes sont déterminés par le présent code ».

**202.** Au Gabon, si l'article 150 de la loi organique n°15/96 du 6 juin 1996 relative à la décentralisation prévoit que les ressources qui alimentent les budgets et les états spéciaux des collectivités locales sont constituées par les ressources ordinaires<sup>359</sup> et les ressources extraordinaires<sup>360</sup> ; l'article 153 quant à lui précise que : « Les Taxes, droits et impôts locaux sont créés par la Loi des Finances, sur proposition du Ministère chargé des Collectivités locales ». Mieux encore, le principe de la légalité des impôts locaux se trouve renforcé par l'article 159 aux termes duquel : « L'assiette de chacun des impôts locaux et les modalités de leur recouvrement sont fixées par la loi, sur proposition du Ministère chargé des Collectivités rurales, après avis du Conseil ».

**203.** Le législateur étant compétant à l'égard des impôts, nous verrons également sa compétence en ce qui concerne la fixation des règles fiscales.

---

<sup>357</sup> BANGO A. *op. cit.* p. 45.

<sup>358</sup> Cf. art. 55 al. 5 de la Constitution de la loi n°96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 2 juin 1972.

<sup>359</sup> Les ressources ordinaires des collectivités locales sont constituées des ressources propres (rémunérations des prestations de service ; taxes et droits locaux ; des impôts locaux ; produits financiers ; ristournes du budget général de l'État, notamment des quotes-parts sur les impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, l'impôt sur bénéfices des professions libérales, la Taxe sur la Valeur Ajoutée, des recettes diverses et imprévues) et de la dotation globale de fonctionnement allouée par l'État (dotation couvrant chaque année les dépenses dues aux transferts des compétences).

<sup>360</sup> Les ressources extraordinaires des collectivités locales sont constituées : de la dotation d'équipement ; des subventions ; des fonds de concours ; des produits de cessions des biens meubles et immeubles ; des emprunts ; des dons et legs.

## B - La compétence du législateur dans la fixation des règles fiscales

**204.** Concernant les règles fiscales, il convient de montrer que le législateur est tenu d'exercer lui-même effectivement la totalité de sa compétence (fixation avec une précision suffisante des règles) tant en matière d'assiette que de taux et des modalités de recouvrement des « impositions de toute(s) nature(s) »<sup>361</sup>.

**205.** Pour la détermination de l'assiette,<sup>362</sup> parce qu'elle est garante du caractère équitable et loyal de la fiscalité, il revient au législateur d'en fixer les règles. En la matière, la portée de la compétence législative est très large. En effet, par détermination de l'assiette, il faut inclure non seulement le choix et la définition de la matière imposable (sont à inclure ici : la création d'une nouvelle imposition, la suppression d'une imposition existante, la définition proprement dite de la matière imposable, la définition des assujettis, la détermination du lieu d'imposition, la fixation du fait générateur de l'impôt), mais aussi son évaluation (il revient au législateur de définir les méthodes d'évaluation ainsi que les choix de la méthode qui serait applicable dans tel ou tel cas)<sup>363</sup>.

En d'autres termes, il appartient au législateur de "façonner le système fiscal" en réponse à deux questions fondamentales : Qui va être contribuable ? Quelle va être la matière imposable ? Plusieurs options s'offrent au souverain fiscal.

**206.** En premier lieu, une option sociale conduit le législateur « à décider s'il faut préférer ne tenir compte dans l'établissement de l'impôt que de la matière imposable ou s'il faut également prendre en considération la situation individuelle du contribuable »<sup>364</sup>. Il s'agit là du choix entre l'impôt réel et l'impôt personnel<sup>365</sup>.

**207.** En deuxième lieu, le législateur doit choisir sur quelle richesse va reposer la matière imposable. Ici, suivant la « trilogie classique mais dont les termes sont moins homogènes qu'il

---

<sup>361</sup> BANGO A. *op. cit.* p. 48.

<sup>362</sup> Deux définitions ont été proposées au terme « assiette de l'impôt ». Selon la première, il s'agit de l'ensemble d'opérations administratives tendant à établir l'existence et le montant de la matière imposable, et à constater la présence du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire de l'acte ou de la situation qui est la condition de la naissance de la dette d'impôt. Selon la seconde, il s'agit de l'élément lui-même retenu pour le calcul de de termes juridiques, 16<sup>e</sup> édition, Dalloz, 2007, p. 57.

<sup>363</sup> GUIEZE J-L., *Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière*, Thèse de doctorat, Clermont-Ferrand, 1972., pp. 49-53.

<sup>364</sup> GAUDEMET P-M., MOLINIER J., *Finances Publiques*, Tome 2, Fiscalité, 6<sup>e</sup> édition, Montchrestien, 1997, p. 82.

<sup>365</sup> ROUSSEAU J-J., *Economie politique, Œuvre complètes*, Paris, Gallimard, Bibliothèque de la Pléiade, tome III, 1966, p. 270.

n'y paraît à première vue »<sup>366</sup>, il s'agit pour le législateur d'opérer entre le revenu, le capital ou la dépense : c'est l'option économique<sup>367</sup>.

**208.** En troisième lieu, il s'agit pour le législateur d'opérer une option selon les techniques juridiques d'imposition. On se trouve donc en présence du choix entre l'impôt *direct* et l'impôt *indirect*<sup>368</sup>. Certes, cette classification a fait l'objet de quelques réserves<sup>369</sup> ; cependant, des auteurs et législateurs contemporains continuent à y faire référence.

**209.** En outre, même si la technique fiscale moderne a admis la possibilité pour l'administration d'accorder à certaines entreprises des "agréments fiscaux"<sup>370</sup>, il n'en demeure pas moins qu'il « *appartient au législateur de fixer les conditions d'octroi de l'agrément, de telle sorte que le rôle de l'administration se limite à vérifier que celles-ci sont ou non, remplies et à prendre ensuite les mesures individuelles nécessaires à l'application de la loi* »<sup>371</sup>. En France, le Conseil constitutionnel l'a bien rappelé : « *L'existence d'un agrément n'a pas pour conséquence de conférer à l'autorité ministérielle le pouvoir, qui n'appartient qu'à la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution, de déterminer le champ d'application d'un avantage fiscal* »<sup>372</sup>.

Une fois l'assiette de l'impôt déterminée, le législateur doit en outre fixer les taux et en déterminer les modalités de recouvrement.

**210.** Pour la fixation des taux et la détermination des modalités de recouvrement, une fois la matière imposable connue il appartient à la loi, c'est-à-dire au législateur, de déterminer le taux de l'impôt (c'est-à-dire « le pourcentage à appliquer à la base d'imposition pour trouver le montant de l'impôt dû au fisc »<sup>373</sup>). Pour se faire, le souverain fiscal utilise soit la technique de

---

<sup>366</sup> BELTRAME P., MEHL L., *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, Presses universitaires de France, 1984, p. 102.

<sup>367</sup> BANGO A. *op. cit.* p. 49.

<sup>368</sup> JEZE G., *De la distinction des impôts directs et indirects dans la législation financière française*, RSLF, 1907, p. 55 ; RULLIERE G., *Utilité et réalité de la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects*, RSF, 1966, n°2, pp. 338-360.

<sup>369</sup> BROCHIER H., *Structures nationales et systèmes fiscaux*, RSF, 1952, n° 1, p. 17.

<sup>370</sup> TOURNIE G., *les agréments fiscaux*, Paris, Pedone, 1970, p. 341 ; DE SAINT PULGENT M., *Le Droit français des agréments fiscaux*, EDCE, n° 41, Paris, 1990, pp. 185-197.

<sup>371</sup> GAUDEMET P.-M. et MOLINIER J., *Finances publiques*, tome II, 5<sup>e</sup> édition, Montchrestien, 1992, p. 14.

<sup>372</sup> Cf. Conseil constitutionnel, Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, Rec., 107, J.O. du 30 décembre 1984, p. 4174 ; Décision n°87-237 DC du 30 décembre 1987, Rec., 63, J.O. du 31 décembre 1987, p. 15761 ; Voir aussi PHILIP L., *"La jurisprudence constitutionnelle en matière d'agréments fiscaux"*, Droit fiscal, 1988, n°43, p. 128 ; REES M., *La jurisprudence administrative et constitutionnelle en matière d'agréments fiscaux*, Mémoire de DESS de Fiscalité personnelle, Aix-Marseille 3, 1995, p. 89.

<sup>373</sup> Voir Lexique des termes juridiques, *op. cit.*, p. 635. Précisions qu'ainsi que le souligne la jurisprudence administrative française, les règles relatives au taux de l'impôt doivent être assimilées à celles plus générales de la liquidation. Cf. TA Lille 4 décembre 1963, Neskouvrie, Dr. Fisc., 1964, 24, Doc. Concl. Alluim ; CE 4 décembre 1964, Deskouvriés, Rec., 685.

la *quotité*, soit celle de la *répartition*. Dans le système de l'impôt de *quotité*, le législateur fixe à l'avance le taux de l'impôt, tandis que le produit de l'impôt est seulement évalué de façon plus ou moins approximative. Dans le système de l'impôt de *répartition* au contraire, le législateur fixe à l'avance le montant global de l'impôt, mais non pas son taux. Cependant, la tendance est à la généralisation de la technique de la *quotité*<sup>374</sup>.

Suivant la quantité de la manière imposable, le législateur peut opter soit pour la *proportionnalité* (c'est-à-dire, un impôt dont le taux est constant), soit pour la *progressivité* (c'est-à-dire un impôt qui, selon l'heureuse formule de CONDORCET, « augmente plus qu'en proportion de la valeur imposée... »<sup>375</sup>).

La fixation des règles d'assiette et du taux de l'impôt n'épuise en rien la compétence fiscale du législateur. En effet, il lui revient également d'en fixer les modalités de recouvrement. L'explication paraît évidente : « *pour que la répartition de l'impôt entre les citoyens soit conforme aux règles d'assiette et de taux, il faut que le recouvrement s'effectue normalement et complètement ; tout excès de recouvrement, toute faille dans le recouvrement entraîneraient une perturbation dans l'équilibre entre les citoyens et dans la répartition, entre eux, de la charge fiscale telle que l'a voulu le législateur* »<sup>376</sup>.

**211.** Qu'en est-il des amendes et sanctions non pénales liées au recouvrement de l'impôt ? Il convient ici de reproduire la réponse proposée par Jean-Luc GUIEZE : « elles appartiennent aussi au législateur dans la mesure justement où elles apparaissent comme une modalité (particulièrement énergiques) de recouvrement de sommes dont il est lui-même compétent pour fixer le taux et l'assiette »<sup>377</sup>.

**212.** Ceci étant, et ainsi qu'indiqué plus haut, à l'instar de leurs homologues français, les législateurs des pays de la CEMAC sont en principe tenus d'exercer eux-mêmes effectivement la totalité de leur compétence en matière d'assiette, du taux et des modalités de recouvrement

---

<sup>374</sup> BANGO A. *op. cit.* p. 50.

<sup>375</sup> CONDORCET, *L'impôt progressif*, Œuvres, p. 122, cité par FOLLIT P., *Les tarifs d'impôts : essai de fiscales mathématiques*, thèse de Sciences économiques et sociales, Genève, 1946, Imprimerie A. Kunding, 1947, p. 53. Sur la progressivité de l'impôt, voir notamment DUFAY J. *L'impôt progressif en France*, Paris, Guillaumin & Cie, 1904, 551 pages ; SELIGMAN E., *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, traduction française par MARCAGGI A., Paris, Giard & E. Brière, coll. Bibliothèque internationale de science et de législation financière, 1909, 345 pages ; SURET L., *Théorie de l'impôt progressif*, Paris, F. Alcan, 1910, 774 pages ; SESMAISONS O., *La progressivité de l'impôt sur le revenu*, Mémoire de DEA de Finances publiques et fiscalité, Lyon 3, 1992, 116 pages ; CONCIALDI P., *Une approche exploratrice de la progressivité des prélèvements dans trois pays (France, Suède, Royaume-Uni)*, Convention de recherche n° 95/443, Rapport final pour la Caisse Nationale des Allocations Familiales, Noisy-Le-Grand, Institut de recherches économiques et sociales, Paris, 1998, p. 107.

<sup>376</sup> Cf. *Procédures fiscales*, Editions du Juris-Classeur – 2002, Fasc., 510, p. 2.

<sup>377</sup> GUIEZE J-L., *op. cit.*, p. 57.

des "impositions de toute(s) nature(s)". S'ils abandonnent ou délèguent une partie de leur compétence au pouvoir réglementaire, on se trouverait en présence d'une *incompétence négative*<sup>378</sup> assimilée à une violation de la Constitution. En revanche, ainsi, que l'a précisé le Conseil constitutionnel français, notamment dans sa décision *Blocage des prix et des revenus*<sup>379</sup>, il est possible que le législateur intervienne dans le domaine réglementaire sans pour autant que cette *incompétence positive* soit invalidée.

**213.** Une fois le régime des impôts fixés par le législateur, l'autorisation de leur levée se fait (annuellement) dans le cadre strict de la loi de finances. À ce moment, l'administration fiscale est tenue de les lever. Elle ne dispose d'aucun pouvoir d'appréciation de l'opportunité. Dès lors, la non-perception des impôts créés par la loi peut être assimilée, pour les agents du fisc, à une concussion et réprimée comme telle : on dit que la loi fiscale est d'ordre public. De même, il est formellement interdit d'émettre et de recouvrer toutes contributions directes ou indirectes autres que celles qui sont autorisées par la loi, à quelques dénominations qu'elles se perçoivent, à peine, contre les agents qui confectionneraient les rôles et les tarifs et ceux qui procéderaient au recouvrement d'être poursuivis comme concussionnaires, sans préjudice de l'action en répétition contre tous receveurs, comptables ou individus qui en auraient effectué la perception<sup>380</sup>.

**214.** Le processus de modernisation du système fiscal en Afrique centrale se perçoit également par cette évolution quant au respect des normes internationales au sein de ces États.

---

<sup>378</sup> Il semble que le professeur Jean RIVERO ait été le premier à utiliser cette expression, in note sous Conseil constitutionnel, 23 juillet 1975, AJDA, janvier 1976, pp. 44-47 (selon l'auteur, il y a *incompétence négative* non pas quand il y a « un dépassement par le législateur des limites dans lesquelles la Constitution l'enferme, mais l'abandon d'une part de compétence incluse dans ces impôts », p. 45) ; SCHMITTER G., *L'incompétence négative du législateur et des autorités administratives*, Annuaire international de justice constitutionnelle, 1989, p. 137 ; PRIET F., *L'incompétence négative du législateur*, RFDC, n° 17, 1994, p. 59-85 ; GALLETI F., *Existe-t-il un Conseil constitutionnel*, Revue Française de Droit Constitutionnel 2004/2, n° 58, pp. 387-417.

<sup>379</sup> Déc., n° 82-143 DC, 30 juillet 1982, Rec. 57, GDCC, n° 33.

<sup>380</sup> Cf. art. 47 de la Directive n° 02/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008 portant Règlement général sur la Comptabilité publique dans les pays membres de la CEMAC. Voir également l'art. 63 de la loi n° 1-2000 du 1<sup>er</sup> février 2000 portant loi organique relative au régime financier de l'État en République du Congo ; art. 21 al. 2 de la loi n° 5/85 du 27 juin 1985 portant règlement général sur la comptabilité publique de l'État au Gabon ; art. 5(6) de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'État au Cameroun.

## *§ 2. L'évolution de la fiscalité d'Afrique centrale inspirée de l'occident*

**215.** Dans ce paragraphe, nous allons étudier l'évolution de la fiscalité des pays de la CEMAC qui démontre la modernité du système fiscal de la sous-région. En sociologie l'intégration est « le processus par lequel l'individu prend place dans une société, par lequel il se socialise »<sup>381</sup>.

Dans notre procédé, nous montrerons qu'un système isolé peut se limiter en lui-même, mais qu'en ayant des points de convergences et en s'apparentant aux autres, l'égénéralisation des systèmes serait plus tangible.

**216.** Nous verrons tour à tour la pénétration du droit fiscal communautaire dans l'ordre juridique interne des États d'Afrique centrale (**A**), puis la manifestation du respect de la primauté des conventions internationales (**B**). Enfin, à travers une étude comparative, nous verrons que les systèmes fiscaux camerounais et gabonais se sont assimilés à ceux des pays développés notamment dans le choix de certains mécanismes fiscaux (**C**).

### **A - La pénétration du droit fiscal communautaire dans l'ordre juridique interne des états**

**217.** Guy Isaac et Marc Blanquet estiment que la norme fiscale communautaire acquiert de manière automatique le statut de droit positif dans l'ordre interne des États<sup>382</sup> : on parle d'application immédiate (1). Par ailleurs, la norme fiscale communautaire pourrait créer, par elle-même, des droits et des obligations pour les contribuables : c'est l'applicabilité directe (2).

#### *1. L'applicabilité immédiate du droit fiscal communautaire dans l'ordre juridique des États membres*

**218.** En ce qui concerne le droit fiscal communautaire primaire, la mise en œuvre de l'application immédiate interdit à chaque pays membre d'invoquer le non-accomplissement des

---

<sup>381</sup> TIBERJ V., « *Intégration* », *Sociologie* [En ligne], Les 100 mots de la sociologie, mis en ligne le 01 décembre 2014, consulté le 12 janvier 2023. URL : <http://journals.openedition.org/sociologie/2484>.

<sup>382</sup> ISAAC G. ET BLANQUET M., « *Droit communautaire général* », Paris, *Arman Collin*, 8<sup>ème</sup> éd., 2001, p. 204.



procédures de réception des traités internationaux prescrites par sa constitution pour se dispenser d'appliquer un traité communautaire régulièrement ratifié, ou encore d'appliquer un traité commun du droit interne, sous prétexte que la réception qui a eu lieu a transformé ce traité en droit national<sup>383</sup>.

**219.** Ainsi, s'agissant des traités institutifs de la CEMAC, ils ont régulièrement été ratifiés par chacun des États. Le droit dérivé s'impose dans l'ordre juridique national des États sans transformation, sans ordre d'exécution ni même publication au niveau national. Ainsi, la réception des règlements dans l'ordre interne est en principe interdite. Les décisions et directives sont adressées aux États membres. Certes elles nécessitent normalement des mesures nationales d'application, mais la compétence nationale est une compétence d'exécution et nullement une compétence de réception. Ces actes de droit dérivés bénéficient, comme l'ensemble de droit fiscal communautaire, de l'applicabilité immédiate et vont donc être interprétés à l'ordre juridique des États membres par le seul effet de leur publication communautaire<sup>384</sup>.

## *2. L'applicabilité directe du droit fiscal communautaire*

**220.** Jean Paul Jacqué<sup>385</sup> considère que l'effet du droit communautaire réside dans sa capacité à créer directement des droits ou obligations chez les particuliers. L'effet direct du droit fiscal communautaire ne se produit pas de la même façon selon l'origine des normes concernées. Suivant l'article 21 de l'Additif au Traité de la CEMAC relatif au système institutionnel et juridique de la communauté, « les règlements et les règlements cadres ont une portée générale. Les règlements sont obligatoires dans tous les éléments et directement applicables dans tout État membre ».

Ainsi, l'effet direct du règlement étant prévu par le traité, il ne saurait être remis en question. Cet effet se manifeste également dans les relations entre États et les particuliers ainsi que dans les relations entre particuliers. Selon l'article 21 sus-cité, les directives pour leur part « lient tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales leur compétence en ce qui concerne la forme et les moyens »<sup>386</sup>.

---

<sup>383</sup> ISAAC G. ET BLANQUET M., *op. cit.*, p. 204.

<sup>384</sup> MEYONG ABATH R., *op. cit.*, p. 111.

<sup>385</sup> JACQUE J.P., « Droit institutionnel de l'Union européenne », Paris, *Dalloz*, 2006, p. 571.

<sup>386</sup> Article 21 du Traité CEMAC.

À cet égard, Jacqué en déduit que les directives ne produisent pas d'effets directs puisqu'elles sont adressées aux États membres et doivent faire l'objet d'une transposition dans le corpus juridique interne<sup>387</sup>. Les directives communautaires relatives aux impôts directs ou indirects n'ont pas été entièrement transposées dans le droit interne des États. En outre, les États membres ont toujours gardé une marge d'appréciation sur le périmètre de transposition. S'agissant de l'effet direct des décisions, il y a lieu de relever qu'elles sont « obligatoires dans tous les éléments pour les destinataires qu'elles désignent »<sup>388</sup>. Elles sont donc de nature à modifier spécialement en matière fiscale la situation juridique d'un contribuable d'un État membre.

**221.** En revanche, les recommandations et les avis, du fait qu'ils ne lient ni les États membres, ni les citoyens, ont un effet direct moins prononcé et incidemment plus symbolique.

**222.** L'évolution fiscale en Afrique centrale s'est également manifestée par ce respect quant à la primauté des conventions fiscales internationales.

## B - Du respect de la primauté des conventions internationales

**223.** Selon Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, le droit fiscal est une branche du système juridique français, par conséquent il en épouse les particularités que forment son caractère essentiellement écrit et son articulation sur des ensembles juridiques transnationaux<sup>389</sup>. S'agissant du recours aux conventions bilatérales<sup>390</sup>, c'est un instrument qui est né dans un contexte marqué par la volonté des États d'unir leurs efforts pour essayer d'encadrer le développement des échanges et ses conséquences fiscales. L'œuvre documentaire développée par les institutions internationales a simplifié le processus d'élaboration de ces quelques 3500 conventions qui tissent aujourd'hui un véritable réseau liant les États deux par deux. Les conventions reprennent en effet peu ou prou les objectifs et les méthodes posés par les institutions internationales<sup>391</sup>.

---

<sup>387</sup> JACQUE J.P., op. cit., p. 573.

<sup>388</sup> Article 21 du Traité CEMAC.

<sup>389</sup> GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *Droit fiscal général*, Paris, 11<sup>ème</sup> édition Dalloz, 2017, p. 20.

<sup>390</sup> Elles sont apparues à compter de 1843 (conventions entre la France et le royaume de Belgique) mais sont surtout développées depuis 1950 sous l'égide de l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE) qui a vu dans ces instruments un moyen de faciliter les échanges économiques internationaux.

<sup>391</sup> MARCHESSOU P., TRESCHER B., op.cit. p.39.

**224.** Dans le but de se moderniser, les pays africains ont dû s'intégrer sur le plan fiscal. Ainsi, pour Serge Bertrand Abessolo les conventions signées par le Gabon étaient déjà similaires aux autres conventions modernes : « en effet, sans en reproduire systématiquement les solutions, elles s'inspirent, elles aussi, des modèles des Conventions issus des travaux de l'O.C.D.E. et de l'O.N.U. »<sup>392</sup>. Les deux premières conventions signées par le Gabon<sup>393</sup> ont eu pour modèle le « Projet de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune » publié par l'O.C.D.E. en 1963. Le projet de convention de 1963 a pour objectif de régler « de façon efficace les problèmes de double imposition se posant entre les pays membres de l'O.C.D.E. » d'une manière « qui soit acceptable à tous les pays »<sup>394</sup>.

**225.** C'est dans cette optique qu'au Cameroun, tout comme au Gabon, la source internationale ayant la portée la plus significative en matière est la réglementation CEMAC. La question de la primauté des sources internationales sur les ordres internes des États est une question complexe. Comme le rappelle Alain Fénéon "le traité de l'OHADA, comme le traité de la CEMAC, n'a pourtant pas formulé *expressis verbis* la règle de primauté. Elle découle implicitement mais nécessairement de l'article 10 de ce traité qui prévoit l'applicabilité directe et obligatoire de la norme OHADA. Cette disposition a été formellement interprétée par la CCJA (Cour Commune de Justice et d'Arbitrage) comme contenant une règle de supranationalité sur l'ordre interne"<sup>395</sup>.

**226.** Au Cameroun, la primauté des sources internationales n'est toutefois possible que parce que la Constitution énonce dans ses articles 43 à 45 les conditions par lesquelles des accords et Traités internationaux peuvent avoir la primauté des lois internes : « *Le président de la République négocie et ratifie les Traités et accords internationaux. Les Traités et accords internationaux qui concernent le domaine de la loi, défini à l'article 26 ci-dessus, sont soumis, avant ratification, à l'approbation en forme législative par le Parlement.* »<sup>396</sup>

« *Si le conseil constitutionnel a déclaré qu'un Traité ou un accord international comporte une clause contraire à la Constitution, l'approbation en forme législative ou la ratification de ce Traité ou de cet accord ne peut intervenir qu'après de la Constitution.* »<sup>397</sup>.

---

<sup>392</sup> ABESSOLO S., *Eléments de fiscalité internationale des entreprises au Gabon*, Thèse de droit, Lille, 1995, p. 157.

<sup>393</sup> 1966 et 1967. Cf. ABESSOLO S. *Idem.* p. 158.

<sup>394</sup> O.C.D.E., *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*. Paris, 1977, p.8, n°6.

<sup>395</sup> CCJA, Avis n°001/2001 EP du 30 avril 2001, Rec, Janvier 2003 p. 74.

<sup>396</sup> Article 43 de la Constitution du Gabon.

<sup>397</sup> Article 44 de la Constitution du Gabon.

*« Les Traités ou accords internationaux régulièrement approuvés ou ratifiés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve pour chaque accord ou Traité, de son application par l'autre parti. »<sup>398</sup>*

**227.** Au Gabon, cette primauté est également possible, car énoncé par la Constitution dans ses articles 13 à 15 : *« Le Président de la République négocie les Traités et les Accords Internationaux et les ratifie après le vote d'une loi d'autorisation par le Parlement et la vérification de leur constitutionnalité par la Cour Constitutionnelle. Le président de la République et les Présidents des Chambres du Parlement sont informés de toute négociation tendant à la conclusion d'un accord international non soumis à ratification. »* (Article 113)<sup>399</sup>.

*« Les Traités de paix, les Traités de commerce, les Traités relatifs à l'Organisation Internationale, les Traités qui engagent les finances de l'État, ceux qui modifient les dispositions de nature législative, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes ne peuvent être approuvés et ratifiés qu'en vertu d'une Loi. Aucun amendement n'est recevable à cette occasion. Les Traités ne prennent effet qu'après avoir été régulièrement ratifiés et publiés. Nulle cession, nul échange, nulle adjonction de Territoire n'est valable sans consultation préalable du peuple gabonais par voie de référendum ».*<sup>400</sup>

*« La République gabonaise conclut souverainement les Accords de Coopération ou d'Association avec d'autres États. Elle accepte de créer avec eux des Organismes Internationaux de gestion commune, de coordination et de libre coopération ».*<sup>401</sup>

**228.** La situation ainsi créée n'est en effet pas un modèle de clarté ni de sécurité juridique pour le contribuable. Certes, les débats suscités par le rôle exact que doit jouer une convention révèlent une évolution de ce rôle et son intégration croissante comme source de droit positif. La sécurité juridique serait probablement mieux assurée par l'édiction claire d'un principe de non-aggravation. Certaines conventions l'ont prévu telles que la germano-américaine du 22 juillet 1954 qui stipule que « les dispositions de la présente convention ne peuvent être interprétées comme réduisant d'une manière quelconque les exonérations, abattements, crédits ou autres déductions qui sont ou seront accordés par le législateur américain pour la détermination de l'impôt prélevé par les États-Unis »<sup>402</sup>.

---

<sup>398</sup> *Idem*, Article. 45.

<sup>399</sup> L.1/94 du 18 Mars 1994.

<sup>400</sup> Article 114 de la Constitution du Gabon.

<sup>401</sup> *Idem*. Article 115.

<sup>402</sup> CLOUTE A., *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales*, mémoire de Master II Droit des affaires et fiscalités, Paris, Université Paris I, 2011, p.111.

**229.** Pour illustrer la communication de ces administrations fiscales, nous énumérerons les différentes conventions qu'elles ont signées et qui démontrent la semblabilité de celles-ci à celles des autres qui sont contemporaines : Ces conventions sont de deux ordres qui sont bilatérales et multilatérales. Elles ont généralement pour objet d'éliminer toute double imposition en matière d'impôt sur le revenu, sur la fortune, de prévenir l'évasion fiscale ainsi que d'organiser les modalités d'échange de renseignements entre les administrations fiscales.

**230.** En effet, les conventions fiscales bilatérales signées par le Cameroun sont la convention fiscale entre le Cameroun et le Canada, les conventions fiscales entre le Cameroun et la France, la convention fiscale entre le Cameroun et la Tunisie, la convention fiscale entre le Cameroun et l'Afrique du Sud, la convention fiscale entre le Cameroun et le Maroc et la convention fiscale entre le Cameroun et l'Allemagne. Les conventions fiscales multilatérales signées par le Cameroun sont le Règlement relatif à la convention sur la non double imposition à l'impôt sur le Revenu entre les États membres de la CEMAC, la Convention concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale et la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices<sup>403</sup>.

**231.** Pour le Gabon il s'agira de la convention fiscale entre le Gabon et le Canada, la convention fiscale entre le Gabon et la Belgique, et la convention fiscale entre le Gabon et la France. Pour ce qui est des conventions multilatérales, le Gabon est signataire de la convention de l'Union douanière et économique de l'Afrique Centrale (U.D.E.A.C) destinée à éviter ou à limiter les doubles impositions entre le Cameroun, la Centrafrique, le Congo, le Gabon, la Guinée Équatoriale et Tchad. Cette convention présente un grand intérêt pour les groupes de sociétés opérant en Afrique centrale<sup>404</sup>.

**232.** Ainsi, le Cameroun et le Gabon se conforment bel et bien aux autres États souverains en matière de fiscalité et en matière de respect des modèles proposés par les institutions internationales. En effet, du fait de la primauté des conventions fiscales, entre autres, ces États montrent le côté contemporain de leurs systèmes fiscaux. Pour que des administrations s'allient et communiquent entre elles il faudrait qu'il y ait un minimum de compréhension et de cohésion. Les rapports avec l'international démontrent l'évolution de ces systèmes.

---

<sup>403</sup> Voir *infra* pour le détail des conventions fiscales signées par le Cameroun.

<sup>404</sup> *Idem* pour les conventions fiscales signées par le Gabon.

## C - Une approche moderne quant au choix du mécanisme fiscal

**233.** Dans cet élément de comparaison, nous allons faire remarquer les similitudes dans les mécanismes fiscaux de la France, du Cameroun et du Gabon pour pouvoir prétendre finalement de la modernité des systèmes fiscaux camerounais et gabonais au regard de ces applications similaires quant aux mécanismes fiscaux.

*-Du système déclaratif de l'impôt :* Toute personne physique qui est considérée fiscalement comme résident en France est invitée à déclarer chaque année tous les revenus imposables, quelle que soit leur source (française et étrangère) même si une convention réserve leur imposition au pays de la source<sup>405</sup>. C'est l'obligation déclarative de l'impôt. Si cette obligation est retrouvée dans le système français<sup>406</sup>, elle l'est également dans les systèmes du Cameroun et Gabon qui l'ont adoptée. Elle est encadrée par les différents codes des impôts de ces États. Le système fiscal pratiqué dans ces pays a mis en avant l'obligation déclarative de l'impôt qui sert de base pour son paiement, que ce soit pour les redevables de l'Impôt sur les Sociétés<sup>407</sup> que ceux de l'Impôts sur le Revenu des Personnes physiques<sup>408</sup>.

*-Du contrôle fiscal :* Les actes ou déclarations déposés par les contribuables bénéficiant d'une présomption d'exactitude et de sincérité, peuvent comporter des erreurs sous la forme d'insuffisances, d'inexactitudes ou d'omissions. Ces erreurs doivent être corrigées par l'administration à qui il incombe de préserver les intérêts du Trésor tout en assurant l'égalité des citoyens devant l'impôt. C'est ainsi que l'administration, dans la stricte observation du code général des impôts et du livre des procédures fiscales, met en œuvre les procédures qui lui sont conférées par la loi et qui permettent de contrôler les actes, les déclarations et de réunir les éléments d'information pour procéder aux rehaussements des bases d'imposition. L'ensemble de ces activités constitue le contrôle fiscal<sup>409</sup>. Il est prévu et encadré par le Livre des procédures

---

<sup>405</sup> BECH M., *op. cit.*, p.66.

<sup>406</sup> Article 170 du Code Général des Impôts français.

<sup>407</sup> « Pour l'assiette du présent code, les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration des résultats obtenus dans leur exploitation en cours de la période servant de base à l'impôt au plus tard le 15 mars. Ladite déclaration est présentée conformément au système comptable OHADA ». Cf. Article 18 (1) du code des impôts camerounais. Ce même procédé est également retrouvé à l'article 19 du code des impôts gabonais qui limite la date de déclaration avant le 1<sup>er</sup> août.

<sup>408</sup> « Tout contribuable assujetti à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques est tenu de souscrire, au plus tard le 15 mars de chaque année au Centre des Impôts du lieu d'imposition, une déclaration détaillée des revenus dont il a disposé au cours de l'année fiscale écoulée sur un imprimé fourni par l'Administration. Il en est accusé de réception ». Cf. article 74 DU CGI camerounais. Au Gabon, cette déclaration doit être faite avant le 1er mars (article 108 du CGI).

<sup>409</sup> Bulletin officiel des Finances Publiques-Impôts, *CF-Contrôle fiscal*, sur le site des Finances Publiques [en ligne] disponible sur [www.bofip.impot.gouv.fr](http://www.bofip.impot.gouv.fr) (consulté le 04/01/23).

fiscales français<sup>410</sup> de même que ceux du Cameroun<sup>411</sup> et Gabon<sup>412</sup>. En effet, pour s'assurer de l'exactitude des déclarations faites au fisc, ces pays ont eux aussi instauré des procédures de vérification, de communication et de contrôle auprès des contribuables.

*-Du choix des différents types d'impôt :* il existe deux types d'impôts en France qui sont l'impôt direct, demandés aux contribuables par le biais de l'impôt sur le revenu, de la taxe foncière ou de la taxe d'habitation par exemple ; et l'impôt indirect dont le contribuable s'acquitte sans demande d'avis de la part de l'administration fiscale (TVA, TICPE, etc.)<sup>413</sup>. Pour cette analyse nous nous consacrerons à l'impôt sur le revenu et la TVA. En France, l'impôt sur le revenu est un impôt direct qui est prélevé et payé par les personnes physiques (particuliers et les professionnels). La base d'imposition est déterminée forfaitairement en fonction du revenu et du statut professionnel. Lorsqu'il est payé selon le régime simplifié d'imposition, le montant à payer varie selon le revenu tiré de l'activité. Pour s'en acquitter, le barème est progressif et se divise en plusieurs tranches. Dès qu'une tranche est dépassée, les revenus sont imposés au taux correspondant, et ainsi de suite jusqu'à atteindre le montant total du revenu net imposable<sup>414</sup>. Cette démarche est appliquée en France<sup>415</sup> ainsi qu'au Gabon comme nous le voyons dans barème de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques ci-dessous<sup>416</sup> :

*Tableau 11 : Barème de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (Gabon).*

| Fraction du revenu imposable (1 part) | Montant de l'impôt   |
|---------------------------------------|----------------------|
| De 0 à 1.500.000 FCFA                 | 0                    |
| De 1.500.001 à 1.920.000 FCFA         | 5 % x Q - 75.000     |
| De 1.920.001 à 2.700.000 FCFA         | 10 % x Q - 171.000   |
| De 2.700.001 à 3.600.000 FCFA         | 15 % x Q - 306.000   |
| De 3.600.001 à 5.160.000 FCFA         | 20 % x Q - 486.000   |
| De 5.160.001 à 7.500.000 FCFA         | 25 % x Q - 744.000   |
| De 7.500.001 à 11.000.000 FCFA        | 30 % x Q - 1.119.000 |
| 11.000.001 FCFA et plus               | 35 % x Q - 1.669.000 |

*Source : CGI Gabon 2023.*

<sup>410</sup> Articles L10 à L80 E du Livre de procédures fiscales français.

<sup>411</sup> Article L.9 à L50 bis du CGI camerounais

<sup>412</sup> articles p.833 à 907 bis du CGI gabonais

<sup>413</sup> Bulletin officiel des Finances Publiques-Impôts, *CF-Contrôle fiscal*, sur le site des Finances Publiques [en ligne] disponible sur [www.bofip.impot.gouv.fr](http://www.bofip.impot.gouv.fr) (consulté le 04/01/23).

<sup>414</sup> Sur [www.groupe-quintesens.fr](http://www.groupe-quintesens.fr), *op. cit.*, (Consulté le 09/01/23).

<sup>415</sup> Quintésens, *Fiscalité : Quel est le nouveau barème de l'impôt sur le revenu en 2023*, sur le site de Quintésens pluralle groupe [en ligne], 2023. Disponible sur [www.groupe-quintesens.fr](http://www.groupe-quintesens.fr) (consulté le 27/01/23).

<sup>416</sup> Article 174 du CGI gabonais.

**234.** S'agissant de la TVA qui est un impôt indirect, son taux est variable en France à savoir le taux normal, les taux réduits, le taux particulier et les taux spéciaux. Le taux normal qui est de 20 % est le taux universel qui s'applique à la majorité des biens et des services qui sont consommés au quotidien ; les taux réduits touchent de nombreux secteurs et s'élèvent à 10 % pour l'hébergement, la location meublée, les fêtes foraines, les zoos, les sites culturels... ; et à 5,5 % pour les produits alimentaires, les livres sur tous supports, les abonnements au gaz et à l'électricité, etc. Enfin, le taux particulier qui a toujours été fixé à 2,1 % qui concerne les médicaments remboursables par la sécurité sociale<sup>417</sup>. Au Cameroun le taux de la TVA est également variable en fonction de l'élément taxable. Nous avons pour cela un taux normal de 19.25 %, un taux super élevé de 50 %, un taux élevé de 30 %, un taux général de 30 % un taux moyen de 12.5 %, un taux réduit de 5 % et enfin un taux super réduit de 2 %<sup>418</sup>. Au Gabon, les taux de la TVA sont de 18% pour le taux normal, un taux réduit de 10% pour les marchandises de première nécessité, un taux réduit de 5% applicable aux opérations de vente et de prestations de services listées et le taux 0% pour les exportations de transports internationaux<sup>419</sup>.

**235.** Ainsi, à travers l'analyse globale des systèmes fiscaux français, camerounais et gabonais, nous voyons que le mécanisme fiscal du Cameroun et du Gabon est similaire à celui de la France qui leur sert de modèle. Il va sans dire que la raison de cette application est le manque d'éléments fiscaux à la mise en place de ce système au moment de leurs indépendances. La similarité entre ces systèmes traduit la contemporanéité de la fiscalité en Afrique centrale car l'utilisation des techniques fiscales modernes sert autant pour ces pays d'Afrique centrale que ceux de l'occident, notamment la France qui a servi d'exemple pour cette analyse. Nous avons vu qu'au travers des directives contenues dans le dispositif CEMAC, la matière fiscale est bien régie et encadrée par le droit communautaire en Afrique Centrale. De même ; le système français qui sert de modèle aux pays de l'Afrique centrale que nous étudions, tient lui aussi quelques liens émanant de l'Union Européenne<sup>420</sup>. Cela traduit la contemporanéité du système fiscal d'Afrique centrale qui tend à agir semblablement aux autres systèmes et surtout de celui qui lui sert de référence.

---

<sup>417</sup> Quintésens, *Les principaux impôts payés par les particuliers en France*, sur le site de Quintésens pluralle groupe [en ligne] 2022.

<sup>418</sup> Article 142. (1 a.b), (2), (3), (4), (5), (6 a.b.c.d.e), (7), (8), (9), (11) du CGI.

<sup>419</sup> « *Taxe sur la Valeur Ajoutée : Cameroun, Gabon* », sur le site de Central Africa Tax Guide (en ligne), disponible sur <https://centralafricataxguide.com> (Consulté le 17/04/2024)

<sup>420</sup> BETCH M., *op. cit.*, p. 18.



**236.** Du système déclaratif de l'impôt, aux différents types d'impôt, en passant par des procédures de contrôle similaires, la fiscalité au Cameroun et au Gabon a su suivre le pas du rythme fiscal des autres pays modernes. Mais la similarité de ces systèmes suffit-elle à justifier la contemporanéité de la fiscalité en Afrique centrale ?

**237.** La comparaison du système fiscal français à ceux du Cameroun et Gabon nous permet de démontrer l'aspect moderne de la fiscalité en Afrique centrale et de faire ressortir les éléments d'évolution de ces pays. En effet, bien qu'ayant appliqué les mêmes démarches dans leurs systèmes, les pays d'Afrique centrale ont tenté d'adapter ce système occidental à leurs réalités. Nous le voyons par exemple avec la mise en place de l'Impôt Synthétique Libératoire qui a fait sa naissance au Gabon en 2014<sup>421</sup> permettant à l'administration fiscale de mieux prélever et renflouer les caisses de l'État. Si au départ le prélèvement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques se faisait à travers une déclaration annuelle de revenu, l'adaptation du système est perceptible par le paiement d'un impôt synthétique libératoire le rend moderne et rentable comme nous le verrons dans le tableau illustratif de l'I.S.L. au Gabon<sup>422</sup>, s'agissant des opérateurs économiques exerçant dans le secteur informel.

---

<sup>421</sup> Voir annexe 6.

<sup>422</sup> *Idem.*

## ***Conclusion du chapitre I***

**238.** Le système fiscal des États étudiés s'est modernisé au fil du temps<sup>423</sup>. Pour assurer leurs missions régaliennes, les nouveaux pays indépendants ont dû adopter la fiscalité coloniale par manque repère<sup>424</sup>. Pour ce faire, ils ont eu recours aux mêmes systèmes et aux mêmes mécanismes. La similitude des systèmes démontre la contemporanéité de la fiscalité en Afrique centrale qui se confond désormais à celle des pays occidentaux. La modernisation du système fiscal des pays de la Communauté Économique et Monétaire d'Afrique Centrale se lit également par cette volonté des pays de la sous-région de se conformer aux normes internationales dans le but de se stabiliser et dynamiser leur fiscalité<sup>425</sup>.

---

<sup>423</sup> CMS F. L. 2019, *La fiscalité en Afrique évolue*, Jeune Afrique, du 18 juin 2019.

<sup>424</sup> N'GAOSYVATHIN P., *op. cit.*, p. 116.

<sup>425</sup> MOUANGUE J., DONFACK L. *op. cit.*, 66.



## CHAPITRE II : L'ORIGINALITÉ DU SYSTÈME FISCAL D'AFRIQUE CENTRALE

**239.** Dans le pas de la modernité, les pays africains ont mis en place une fiscalité qui présentait des avantages et une efficacité<sup>426</sup>. Mais n'ayant pas les mêmes réalités, ces derniers se sont rendus compte du déséquilibre qui naissait de ce système inadapté à leurs sociétés<sup>427</sup>, d'où la prise de conscience d'une adaptation de la fiscalité au sein de leurs différents pays.

Afin de maximiser les prélèvements, les administrations fiscales africaines ont innové leur système fiscal tout en portant un regard particulier sur des secteurs, des ressources ainsi que des techniques fiscales générateurs de revenus.

**240.** Pour y parvenir, l'organisation d'un univers fiscal favorable et circonstanciel était nécessaire aux réalités quotidiennes de ces États, ce qui s'est traduit par une adaptation et modernisation des outils fiscaux (**Section 1**). En pratique, l'objectif étant donc de dynamiser leur fiscalité, les pays de la CEMAC ont su s'harmoniser et se renforcer à travers un regroupement communautaire en la matière (**Section 2**).

---

<sup>426</sup> THILL J., *fiscalité et ajustement en Afrique francophone*, Rapport, Paris, mars 1989, IIAP, mars 1991, p.1.

<sup>427</sup> ALAKA P., *op. cit.* p.35.

## ***Section 1. Une adaptation et modernisation des outils fiscaux***

**241.** L'instauration d'un système fiscal moderne implique une organisation favorable tant pour le fisc que pour les contribuables. Au regard des circonstances et dans le but de dynamiser la fiscalité en Afrique centrale, les administrations des États étudiés ont adapté ce système face à la situation socio-économique de leur sous-région (**Paragraphe 1**), tout en appliquant des techniques adéquates et propices pour parvenir au prélèvement des impôts (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. Une adaptation à la situation socioéconomique de la sous-région***

**242.** La mobilisation des ressources publiques constitue un enjeu de développement dans les États d'Afrique centrale. En effet, les recettes fiscales étant une base de financement pour ces pays, une mobilisation accrue de ces recettes favoriserait la stabilité socioéconomique de la sous-région<sup>428</sup>.

C'est dans cette dynamique que les administrations fiscales des pays que nous étudions et ceux de la communauté mettent en place des réformes fiscales modernes et innovantes pour garantir le prélèvement de l'impôt<sup>429</sup>. C'est le cas de la mise en place de l'impôt synthétique libératoire, instauré pour lutter contre le secteur informel et qui représente l'un des grands fléaux présents dans la sous-région (**A**). De plus, les pays d'Afrique ont tourné leurs regards sur des ressources génératrices de revenus telles que le secteur extractif qui est une source rentable sur ce continent (**B**).

#### **A - Un mécanisme d'imposition face à l'ampleur de l'informel : l'Impôt Synthétique Libératoire**

**243.** Le secteur informel regroupe des agents qui échappent toujours au recensement officiel des opérateurs économiques<sup>430</sup>. Il a un caractère non légal et ne respecte ni règlements

---

<sup>428</sup> HOUETCHI, *First Afrique Mag*, 13 Mai 2020 (consulté le 17 novembre 2022).

<sup>429</sup> PEKASSA G., *L'actualité législative fiscale relative au droit des affaires au Cameroun*, Revue africaine des sciences juridiques, vol.9, 2012, p. 277.

<sup>430</sup> SOWA A., *op. cit.* p. 13.

fiscaux, ni règlements en matière de commerce. En d'autres termes, ce sont des activités qui ne sont pas répertoriées et connues mais exercées de façon illégale. Elles ne profitent donc qu'à ceux œuvrant dans ce secteur. Le secteur informel occupe une place importante dans les économies africaines. Cela a été démontré à travers de nombreuses études nationales et internationales, si bien que certains affirment que ces activités économiques qui échappent à l'administration fiscale constituent la règle sur le continent africain<sup>431</sup>. Ce secteur est d'une telle ampleur au point de représenter entre 20 et 65% du produit intérieur brut (PIB) des pays d'Afrique subsaharienne<sup>432</sup>. Il se caractérise par une facilité d'entrée, un marché de concurrence non réglementé, de petites échelles d'activités, un recours à une main d'œuvre pléthorique, une absence de comptabilité régulière, une forte mobilité et absence de siège social stable, une précarité de leur situation, une absence de marketing, une absence de statut juridique et une non-inscription du personnel à la caisse de la sécurité sociale<sup>433</sup>. Le secteur informel participe à près de 50% au PIB au Cameroun selon l'Institut Nationale de la Statistique<sup>434</sup>.

**244.** Pourtant encadrées par le code général des impôts, ces activités perdurent dans l'informel et ce, par l'incivisme fiscal qui se traduit par la méconnaissance des règles et obligations qui régissent la fiscalité<sup>435</sup>. Au Cameroun et au Gabon, les entreprises industrielles et commerciales qui y exercent leurs activités sont assujetties à la tenue de leur comptabilité suivant le système comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA)<sup>436</sup> ; de même que le contribuable est également tenu de faire une déclaration de ses résultats<sup>437</sup>. Face aux manquements à ces obligations, ces pays mettent en place des techniques qui permettraient l'existence et aussi le bon déroulement des prélèvements. En Afrique centrale où les conditions socio-économiques ne sont pas toujours optimales, les administrations fiscales tentent d'adapter les actions aux conditions sociales. C'est le cas de l'impôt synthétique libérateur (ISL) mis en place les administrations de ces États et qui est payé en une fois afin de « libérer » les contribuables qui relèvent de ce système d'imposition. Instauré en 2012 au Cameroun<sup>438</sup> et 2014 au Gabon<sup>439</sup>, ce système de prélèvement émane de la

---

<sup>431</sup> Guide Dadupa, *Le secteur informel en Afrique* [en ligne], 2020. Disponible sur [www.guidedadupa.com](http://www.guidedadupa.com) (consulté le 10/01/2023).

<sup>432</sup> *Ibidem*.

<sup>433</sup> SOWA NIANG A., *op. cit.* p. 8.

<sup>434</sup> Guide Dadupa, *op. cit.* (Consulté le 10/01/23).

<sup>435</sup> SOWA A., *op. cit.* p. 13.

<sup>436</sup> Article 17 du CGI gabonais.

<sup>437</sup> *Idem*, article 20.

<sup>438</sup> Article 93 ter de la loi de Finances 2012.

<sup>439</sup> Article 13 g de la loi de Finances de 2014.

difficulté pour l'administration de prélever les impôts des personnes physiques qui effectuent des petits métiers et qui ne sont pas toujours déclarés.

En effet, pour le cas du Gabon, l'ISL constitue un régime de fiscalité globale perçue au profit de l'État et des collectivités locales. Il est représentatif de l'IRPP dans la catégorie des BIC et des bénéfices agricoles, de même que la contribution des patentes, des licences, la contribution foncière et la taxe forfaitaire d'habitation<sup>440</sup>. Les personnes imposables à l'ISL sont celles exerçant une activité commerciale, industrielle ou agricole à titre indépendant dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 30.000.000Fcfa<sup>441</sup>. L'Impôt Synthétique Libératoire ne s'applique pas aux personnes physiques à l'impôt sur les BNC, aux personnes physiques qui effectuent des ventes ou des locations d'immeubles, aux courtiers et agences de voyages, aux planificateurs industriels, aux commissaires en douanes et commissaires de marchandises, aux loueurs de véhicules et aux locations d'hôtel<sup>442</sup>.

**245.** S'agissant des tarifs et de la liquidation de l'ISL, il est assis et liquidé comme un forfait global représentatif de tous les impôts dus au titre de l'exercice concerné. Afin de mieux comprendre cette organisation, nous verrons en guise d'illustration dans le tableau ci-dessous que l'administration fiscale gabonaise a répertorié les activités soumises à cet impôt ainsi que les tarifs en vigueur auxquels devraient s'acquitter les potentiels contribuables :

---

<sup>440</sup> Article 13g du CGI Gabon.

<sup>441</sup> Article 13h du CGI Gabon portant sur les personnes imposables à l'ISL.

<sup>442</sup> Article 13k du CGI Gabon portant sur les exonérations et exclusions de l'ISL.

Tableau 12 : Tarifs de l'Impôt Synthétique Libératoire (ISL) en vigueur au Gabon<sup>443</sup>.

| Activités                                                                                                                                             | LBV, POG, FCV | Autres communes | Départements |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-----------------|--------------|
| Acheteur de cacao, sans établissement fixe (patente établie par commune ou par département).                                                          | 132.000       | 132.000         | 132.000      |
| Acheteur de produits du cru, sans établissement fixe (patente établie par commune ou par département).                                                | 132.000       | 132.000         | 132.000      |
| Affaires (Agent d')                                                                                                                                   |               |                 |              |
| - Employant plus d'une personne                                                                                                                       | 297.000       | 297.000         | 297.000      |
| - Employant une personne                                                                                                                              | 231.000       | 231.000         | 231.000      |
| - Travaillant seul                                                                                                                                    | 203.500       | 203.500         | 176.000      |
| Appareils à jeux (location de).                                                                                                                       | 231.000       | 231.000         | 231.000      |
| Appareils électroniques et accessoires (vente de)                                                                                                     |               |                 |              |
| - importation                                                                                                                                         | 500.000       | 250.000         | 165.000      |
| - n'important pas                                                                                                                                     | 250.000       | 150.000         | 100.000      |
| Artisan (charpentier, couvreur, écailliste, voirier, maçon, menuisier, peintre en bâtiment, plombier, teinturier, etc.)                               |               |                 |              |
| - employant 1 à 5 personnes                                                                                                                           | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| - travaillant seul                                                                                                                                    | 88.000        | 88.000          | 82.500       |
| Celui qui emploie moins de 6 personnes est classés comme artisan. Au-dessus de cinq personnes, voir entrepreneur de travaux ou exploitant un atelier. |               |                 |              |
| Atelier (exploitant un).                                                                                                                              | 203.500       | 203.500         | 176.000      |
| Atelier mécanographique                                                                                                                               | 297.000       | 297.000         | 297.000      |
| Bétail (marchand de)                                                                                                                                  | 300.000       | 270.000         | 200.000      |
| Bijoutier - horloger :                                                                                                                                |               |                 |              |
| - vendant des objets importés par lui                                                                                                                 | 370.000       | 330.000         | 250.000      |
| - vendant des objets non fabriqués par lui et n'important pas                                                                                         | 203.500       | 203.500         | 176.000      |
| - vendant des objets fabriqués par lui et n'important pas                                                                                             | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Blanchisseur, pressing et laverie automatique                                                                                                         | 250.000       | 180.000         | 100.000      |
| Bois de chauffe ou de chauffage (marchand de)                                                                                                         |               |                 |              |
| - vendant à des clients autres que les bateaux de passage                                                                                             | 88.000        | 88.000          | 82.500       |
| - ne vendant qu'à des bateaux de passage                                                                                                              | 48 400        | 48 400          | 41 800       |
| - vendant au petit détail                                                                                                                             | 38.500        | 38.500          | 35 200       |
| Boissons locales (fabricant de)                                                                                                                       | 38.500        | 38.500          | 35 200       |
| Boucher /charcutier                                                                                                                                   |               |                 |              |
| - importateur ayant boutique ou installation fixe dans un centre                                                                                      | 297.000       | 297.000         | 297.000      |
| - ayant boutique ou installation fixe dans un centre et n'important pas                                                                               | 203.500       | 203.500         | 176.000      |
| - vendant dans un centre sans boutique ni installation fixe                                                                                           | 88.000        | 88.000          | 82.500       |
| - vendant hors d'un centre sans boutique ni installation fixe                                                                                         | 38.500        | 38.500          | 35 200       |
| Boullanger :                                                                                                                                          |               |                 |              |
| - employant des moyens mécaniques                                                                                                                     | 187.000       | 187.000         | 187.000      |
| - sans moyens mécaniques employant 5 personnes                                                                                                        | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| - sans moyens mécaniques employant - de 5 personnes                                                                                                   | 48 400        | 48 400          | 41 800       |
| Briqueterie                                                                                                                                           | 370.000       | 300.000         | 210.000      |
| Brocanteur                                                                                                                                            |               |                 |              |
| - important                                                                                                                                           | 370.000       | 330.000         | 250.000      |
| - n'important                                                                                                                                         | 300.000       | 270.000         | 210.000      |
| Café, titulaire d'une licence de 1 <sup>re</sup> classe :                                                                                             |               |                 |              |
| - faisant dancing                                                                                                                                     | 781.000       | 473.000         | 324.500      |
| - ne faisant pas dancing                                                                                                                              | 231.000       | 143.000         | 126.500      |

Source : Code Général des Impôts du Gabon (2023).

246. Ainsi, nous voyons dans ce tableau que l'ISL concerne tout genre de commerces ainsi que diverses activités qui sont en général exercées dans l'informel. À titre d'exemple, nous parlerons du brocanteur, du commerce de charbon de bois, du petit commerce de détails, de la briqueterie, de la vente de bétail, des boutiques de coiffure, des cordonniers et maroquiniers, du commerce ambulant, des garagistes et des mécaniciens, des épiciers, des bouchers etc. Ce sont de petites activités en général méconnues par le fisc et qui sont soit

<sup>443</sup> L'entièreté du tableau de l'Impôt Synthétique Libératoire en vigueur au Gabon est à découvrir à l'annexe 6.



exercées de façon ambulante, soit dans de petits boxes. En théorie, d'après notre tableau, une activité de briqueterie par exemple, permettrait à l'État d'engranger dans les grandes villes du pays 370 000 Fcfa, ou 300 000 FCfa dans d'autres communes, ou 210 000 FCfa au niveau des départements. Autre exemple, un brocanteur de Libreville, s'il importe, devrait s'acquitter de 370 000 FCfa, et 300 000 FCfa s'il n'est pas importateur. Or, à la lecture des témoignages recueillis par Anadolu Agency, certains acteurs exerçant ces petites activités n'étaient ni pour ni optimistes à l'idée de mettre en place cet impôt synthétique<sup>444</sup>. Toutefois, l'adaptation du système fiscal par la mise en place de cet impôt au Gabon a permis une augmentation des recettes comme nous le voyons dans le tableau ci-dessous issu d'une étude recueillie auprès de la Direction Générale des Impôts :

*Tableau 13 : Résultats fournis par l'I.S.L. en termes de recette de 2020 à 2022*

| 2020               | 2021               | 2022               |
|--------------------|--------------------|--------------------|
| 1.740.756.268 FCFA | 2.134.056.239 FCFA | 2.709.748.436 FCFA |

*Source : Direction des études et de la prospective de la Direction Générale des Impôts du Gabon.*

**247.** L'objectif de l'impôt synthétique est de simplifier et alléger la fiscalité des petits contribuables qui sont pour la plupart peu ou mal instruits, et aussi d'élargir l'assiette fiscale par l'appréhension des gisements fiscaux, jusque-là inexploités à cause de la complexité du système. Cet impôt permet aussi à tous ceux qui réalisent des activités à but lucratif de s'acquitter de leurs devoirs civiques sans trop d'obligation, de simplifier les procédures d'imposition des assujettis et fiscaliser le secteur informel<sup>445</sup>. Les recettes ci-dessus, générées par cette technique démontrent l'avancée du prélèvement dans le secteur informel au Gabon. En effet, la mise en place de ce système de prélèvement synthétique prend en compte la situation du pays et l'administration a opté pour une adaptation du Fisc face aux carences sociales.

La prise en compte de l'informel au Gabon reste une initiative louable car selon le Fonds Monétaire International ce secteur est un levier de croissance pour le continent<sup>446</sup>. L'Afrique subsaharienne est l'une des régions où l'économie informelle pèse le plus avec une moyenne d'environ 38 % du PIB entre 2010 et 2014. Voilà pourquoi nous voyons que d'autres pays tels

<sup>444</sup> ISSA I., *Gabon : craintes des petits commerçants face à un nouvel impôt*, sur le site de Anadolu Agency [en ligne], 2014. Disponible sur [www.aa.com.fr](http://www.aa.com.fr) (consulté le 12/01/23).

<sup>445</sup> SOWA NIANG A., *op. cit.*, p. 40.

<sup>446</sup> FORSON V., *Afrique : le secteur informel fait sa révolution*, sur le site de LePoint [en ligne], 2017. Disponible sur [www.lepoint.fr](http://www.lepoint.fr) (consulté le 11/01/23).

que le Rwanda en prennent aussi conscience et incluent ce secteur du côté de la légalité par des mesures incitatives : « Résultat : le Rwanda a considérablement réduit la taille de son secteur informel »<sup>447</sup>.

**248.** L'adaptation de la fiscalité en Afrique se voit aussi à travers l'accentuation de ces pays à encadrer une politique fiscale dans les domaines rentables et susceptibles d'être davantage imposés.

## B - Une consolidation du secteur extractif, source rentable en Afrique

**249.** Selon le projet d'assistance technique sur la formalisation de la politique minière et révision du cadre législatif<sup>448</sup> et réglementaire<sup>449</sup>, « le potentiel minier et en hydrocarbures de l'Afrique est susceptible de servir de principal moteur du développement inclusif et de croissance durable élargie<sup>450</sup>. C'est le constat auquel ont abouti la plupart des stratégies d'industrialisation et de développement de l'Afrique par ses ressources »<sup>451</sup>. En effet, selon la Vision Minière Africaine qui est un cadre d'orientation établi par l'Union Africaine, des initiatives sous-régionales et continentales<sup>452</sup> se sont donné pour objectif de favoriser une gestion plus efficace du potentiel africain. L'Afrique est riche en ressources naturelles et représente 30% des réserves mondiales en pétroles, en gaz et en minéraux<sup>453</sup>. C'est dans cette optique et conscient de tout ce potentiel que le continent tente de mettre à profit une fiscalité plus attractive afin de récolter un maximum de prélèvement. En effet, plus de la moitié des exportations de nombreux pays en Afrique subsaharienne provient des ressources naturelles, voire 90% dans le cas des pays les plus dépendants au pétrole. Les réserves minérales constituent une large part des recettes gouvernementales dans la région et elles pourraient encore gagner en importance dans les pays où des découvertes récentes ont été réalisées<sup>454</sup>. En

---

<sup>447</sup> *Ibidem*.

<sup>448</sup> Code minier.

<sup>449</sup> Textes d'application.

<sup>450</sup> Vision Minière en Afrique, *Formalisation de la Politique minière et Révision du Cadre législatif (Code minier) et réglementaire (Textes d'application) selon les principes de la Vision Minière Africaine*, Note conceptuelle, N'Djamena, du 1 au 4 août 2017.

<sup>451</sup> *Ibidem*.

<sup>452</sup> Plan d'action de Lagos, le Programme Sectoriel Minier de la SADC.

<sup>453</sup> Natural Resource Governance Institute, *L'Indice de Gouvernance des Ressources Naturelles : Vers la mise en pratique des réformes légales en Afrique subsaharienne*, Communiqué de presse de 15 avril 2019 ; DIA M., *Réformes minières : L'Afrique tente une reprise en main de ses gisements*, site de la tribune Afrique [en ligne], 2018. Disponible sur <https://afrique.latribune.fr> (consulté le 29/11/2022).

<sup>454</sup> *Ibidem*.

dépité de ces richesses et des bases légales établies dès leurs indépendances, nous constatons que plusieurs pays du continent africains ne parviennent pas à jouir pleinement des prélèvements fiscaux sur ces richesses par manque de réformes qui impacteraient profondément sur le secteur extractif qui est une source rentable<sup>455</sup>. Ainsi donc, seul un cadre législatif et réglementaire en adéquation avec les priorités de développement favoriserait une meilleure source de rentabilité pour ce secteur à travers une fiscalité encadrée.

**250.** Les anciennes règles n'étant pas toujours bien révisées et favorables, les pays africains tentent dorénavant de s'outiller au mieux. Pour y parvenir, la voie de la modernisation du système fiscal en place est donc une nécessité pour les administrations fiscales africaines. En effet, fort de leur dynamisme et fougueux du désir de rendre efficace leur système fiscal, ces administrations ont amélioré la fiscalité du secteur extractif à travers une réglementation attractive, améliorative et complétive. En pratique, des investissements sont déjà observés par les chefs d'États africains à travers la création de la Vision Minière Africaine en janvier 2009 pour servir de feuille de route afin de maximiser les résultats fiscaux et de développement de ressources minérales sur le continent<sup>456</sup>. Ce cadre d'orientation a donc été adopté pour créer une exploitation transparente, équitable et optimale pour soutenir le système fiscal ainsi que la croissance durable et le développement socio-économique du continent. Tout cela, en considérant que le développement, la compétitivité et la durabilité de ce secteur passent nécessairement par la mise en œuvre d'un processus de révisions des politiques minières d'un cadre législatif, réglementaire et institutionnel moderne<sup>457</sup>.

**251.** Afin de rendre leurs systèmes fiscaux efficaces, plusieurs pays africains ont entrepris des démarches sur le plan réglementaire. Sur le plan minier par exemple, plusieurs réformes ont été pensées dans le contexte actuel et dans le but pour ces pays de toujours être efficaces. C'est le cas du Sénégal qui a réaménagé son code minier en 2017 permettant l'augmentation des redevances minières passées de 3% à 5% ; le Burkina Faso qui innove à travers un texte visant à soutenir les populations par une réduction des exonérations douanières et fiscales accordées aux entreprises minières ; ou du Mali qui a adopté son code minier dans le but de simplifier les procédures minières et se rendre efficace<sup>458</sup>. D'après l'Association pour le Développement de

---

<sup>455</sup> « Ceci, à cause principalement de la difficulté des stratégies africaines à engager les États dans la conduite d'un processus des réformes participatif et en profondeur de la gouvernance minière ». Vision Minière en Afrique, *op. cit.* p.2.

<sup>456</sup> Centre Régional Africain pour le Développement Endogène et Communautaire, Fiscalité et secteur extractif, [en ligne], 2009. Disponible sur <https://www.cradec.org> (consulté le 29/11/2022).

<sup>457</sup> Vision Minière en Afrique, *op. cit.* p.2.

<sup>458</sup> DIA M. *op. cit.*, (consulté le 01/12/2022).

l'Energie en Afrique, la plupart des pays africains ont renforcé leur code minier pour garantir un meilleur rendement et plus de respect de l'environnement, même s'ils participent en parallèle à l'élaboration d'une réglementation commune au niveau continental<sup>459</sup>. Nous voyons que la régularisation du secteur extractif en Afrique est une tentative de dynamisation du système fiscal, le rendre plus efficace et adapté à la situation moderne. C'est dans un esprit de modernisation que Houdeingar Ngarimaden, ancien ministre tchadien des mines, de la géologie et des carrières affirmait : *« C'est pour toutes ces raisons que le gouvernement a décidé de moderniser le cadre et le régime juridique applicable, afin de l'adapter aussi bien à une évolution législative au contexte économique actuel marqué par une rareté des ressources financières due essentiellement à la baisse drastique du cours du baril de pétrole, ainsi qu'aux principes et aux exigences de la vision minière africaine »*<sup>460</sup>.

**252.** Au Cameroun, en plus des taxes prévues par le droit commun, l'activité pétrolière est soumise à des impôts spécifiques. Tout cela afin de mieux encadrer le secteur extractif qui est rentable pour ce pays, rendre efficace le système fiscal au niveau pétrolier et l'adapter au contexte économique. Nous l'illustrons dans le tableau ci-après :

---

<sup>459</sup> *Ibidem*.

<sup>460</sup> MBAYE K., « Le Tchad réforme son code minier devenu obsolète », site de la tribune Afrique [en ligne]. Disponible sur <https://afrique.latribune.fr> (consulté le 30/11/2022).

*Tableau 14 : Impôts spécifiques aux contrats pétroliers*

| Instruments fiscaux                                    | Contrats de concession | CPP | Taux et base de liquidation                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--------------------------------------------------------|------------------------|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Redevance proportionnelle à la production <sup>1</sup> | ✓                      |     | Payable en numéraires ou en nature en fonction de l'option retenue dans le contrat. La redevance est payable sur la base de la valeur Free On Board (FOB) de la production. Le taux de la redevance est fixé dans les contrats et peut varier en fonction des paliers de production. La redevance est calculée et liquidée sur une base mensuelle.                                                                                                                                                                                                                |
| Prélèvement pétrolier additionnel                      | ✓                      |     | Les titulaires de contrats de concession peuvent être soumis à un prélèvement pétrolier additionnel en fonction de la rentabilité des opérations pétrolières. Le taux de prélèvement est fixé dans le contrat.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Bonus de signature et de production                    | ✓                      | ✓   | Un bonus pourrait être négocié dans le contrat et payé soit lors de la signature du contrat ou lors de l'entrée en production                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Profit-Oil & Cost-Oil                                  |                        | ✓   | Négociés dans le contrat et payable en nature sauf dispositions contraires dans le contrat. Après la déduction des coûts pétroliers, la production restante est partagée entre l'État et les contractants sur la base du Ratio « R » qui correspond aux revenus nets cumulés/investissements cumulés.                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Impôt sur les sociétés                                 | ✓                      | ✓   | Payable en numéraires sauf disposition contraire dans le contrat. Le taux est fixé dans le contrat. Le taux varie usuellement entre 33% (taux du droit commun) et 50% des bénéfices des opérations pétrolières pour ce qui est des CPP. Il est plus important pour les conventions d'établissement.                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Redevance superficielle                                | ✓                      | ✓   | Payable en numéraires, la redevance est liquidée sur une base annuelle en fonction de la superficie du permis.<br>La redevance est due en fonction de la phase des opérations pétrolières concernée :<br>(i) Autorisation ou permis de recherche : de 1 750 FCFA/km <sup>2</sup> la première année à 5 500 FCFA/km <sup>2</sup> la cinquième année et plus ;<br>(ii) Autorisation de production : 100 000 FCFA/km <sup>2</sup> avec un prélèvement minimum de 6 000 000 FCFA.                                                                                     |
| Droits fixes                                           | ✓                      | ✓   | L'octroi et le renouvellement d'autorisations ou de permis pétroliers sont soumis au paiement de droits fixes comme suit :<br>(i) Autorisation de prospection : 6 000 000 FCFA ;<br>(ii) Autorisation ou permis de prospection : 15 000 FCFA/km <sup>2</sup> à l'octroi et 10 000 FCFA/km <sup>2</sup> lors du renouvellement, avec un prélèvement minimum de 6 000 000 FCFA ;<br>(iii) Autorisation de production : 250 000 000 FCFA lors de l'octroi, du renouvellement et du transfert.                                                                        |
| Frais de formation                                     | ✓                      | ✓   | Payables en numéraires et décaissés par les sociétés pétrolières pour la formation professionnelle dans le domaine pétrolier des ressortissants camerounais. (Art 12 du Code Pétrolier et dispositions du contrat pétrolier).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Retenues à la source                                   | ✓                      | ✓   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exonération des dividendes distribués à des entités non-résidentes.</li> <li>• 16,5% sur les intérêts payés à des non-résidents au titre de dettes et garanties.</li> <li>• 15% sur les prestations des sous-traitants non-résidents. Ce taux peut varier en fonction des conventions fiscales bilatérales signées par le Cameroun.</li> <li>• 16,5% au titre des gains sur cession des intérêts dans le bloc pétrolier ou des actions dans des sociétés détenant des permis d'exploitation ou d'exploration.</li> </ul> |
| TVA                                                    | ✓                      | ✓   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exonération des opérations pétrolières.</li> <li>• Imposition des opérations connexes au taux de 19,25%.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Droits et Taxes à l'exportation                        | ✓                      | ✓   | Exonération des opérations pétrolières.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Droits et Taxes à l'importation                        | ✓                      | ✓   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exonération pour les équipements et matériels nécessaires aux opérations pétrolières de prospection et de recherche.</li> <li>• Imposition au taux réduit de 5% pour les autres importations liées à la production au cours des cinq premières années de production.</li> <li>• Les sous-traitants ont également droit aux régimes douaniers spéciaux.</li> </ul>                                                                                                                                                        |

*Source : Rapport de l'Initiative pour le Transparence dans les Industries Extractives (ITIE), Cameroun 2018.*

**253.** À travers la révision des contrats pétroliers qui appartiennent à son secteur extractif, le Cameroun démontre son ambition de rendre son système fiscal efficace et moderne car la

situation économique en évolution nécessite une amélioration des bases légales en vigueur<sup>461</sup>. C'est donc à raison que Souad Adef Ousmane, chef du Bureau d'appui au secrétariat conjoint auprès de la Commission de l'UA, de la BAD et de la CEA affirmait, en parlant de révisions au sein du secteur extractif en Afrique, qu'il s'agit d'« *une exigence d'efficacité et d'efficience pour le cadre législatif et réglementaire (...)* »<sup>462</sup>. Dans son nouveau code pétrolier, le Cameroun rééquilibre l'impôt et harmonise son système fiscal. En effet, il s'est consacré aux incitations susceptibles d'être accordées par le Cameroun aux compagnies pétrolières pour les amener à prendre plus de risques, notamment lorsque le contexte pétrolier international est peu favorable à l'investissement ou que le domaine offert présente des difficultés avérées. Le nouveau texte prévoit notamment des mesures de consolidation fiscale, des périodes d'exonérations d'impôts, un taux d'imposition revu à la baisse à 35%, des incitations à l'acquisition de données sismiques ou l'exonération du paiement de bonus de signature<sup>463</sup>. Le résultat de toutes ces actions visant à moderniser et rendre le système fiscal du secteur extractif efficace est démontré dans un rapport de la Société Nationale des Hydrocarbures (SNH) au Cameroun. Un rapport établi au regard de l'intérêt des compagnies pétrolières internationales, qui souhaitent profiter des mesures prévues par le code pétrolier pour accroître les investissements ou décider d'investir dans la recherche et la production des hydrocarbures au Cameroun<sup>464</sup>.

**254.** Une fiscalité qui est actualisée et modernisée est aussi une fiscalité dynamique dans la mesure où elle s'adapte aux exigences auxquelles elle fait face, au risque de perdre son efficacité. C'est ce que nous constatons au Gabon avec le code pétrolier de 2014 qui n'était pas attractif depuis son entrée en vigueur : « *Libreville avait adopté un nouveau code des hydrocarbures qui prévoyait davantage de prélèvements fiscaux auprès des entreprises du secteur. Cependant, ce code jugé trop coercitif par les compagnies pétrolières a ralenti les investissements et fait fuir certains opérateurs* »<sup>465</sup>. Voilà pourquoi l'administration fiscale s'est contrainte de réviser sa fiscalité dans ce secteur en améliorant les conditions fiscales qui sont désormais plus efficaces et attractives. C'est ainsi que Pascal Houagni, ancien ministre du

---

<sup>461</sup> Trois réformes engagées récemment sont de nature à impacter le secteur des hydrocarbures : La promulgation de la Loi N°2018/011 du 11 juillet 2018 portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun ; la promulgation de la Loi N°2019/008 du 25 avril 2019 portant Code Pétrolier avec ses innovations ; et la limitation des interventions directes de la SNH. Cf. *Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives (ITIE)*, Rapport Cameroun 2018.

<sup>462</sup> MBAYE K., site de la tribune Afrique [en ligne]. Disponible sur <https://afrique.latribune.fr> (consulté le 30/11/2022).

<sup>463</sup> SNH INFOS, « *Zoom sur l'organisation des Producteurs de Pétroles Africains* », Magazine d'informations de la Société Nationale des Hydrocarbures, N°62/63, août 2019, p.5.

<sup>464</sup> *Idem.* p.6.

<sup>465</sup> GOMA Y-L., *Gabon : Un code pétrolier plus attractif*, sur site de RFI [en ligne]. Disponible sur [www.rfi.fr](http://www.rfi.fr) (consulté le 01/12/2022).

pétrole au Gabon affirmait : « *Nous avons supprimé l'impôt sur les sociétés de 35%. Et en baissant la fiscalité, nous allons retrouver les investissements étrangers à travers l'exploration de notre bassin sédimentaire. Ce qui permettra au Gabon de garantir sa place dans ce secteur. Je pense que les conditions sont réunies pour faire en sorte que le Gabon reste l'un des grands pays pétroliers de l'Afrique subsaharienne* »<sup>466</sup>.

Le contexte socio-économique de l'Afrique centrale étant désormais adapté au système fiscal, la mise en place des techniques modernes et propices était également nécessaire pour un prélèvement efficace de l'impôt.

## *§ 2. L'application des techniques modernes et propices pour le prélèvement de l'impôt*

**255.** L'organisation d'un système fiscal se fait également par une adaptation des politiques fiscales qui évoluent dans le temps et varient selon les situations<sup>467</sup>. L'Afrique est l'un des continents où l'évasion fiscale est présentée à un taux élevé<sup>468</sup> et l'organisation des techniques de prélèvement est donc une nécessité pour ses pays.

**256.** À l'ère du digital, les moyens de prélèvement ne restent pas en marge et cette utilisation intègre le quotidien des pays africains où le numérique prend sa place pour faciliter le paiement de l'impôt **(A)**. Bien avant cette digitalisation, les pays de la CEMAC avaient compris la nécessité d'adapter leur technique de prélèvement par la pratique de la retenue à la source qui est une méthode de prélèvement adéquate pour leur situation socio-économique **(B)**.

### **A - Une digitalisation des techniques de prélèvement**

**257.** Les transformations structurelles que connaît l'économie mondiale s'affirment de plus en plus et imposent les pays développés et en voie de développement à faire face à une

---

<sup>466</sup> *Ibidem*.

<sup>467</sup> JOUMARD I., les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne », Revue économique de l'OCDE [En ligne], 2002/1, n°34, p.1. Disponible sur [www.cairn.info](http://www.cairn.info). (Consulté de 16/01/23).

<sup>468</sup> *L'évasion fiscale coûte à l'Afrique près de 25 milliards de dollars par an* », site de RFI [en ligne], 2020, disponible sur [www.rfi.fr](http://www.rfi.fr) (consulté le 16/01/23).



confrontation permanente des nouveaux défis considérables et pressants<sup>469</sup>. C'est dans ce sens que beaucoup de pays tendent à développer leurs infrastructures et environnements technologiques en mettant en place une nouvelle forme d'administration en ligne (e-administration), afin d'instaurer les bases et les mécanismes d'une gouvernance adaptée à la nouvelle configuration. À l'instar de cette évolution, bien de pays africains tels que le Cameroun, le Gabon ou encore le Maroc, entament un processus global de modernisation avec pour principales orientations de simplifier les procédures, réduire le coût de gestion et améliorer la qualité des services fournis aux entreprises et particuliers.

De nos jours, l'usage du numérique représente un pas vers la modernité. En effet, *« la révolution numérique » ou « révolution technologique », « révolution Internet » ou « révolution digitale » est une expression controversée qui désigne le bouleversement des sociétés, provoqué par l'essor des techniques numériques telles que l'informatique et le développement du réseau Internet. Cette mutation se traduit par la mise en réseau planétaire des individus grâce aux nouvelles formes de communication telles que le courriel, les réseaux sociaux, la messagerie instantanée, les blogs et autres sites web privés et publics, commerciaux ou non*<sup>470</sup>».

**258.** Dans le domaine de fiscalité, le digital se fait de plus en plus ressentir dans bien d'administrations fiscales dont celle du Maroc où il tend à bien s'installer. Certains auteurs affirment d'ailleurs qu'« Aujourd'hui, la fiscalité marocaine est devant un grand défi, celui de l'économie digitale, un défi qu'elle ne peut gagner que si elle faisait preuve d'innovation et de modernisation en procédant à la dématérialisation et en optant pour un nouveau mode de fonctionnement. C'est dans ce sens que la DGI marocaine a modernisé et transformé son administration, vers une administration électronique. Cette mutation a visé tout son corps (capital, normes, système d'information et organisation) dans un objectif principal, celui du lancement de la nouvelle réforme de dématérialisation des procédures fiscales, notamment pour ce qui concerne le système de déclaration et de paiement de l'impôt »<sup>471</sup>.

**259.** Au Cameroun, l'usage du numérique devient aussi de plus en plus visible et cela permet d'encadrer les activités qui échappent au fisc. Pour François Samba Mbono, expert en

---

<sup>469</sup> MISOID M. & all (2019), *La contribution de la télédéclaration dans l'amélioration de la performance de la Direction générale des impôts au Maroc*, Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 » p : 526- 543.

<sup>470</sup> Wikipédia, mise à jour le 01 novembre 2022 (Consulté le 13 novembre 2022).

<sup>471</sup> MISOID M. & all (2019), *op. cit.* p., 526-543.



politique fiscal, : « ce sont des techniques qu'on utilise dans les politiques fiscales du monde entier. L'État du Cameroun s'arrime tout simplement. En fait, vu la conjoncture actuelle, le Cameroun a besoin d'un peu plus de ressources et on a besoin d'augmenter un tout petit peu l'assiette fiscale, et ce sont les prescriptions du FMI avec lequel nous sommes en programme, on va dire d'ajustement, parce qu'on est dans un cadre de programme des réformes économiques et financières avec le FMI jusqu'en 2025 »<sup>472</sup>. L'usage du numérique, adapté à la situation socioéconomique du pays par une simplification des procédures et une réduction considérable des contacts entre le fisc et le contribuable, est venu faciliter les paiements qui sont d'ailleurs mieux sécurisés.

**260.** À en croire les résultats publiés dans la revue « *Libération* » sur la dématérialisation et le digital au Maroc, les procédures numériques sont un outil favorable pour le fisc car elles prennent le dessus sur les procédures antérieures en termes de rapidité, d'efficacité et de traçabilité. En effet, selon la DGI du Maroc, le nombre de dépôts en ligne des déclarations de traitements et salaires s'est élevé à 317.376 au titre du premier trimestre 2017, contre 7.918 durant la même période un (1) an auparavant. Concernant les dépôts en ligne de l'impôt sur le revenu, ils ont atteint 227.008 durant les trois premiers mois de 2017, environ 11 fois plus que l'année écoulée (20.829). Cet engouement est également présent au niveau du paiement de l'impôt sur les sociétés dont le nombre est passé de 16.580 au cours de la période janvier-mars 2016 à 171.181 en 2017. Quant aux liasses fiscales IS reçues par voie électronique, elles se sont établies à 216.653 au premier trimestre 2017 contre seulement 9.440 durant la même période de l'année d'avant. Les dépôts de la Taxe sur la Valeur Ajoutée via internet ont atteint 434.563 durant les trois premiers mois de 2017 contre 20.704 une année auparavant, tandis que les versements en ligne de TVA sont passés de 20.500 à 104.311. Ces résultats sont le fruit d'un processus lancé par la DGI dans le but de dématérialiser et généraliser la télédéclaration et le télépaiement des impôts<sup>473</sup>.

**261.** Selon un article Camerounais, la Direction Générale des Impôts de ce pays a engrangé une recette s'élevant à 965.2 milliards de Fcfa, soit une hausse importante de 14.7% enregistrée au cours des cinq premiers mois de l'année 2022<sup>474</sup>. Cette performance se traduit par un gain avoisinant 123.5 milliards de Fcfa par rapport aux résultats obtenus à la même

---

<sup>472</sup> BALLA L., *EcoMatin*, 29 août 2022 (Consulté le 12 novembre 2022).

<sup>473</sup> LOURAOUH., « *Dématérialisation et digitalisation de l'administration fiscale : Quand l'électronique prend le dessus sur la paperasse* », *Libération*, du 14 avril 2017.

<sup>474</sup> NTOH V., *Investir au Cameroun*, 21 juin 2022 (Consulté le 16 novembre 2022).

période en 2021, d'après les informations fournies par l'administration fiscale. Selon cette dernière, le rendement obtenu pour le compte du seul mois de Mai dépasse largement les prévisions initiales (102.3%) et s'élève à 21.2 milliards de Fcfa. D'après le ministère des finances du Cameroun, cette hausse de revenus s'explique par un ensemble de mesures mises sur pied pour simplifier la collecte des impôts, à savoir la numérisation du processus de déclaration-paiement<sup>475</sup>.

**262.** Ces performances se manifestent dans la fiscalité camerounaise par une généralisation du télépaiement comme modalité exclusive de paiement des impôts et taxes, la réforme du système d'immatriculation des contribuables ainsi que la transmission des pièces de procédures par voie électronique. Grâce à cette digitalisation, le temps consacré par le contribuable à l'acquittement de ses obligations fiscales a été réduit d'environ 30% selon le gouvernement<sup>476</sup>. D'après les propos du Directeur Général des Impôts du Cameroun : « Aujourd'hui, tout est complètement fait en ligne au niveau des grandes, des moyennes, des petites et des micro-entreprises des chefs-lieux des régions. Il est possible de s'enregistrer à partir de son téléphone ou de son ordinateur et de payer l'impôt sans se rapprocher de l'administration fiscale<sup>477</sup> car il n'y a plus de caisse au niveau de l'administration des impôts<sup>478</sup>. Même les différentes attestations fiscales s'acquièrent désormais en ligne<sup>479</sup> ». En plus de la procédure de formalisation des transactions financières électroniques qui ont désormais une identité fiscale, le Cameroun mise également sur la sécurisation des recettes par une limitation des transactions en espèces. La continuité d'un processus de dématérialisation des recettes fiscales est en cours dans le pays depuis quelques années<sup>480</sup>. Selon Brice Mbodiam, « Le directeur général des impôts reconnaît que cette dématérialisation est en grande partie à l'origine des performances que cette institution a enregistrées au cours de cette année 2022. Notamment, la collecte de 952.2 milliards de Fcfa entre janvier et mai 2022. Elle pourrait également, selon les responsables de cette institution, contribuer à l'atteinte des objectifs annuels de cette institution en matière de collecte, qui s'élèvent à 2184.4 milliards de Fcfa »<sup>481</sup>. Toutefois, nous nous posons la question suivante : la dématérialisation fiscale dans ces États d'Afrique pourrait être efficace ? lorsqu'on sait que l'accès aux outils et à la pratique de

---

<sup>475</sup> *Ibidem*.

<sup>476</sup> GHOKENG F. *SIKA FINANCE*, 15 juillet 2022 (Consulté le 15 novembre 2022).

<sup>477</sup> Loi des finances n° 2021/026 du 16 décembre 2021

<sup>478</sup> Site de la DGI Cameroun, lien de télédéclaration en ligne. <https://teledeclaration-dgi.cm/default.aspx>

<sup>479</sup> MBODIAM B., Agence Ecofin, 12 mai 2022 (Consulté le 16 novembre 22).

<sup>480</sup> Article L.8 Quater de la loi des finances n° 2021/026 du 16 décembre 2021.

<sup>481</sup> MBODIAM B., Agence Ecofin, 12 mai 2022 (Consulté le 16 novembre 22).

l'informatique ne sont pas complètement observés. En outre, nous verrons que pour une efficacité du système fiscal, ces États ont préféré une technique de prélèvement adaptée à leur environnement socio-économique.

## B - L'expansion du prélèvement à la source, une technique probante usitée en Afrique centrale

**263.** Au cours des années 1990, les pays d'Afrique ont connu un bouleversement économique qui les a contraints à valoriser davantage les recettes fiscales. Essentiellement basées sur le système déclaratif de l'impôt, celui-ci va révéler un inconfort et une insatisfaction au niveau de la mobilisation des recettes. C'est ainsi que la pratique de la retenue à la source s'est répandue, généralisée et diversifiée. Il s'agit d'un principe contemporain dans le recouvrement de l'impôt qui vise à supprimer le décalage d'une année entre la perception des revenus et le paiement de l'impôt sur le revenu, et dans la prise en compte immédiate des changements de situation personnelle ou professionnelle de chacun<sup>482</sup>. Ce système de prélèvement est donc pratiqué dans des pays africains tels que le Cameroun ou le Gabon. En effet, par la simplicité du mode de recouvrement sous forme de prélèvement direct et de sa rentabilité, la retenue a su permettre aux administrations de préserver leurs intérêts et contenter les contribuables à travers un système efficace. C'est dans ce sens qu'Henry Laufenburger affirmait : « La simplification de la formalité de recouvrement est, comme la clarté en matière d'assiette, l'une des conditions de la bonne humeur du contribuable »<sup>483</sup>.

**264.** Selon Jean Marie Mekongo, l'État du Cameroun a emboîté le pas de la retenue à la source pour faire face aux difficultés rencontrées dans le pays tant sur le plan fiscal que sur le plan administratif : « celle-ci contribue donc à coup sûr à améliorer le système de recouvrement tout en amoindrissant ses coûts, en même temps que la garantie de recouvrement est assurée par l'obligation solidaire liant l'intermédiaire et le titulaire du revenu<sup>484</sup> ». Pour lui, la mise en place de la retenue à la source a donc permis de mobiliser rapidement les recettes fiscales autant

---

<sup>482</sup> NICAISE C., *Le prélèvement à la source et ses particularités en DSN*, Le Mans, Geresco, 2<sup>ème</sup> édition, 2021, p.15.

<sup>483</sup> LAUFENBURGER H., *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956.

<sup>484</sup> MEKONGO J-M, *Les retenues à la source dans le système fiscal du Cameroun*, Thèse de droit, Paris, 2005, p.26.

au Cameroun qu'aux autres pays de la communauté<sup>485</sup>. C'est ainsi qu'il affirme en parlant du Tchad : « la précarité de cette économie et la relative faiblesse de son administration fiscale qui employait encore 189 agents, tous grades confondus en 1999 pour couvrir un territoire trois fois plus grand que la France, ont amené les dirigeants du pays à varier les prélèvements à la source dans leur typologie »<sup>486</sup>.

En Afrique, le système de la retenue à la source a révélé son efficacité dès son instauration<sup>487</sup>. Au Cameroun, lors de l'exercice 1999-2000 ci-dessous, nous voyons par exemple une permanence et une évolution dans le versement de l'impôt par le système de la retenue. Ce reversement d'impôt au terme d'une périodicité rapprochée était un moyen de faire face aux difficultés financières en résorbant une partie du déficit de trésorerie<sup>488</sup>. Pour cela, Jean-Marie Mekango affirmait encore : « En somme, la retenue à la source a un impact positif à travers la permanente reconstitution de la trésorerie au mois le mois<sup>489</sup> ». C'est ce que témoigne le tableau de rendement des derniers mois de l'exercice de référence 1999-2000 et la fiche de rendement du même exercice :

---

<sup>485</sup> « A l'observation, la retenue à la source devient un passage obligé pour les pays d'Afrique sub-saharienne sous ajustement structurel ». *Ibidem*.

<sup>486</sup> MEKONGO J-M, *op. cit.*, p.26.

<sup>487</sup> *Idem*, p.29.

<sup>488</sup> MAKALOU O., L'équilibre budgétaire dans les pays en voie de développement, F. Maspero, 1970. Cité par NIANE B.

<sup>489</sup> MEKONGO J-M, *op. cit.*, p.20.

*Tableau 15 : Recouvrement des impôts et taxes*

|                                    | Janvier  | Février  | Mars      | Avril     | Mai       | Juin      |
|------------------------------------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| DPO 2 <sup>nd</sup> semestre       | 47 196.6 | 84 024.5 | 118 098.8 | 161 711.8 | 198 700.0 | 232 922.7 |
| Recouvrements cumulés<br>1999-2000 | 41 448.9 | 73 835.0 | 108 016.0 | 153 025.1 | 195 916.4 | 239 131.7 |
| Recouvrements cumulés<br>1998-1999 | 45 278.6 | 74 636.5 | 108 313.0 | 154 022.6 | 189 284.5 | 225 345.4 |
| Taux d'exécution                   | 87.8 %   | 87.8 %   | 91.5 %    | 94.6 %    | 98.6 %    | 102.7 %   |
| Indice d'évolution                 | 91.5 %   | 98.9 %   | 99.7 %    | 99.4 %    | 103.5 %   | 106.1 %   |

*Source :* Rapport statistique du rendement des impôts et taxes (Direction des Impôts).

**265.** L'efficacité du prélèvement à la source se traduit donc par la régularité du versement de l'impôt. En plus de ça, elle se traduit aussi par une consistance de la cagnotte car les recettes sont accélérées, ce qui garantit la stabilité financière<sup>490</sup>. Cette efficacité va être défendue par la cour des comptes française, qui a adopté le système de prélèvement à la source récemment en 2019. En effet, tandis que plusieurs pays dont ceux d'Afrique centrale ont adopté le système de retenue à la source pour faire face aux faiblesses administratives et maintenir une fiscalité efficace, le système fiscal en France avait maintenu le système déclaratif pour le recouvrement de l'impôt. Après son instauration en 2019, elle est considérée comme l'une des réformes fiscales les plus importantes de la décennie en France. Selon la Cour des comptes elle a permis une simplification et une accélération du recouvrement de l'impôt sur le revenu qui s'est révélé être une réussite<sup>491</sup>. Le prélèvement à la source reste une technique fiscale moderne et efficace qui démontre ses avantages lors de sa mise en pratique. Nous avons vu qu'il est pratiqué dans les pays d'Afrique afin de maintenir le système fiscal stable et le rendre plus efficace, nous pouvons aussi lire dans une revue de l'observatoire de la justice que : « Le principal argument des partisans du prélèvement à la source a toujours été que celui-ci permettrait d'en finir avec le décalage d'un an qui existait entre la perception des revenus et le paiement de l'impôt dû au

<sup>490</sup> MEKONGO J-M, *op. cit.*, p. 221.

<sup>491</sup> ALLEBE S., *Prélèvement à la source : un bilan positif pour les TPE et indépendants*, site de netPME [en ligne]. Disponible sur [www.netPME.fr](http://www.netPME.fr) (consulté le 03/01/23).

titre de ces revenus. C'est la contemporanéité de l'impôt (...). Par ailleurs, le PAS améliorerait l'efficacité et la réactivité de la politique fiscale, car il raccourcirait le délai entre l'adoption de nouvelles dispositions dans le cadre de la loi de finances et leur application (...). Enfin, il constituerait un outil moderne de recouvrement de l'impôt »<sup>492</sup>.

Le prélèvement à la source est considéré comme une réforme nécessaire et réussie dans les pays où il est appliqué<sup>493</sup>. Durant la crise sanitaire par exemple (covid-19), nous avons vu en France une démonstration concrète de l'utilité de ce dispositif<sup>494</sup>. En effet, dans le secteur privé, les retenues à la source sur les salaires versés en avril et mai 2020 ont diminué respectivement de 6% et 5% par rapport à avril et mai 2019. La Cour des Comptes a révélé que le prélèvement à la source permet d'obtenir un recouvrement plus réactif de l'impôt sur le revenu lisible sur la diminution considérable du nombre de délai de paiement, qui ont baissé de 58% entre 2018 et 2020<sup>495</sup>.

Fort des résultats que produit cette technique, le Cameroun a songé à l'instaurer en 2022 pour optimiser la collecte de l'impôt foncier dans le pays<sup>496</sup>. Selon le directeur de l'administration fiscale, la difficulté pour les propriétaires de l'immobilier réside dans la démarche d'aller payer cet impôt, d'où la nécessité de mettre en place une démarche proactive.

**266.** Les pays africains, conscients de leurs limites sur le plan fiscal, continuent d'adopter cette technique qui semble être efficace et adaptée à leurs réalités socio-économiques. Pour illustrer cela, nous verrons des exemples issus d'un rapport de l'étude sur la fiscalité en Afrique<sup>497</sup> de quelques pays où la retenue à la source est utilisée afin de mieux appréhender l'économie informelle :

Au Gabon, une taxe à l'importation de 5% est appliquée sur les biens et services importés par des personnes/entreprises non enregistrées en tant que contribuables à la TVA<sup>498</sup>.

---

<sup>492</sup> Équipe de l'observatoire, *Impôt sur le revenu : bilan du prélèvement à la source et enjeux d'une vraie réforme*, site de l'observatoire de la justice fiscale [en ligne]. Disponible sur [www.obs-justice-fiscale-attac.org](http://www.obs-justice-fiscale-attac.org) (consulté le 03/01/23).

<sup>493</sup> « 3 ans après sa mise en œuvre, le PAS est en effet un succès. D'après un sondage réalisé début 2021, 82% des Français ne souhaitent plus revenir au système antérieur ». cf. ALLEBE S., *op. cit.*, [en ligne], consulté le 03/01/23).

<sup>494</sup> AVRIL Y., Prélèvement à la source : une « réussite » selon la cour des comptes, sur le site du Ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique [en ligne], disponible sur [www.economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr) (consulté le 03/01/23).

<sup>495</sup> *Ibidem*.

<sup>496</sup> TJEG P., *Taxe foncières : le Cameroun veut mettre sur pied un mécanisme de retenue à la source*, site de EcoMatin [En ligne] disponible sur [www.ecomatin.net](http://www.ecomatin.net) (consulté le 28/12/2022).

<sup>497</sup> Options an Taxation of Informal Economy in Tanzania. Banque mondiale, Région Afrique 2019.

<sup>498</sup> Options an Taxation of Informal Economy in Tanzania. Banque mondiale, Région Afrique 2019.

De la même manière, au Malawi, une retenue à la source de 3% s'applique sur toutes les importations commerciales. Les exonérations s'appliquent aux contribuables enregistrés titulaires de certificats d'exonération de retenue à la source en cours de validité, aux ministères et services gouvernementaux, aux personnes exonérées de taxe et aux importations sous codes de procédure douanière et autres transactions spéciales bénéficiant de la franchise de droits. Cette retenue à la source est autorisée comme un crédit d'impôt sur le revenu imputé lors de l'évaluation finale<sup>499</sup>.

Au Botswana, une taxe de 3% est appliquée sur l'achat de matériel de construction ou de 4% sur le bétail destiné à l'abattage et/ou l'alimentation pour l'abattage. De même au Malawi, une retenue à la source de 3% sur les sous-traitants s'applique aux entrepreneurs et sous-traitants des secteurs du bâtiment et de la construction<sup>500</sup>.

En Gambie, les frais de gestion, de conseil, de services techniques et de divertissement public versés à des sociétés résidentes et non résidentes sont soumis à une retenue à la source finale de 15% du montant brut<sup>501</sup>.

Au Ghana, une retenue à la source de 8% s'applique si le loyer concerne un logement résidentiel, et de 15% s'il s'agit d'un local commercial ; au Lesotho, une retenue à la source de 5% sur les paiements effectués aux entrepreneurs résidents comprennent les loyers pour la location avec option d'achat de véhicules, les équipements d'usine, les services de construction, les travaux de peinture ou de décoration, les services d'installation, la plomberie et le drainage, l'alimentation en eau, l'irrigation, la toiture, les travaux de terrassement, excavation, aménagement paysager, démolition, restauration, etc<sup>502</sup>.

Au Malawi, une retenue à la source de 3% s'applique aux paiements pour toutes les fournitures, y compris les produits alimentaires, le tabac et autres produits (le taux est de 15% sur les paiements aux non-résidents). Des certificats d'exemption peuvent être accordés aux fournisseurs de produits alimentaires et autres. En outre, les paiements pour les fournitures aux commerçants et institutions sont généralement soumis à la retenue à la source. Les seuls paiements exonérés de retenue à la source sont ceux qui sont effectués en espèces, pour les achats de gré à gré effectués au stock, les factures de téléphones, les tarifs et les abonnements ou les primes assurances et médicales<sup>503</sup>.

---

<sup>499</sup> *Ibidem*.

<sup>500</sup> *Ibidem*.

<sup>501</sup> *Ibidem*.

<sup>502</sup> *Ibidem*.

<sup>503</sup> Options an Taxation of Informal Economy in Tanzania. Banque mondiale, Région Afrique 2019.

**267.** En plus de cette adaptation du système fiscal en Afrique centrale, nous verrons à présent les innovations effectuées quant à son harmonisation communautaire.



## ***Section 2. Une harmonisation fiscale communautaire avancée***

**268.** La fiscalité est gérée en toute souveraineté par les États, leur permettant d'assurer pleinement leurs missions régaliennes<sup>504</sup>. Pour être compétitifs et permettre la fluidité des échanges économiques et matériels, les États sont appelés à se lier et s'entendre. Dans leur démarche de modernisation, les pays d'Afrique centrale se sont réunis et ont décidé d'uniformiser leurs normes fiscales pour le développement de la sous-région<sup>505</sup>.

Afin de garantir la conformité et l'équilibre de leurs rapports, notamment fiscaux, ces pays se sont réunis en une communauté économique et monétaire (**Paragraphe 1**), présentant des enjeux pour leur fiscalité (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. L'unité étatique comme outil moderne de développement***

**269.** Pour se développer, les pays d'Afrique centrale ont compris qu'une consolidation entre eux était nécessaire<sup>506</sup>. En effet, étant de la même zone géographique, les échanges entre ces pays étaient inévitables pour se hisser et se faire une place au niveau économique<sup>507</sup>. Ainsi, allant plus loin que l'Union européenne et la France qui les a inspirés, les pays de la CEMAC ont innové leur fiscalité en étant capables de trouver des règles communes qui encadrent et assurent l'harmonie au sein de la communauté.

Pour démontrer l'originalité apportée par les États de la CEMAC, nous verrons que ces derniers sont bien partis d'un droit communautaire qui régit la matière fiscale (**A**). Toutefois, nous relevons qu'ils ont fait preuve d'une avancée à travers la mise en place d'une convention fiscale liant les États membres de la communauté (**B**).

---

<sup>504</sup> BETCH M., *op. cit.*, p. 23.

<sup>505</sup> MOUANGUE J., DONFACK L., *op.cit.*, p. 66.

<sup>506</sup> *Ibidem*.

<sup>507</sup> DE DREUX-BREZE J., *Le problème du regroupement en Afrique équatoriale : du régime colonial à l'UDEAC*, Paris, LGDJ, 1968. P.9.

## A - Le droit communautaire, importante source du droit fiscal

**270.** Le droit fiscal français porte l’empreinte du droit de l’Union européenne. En effet, les règles qui s’imposent au législateur fiscal proviennent le plus souvent du droit de l’UE. La mise en œuvre du droit de l’UE n’a pas conduit à la mise en place d’un impôt européen dans la mesure où ce dernier n’existe pas encore. Le droit fiscal de l’UE est donc un droit de l’UE régissant les impôts nationaux des États membres<sup>508</sup>. Ces derniers ont conservé leur souveraineté en matière fiscale, les parlements nationaux disposant (toujours) du pouvoir de consentir de l’impôt et de le faire recouvrer selon les modalités qu’ils déterminent en lien étroit avec les administrations fiscales. Selon la doctrine, l’application du droit de l’UE en matière fiscale a plutôt abouti pour l’instant à une érosion de la souveraineté fiscale des États membres<sup>509</sup>. Dès lors que l’impôt peut constituer une entrave à la liberté d’établissement ou encore à la liberté de circulation européenne, le droit de l’Union européenne constitue une véritable source du droit fiscal<sup>510</sup>.

**271.** Pour l’essentiel, le droit dérivé de l’Union européenne porte en général sur les droits indirects et la coopération en matière fiscale. On peut à cet égard mentionner la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA de l’UE qui a fait l’objet de plusieurs modifications, dernièrement modifiée par la directive 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 relative aux taux de TVA ; la directive 2020/262 du Conseil du 19 décembre 2019 établissant le régime général d’accise ; la directive 2021/514 du Conseil du 22 mars modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ; le règlement 389/2012 du 2 mai 2012 concernant la coopération administrative dans le domaine des droits d’accise. Ce texte a récemment été modifié par le règlement 2020/261 du Conseil du 19 décembre 2019 ; le règlement 904/2010/UE du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA ; et la directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d’évasion qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur<sup>511</sup>.

Le droit dérivé peut également porter sur les impôts directs. On peut pour cela mentionner la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal

---

<sup>508</sup> BAUDU A., « *Droit fiscal* », mémentos, *Gualino*, 11<sup>ème</sup> éd., 2022, p. 89.

<sup>509</sup> MAITROT DE LA MOTTE A., « *L’application du droit de l’UE en matière fiscale* », *Cahier du Conseil constitutionnel*, n°2, 2019 ; *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, Recherche sur les impôts directs, 2005, LGDJ ; *Droit fiscal de l’Union européenne*, 3<sup>ème</sup> éd., 2022, Bruylant, coll. « *Traités* ».

<sup>510</sup> MICHINEAU M., « *Droit fiscal* », LGDJ, 2019, p.11.

<sup>511</sup> DOGAN T., *Le droit fiscal en carte mental*, Paris, *ellipses*, 2023, p. 26.

commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents ; la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire ; et la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents<sup>512</sup>. En comparaison aux directives issues de l'harmonisation fiscale des Etats de la CEMAC énumérées ci-dessous, ces directives de Union européenne sont moins avancées car elles ne concernent que celles que nous avons citées.

**272.** S'inspirant de la démarche européenne, les États d'Afrique centrale se sont eux aussi fondés sur le droit communautaire pour harmoniser leurs législations fiscales. Cependant, la différence notée au sein de la CEMAC réside dans le fait que ces pays ont su apporter plus d'éléments de concordance dans leur fiscalité sous-régionale. En effet, la contribution de la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC) qui regroupe six États membres (le Cameroun, la République Centrafricaine, la République du Congo, le Gabon, la Guinée Équatoriale et le Tchad) est essentielle en la matière. Ce système fiscal communautaire repose sur le traité révisé de la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC) du 25 juin 2008<sup>513</sup>. Il s'agit du règlement CEMAC n°13/09-UEAC-051-CM-20 portant révision du statut de la profession du Conseil fiscal du 11 décembre 2009 ; le règlement n°01/14/CEMAC-UMAC-CM relatif à l'inscription en comptes des valeurs mobilières et autres instruments financiers du 25 avril 2014 ; le règlement n°01/2014/CM/OHADA modifiant et complétant le règlement de procédure de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage du 18 avril 1996 ; la Directive relative à la loi des finances dans les membres de la CEMAC N°01/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008<sup>514</sup> ; la Directive relative à l'IS n°02/01/UEAC-050-CM-06 portant révision de l'acte 3/72-153-UDEAC du 22 décembre 1972 instituant l'IS<sup>515</sup> ; la Directive

---

<sup>512</sup> DOGAN T., *op. cit.*, p. 26.

<sup>513</sup> Voir infra, n°278 et suivants.

<sup>514</sup> Cette directive fixe les règles fondamentales relatives à la nature, au contenu, à la procédure d'élaboration, de présentation et d'adoption des lois de finances, ainsi qu'aux opérations d'exécution et de contrôle du budget de l'Etat, applicable dans les États membres de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale.

<sup>515</sup> Cette directive porte sur le champ d'application de l'impôt sur les sociétés en zone CEMAC en indexant les personnes imposables, les éventuelles exonérations et la territorialité ; sur le bénéfice imposable, en le définissant, en déterminant le résultat imposable et les prix de transferts ; sur les modalités d'imposition à savoir la période d'imposition, le calcul de l'impôt et la taxation d'office ; sur les dispositions applicables aux sociétés à statut particulier, en indexant le régime des sociétés mères et filiales, les régimes des quartiers généraux, régime des sociétés nouvelles ; enfin sur des dispositions finales.

relative à l'IRPP n°01/04-UEAC-177 du 30 juillet 2004<sup>516</sup> ; la Directive CEMAC n°01/99/CEMAC-028-CM-03 portant Harmonisation des Législations des États membres en matière de T.V.A et de Droit d'accises du 17 décembre 1999<sup>517</sup> ; la Directive CEMAC N°01/13-UEAC-219-CM-25 relative à l'harmonisation des droits d'enregistrement, du timbre et de la curatelle du 23 Septembre 2013 ; le Code des Douanes révisé par le règlement n°05/01-UDEAC-097-CM-06 DU 3 août 2001<sup>518</sup>. Selon l'article 21 de l'Acte Additif au traité de la CEMAC relatif au système institutionnel et juridique de la Communauté, les États membres ont l'obligation de transposer en droit interne les textes communautaires, mais la nature de cette obligation diffère selon les textes envisagés, le principe de subsidiarité étant très fort en matière fiscale. On distingue ainsi les règlements, les directives et les décisions. Les règlements et les règlements cadres ont une portée générale. Les règlements sont obligatoires dans tous leurs éléments et directement applicables dans tout État membre. Les règlements cadres ne sont directement applicables que pour certains de leurs éléments. Les directives lient tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales leur compétence en ce qui concerne la forme et les moyens. Les décisions sont obligatoires dans tous leurs éléments pour les destinataires qu'elles désignent. Les recommandations et les avis ne lient pas.

**273.** En outre, la matière fiscale en France est régie par les dispositions de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789. Ainsi insérées au préambule de la Constitution de 1958, les dispositions de cette Déclaration ont valeur constitutionnelle<sup>519</sup>. L'alinéa 6 de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 renvoie à la loi la fixation des règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures alors que l'article 14 de la DDHC précise que tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. Au Cameroun tout comme au Gabon, la matière fiscale est aussi régie par la Constitution

---

<sup>516</sup> Cette directive porte sur les dispositions générales en matière d'IRPP en zone CEMAC, la détermination de l'assiette de l'impôt, son calcul, les obligations déclaratives et les modalités de perception de l'impôt et enfin sur les dispositions communes à l'IS et à l'IRPP.

<sup>517</sup> Cette directive porte sur les opérations soumises à la TVA faites par des personnes physiques ou morales, relevant d'une activité économique (activités de production, d'importation ou de prestations de services y compris les activités commerciales, agricoles, extractives, industrielles, forestières, artisanales et celles des professions libérales ou assimilées, effectuées à titre onéreux par un assujetti sur le territoire d'un Etat membre de la Communauté).

<sup>518</sup> Le règlement en matière de Douane précise la demande de régime douanier économique, l'autorisation de régime douanier économique et une notice explicative sur le formulaire de demande.

<sup>519</sup> Décision du conseil constitutionnel, n°71-44 DC du 16 juillet 1971 et 73-51 DC du 27 décembre 1973.

et elle s'appuie également sur les dispositions de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen<sup>520</sup>.

**274.** De plus, le système fiscal français repose sur des principes constitutionnels que sont la légalité, l'égalité, la nécessité et l'annualité de l'impôt<sup>521</sup>. En effet, la Constitution du 3 septembre 1791 attribuait au pouvoir législatif la compétence pour établir les contributions publiques, ou déterminer la nature, la quotité, la durée et le mode de perception. Le principe de légalité fait partie de la tradition républicaine et découle de l'alinéa 6 de l'article 36 de la constitution de 1958 et de l'article 14 de la DDHC. Mais pour le Conseil constitutionnel, la légalité de l'impôt découle aussi de l'article 13 de DDHC qui prévoit une contribution commune indispensable pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses de l'administration<sup>522</sup>.

**275.** Les Constitutions camerounaise et gabonaise définissent aussi un certain nombre de principes généraux en matière fiscale. Les Principes généraux d'ordre constitutionnels, au premier rang desquels figure le principe de la légalité de l'impôt. Au Cameroun, l'article 26 énonce que « *La loi est votée par le parlement. Sont du domaine de la loi : (d) Les questions financières et patrimoniales suivantes : 3- La création des impôts et taxes et la détermination de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement de ceux-ci.* »<sup>523</sup>. Nous retrouvons ce même principe dans la constitution du Gabon qui énonce en son article 36 que « *Le parlement vote la loi, consent l'impôt et contrôle l'action du pouvoir exécutif dans les conditions prévues par la Constitution* »<sup>524</sup>, tandis que l'article 47 expose qu' : « *En dehors des cas expressément prévus par la Constitution, la loi fixe les règles concernant : (...), les sujétions imposées aux Gabonais et aux étrangers en leur personne et en leurs biens en vue de l'utilité publique et de la défense nationale notamment ; (...); la création, le fonctionnement, et la libre gestion, des collectivités territoriales, leurs compétences, leurs ressources et leurs assiettes d'impôts ; (...), les conditions dans lesquelles sont présentées et votées les lois de finances et réglés les comptes de la nation ; les lois de finances déterminant les ressources et les charges de l'État dans les conditions prévues par une loi organique ; (...)* »<sup>525</sup>.

**276.** Un autre principe constitutionnel que nous retrouvons dans ces systèmes est celui de l'égalité. En France, ce principe est consacré par les articles 13 et 14 de la Déclaration des

---

<sup>520</sup> Voir infra.

<sup>521</sup> BETCH M., *op. cit.*, p. 23.

<sup>522</sup> BETCH M., *op. cit.*, p. 23.

<sup>523</sup> Article 26 de la Constitution camerounaise.

<sup>524</sup> Article 36 de la Constitution gabonaise

<sup>525</sup> *Idem.* Article 47.

Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 et l'article 101 de la Constitution du 24 juin 1973 selon lequel « nul citoyen n'est dispensé de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques ». Ce principe ayant valeur constitutionnelle est également repris dans les préambules des Constitutions du Cameroun et du Gabon.

277. Ainsi, cette comparaison entre les sources fiscales de la France, du Cameroun et du Gabon, traduit bien la contemporanéité du système fiscal en Afrique centrale, car nous avons vu qu'ils se basent tous sur les mêmes sources légales et c'est cette semblabilité qui garantit l'équilibre, la communication et l'échange entre les administrations fiscales. Cependant, nous relevons que le système fiscal qui est en place et régit au sein de la CEMAC montre une différence car il arrive à accorder tous les pays de cette communauté à travers des directives qui sont consenties et appliquées par tous ses États. C'est ainsi que nous voyons toute l'avancée de ce système qui à la base était emprunté d'une autre civilisation et qui a su y apporter un plus à travers cet élément d'harmonisation. L'originalité de la fiscalité des États de la CEMAC s'observe davantage dans la faculté d'harmoniser leur système fiscal que nous constatons à travers la mise en place d'une convention fiscale entre les États de cette communauté.

## **B - L'innovation fiscale de la CEMAC : Mise en place d'une convention fiscale entre États membres**

278. Le fondement de la communauté est le Traité instituant la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique centrale signé à N'Djamena le 16 mars 1994<sup>526</sup>. La CEMAC a lancé ses activités en février 1998 à Libreville après que le conseil des Chefs d'États eut prononcé la dissolution de l'UDEAC<sup>527</sup>. Les objectifs de cette union économique sont définis dans le préambule qui affirme « la nécessité de favoriser le développement économique des États membres grâce à l'harmonisation de leurs législations, à l'unification de leurs marchés intérieurs et à la mise en œuvre de politiques communes dans les secteurs essentiels de leurs économies »<sup>528</sup>.

---

<sup>526</sup> COUSSY J. et HUGON P., *Intégration régionale et ajustement structurel en Afrique Sub-Saharienne*, coll. Études et documents, ministère de la Coopération et du développement, 1991, p. 307.

<sup>527</sup> Le parlement camerounais a ratifié le traité constitutif de la CEMAC au cours de sa session de juin 1998. Promulgation en a été faite le 15 Juillet 1998, selon « Cameroun Tribune », organe de presse gouvernemental, édition du 16 Juillet.

<sup>528</sup> *Ibidem*.

À cet effet, l'harmonisation des législations est reconnue par le Traité fiscal CEMAC comme un moyen efficace pour l'établissement d'un véritable marché commun. L'article 4-c du Traité relatif à l'Union Économique de l'Afrique centrale consacre la « mise en place des instruments de libre circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes, notamment par une harmonisation de la fiscalité (...)»<sup>529</sup> »

Il en ressort que l'harmonisation n'est pas une fin en soi du Traité CEMAC, mais plutôt un moyen pour atteindre l'objectif d'un « développement harmonieux et solidaire » de la zone<sup>530</sup>. De plus, les questions touchant les fiscalités communautaires sont adoptées sur proposition de la communauté à l'unanimité.

**279.** En outre l'article 47 du traité CEMAC a tranché le passage de l'UDEAC à la CEMAC. Ainsi, les dispositions fiscales du Traité de Brazzaville du 8 décembre 1964 créant l'UDEAC restent en vigueur et peuvent être appliquées par les institutions et organes de la communauté, sauf dérogation»<sup>531</sup>. Dans les faits, deux principaux instruments fiscaux appartenant à l'UDEAC ont été transférés à la CEMAC. Il s'agit de l'Acte n°5/66-UDEAC-49 du 13 décembre 1966 portant convention fiscale d'élimination de la double imposition et de l'Acte n°17/65-UDEAC-38 du 14 décembre 1965 portant convention d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale.

**280.** Ainsi, la volonté de développer les relations commerciales, financières et culturelles au sein du marché communautaire a emmené les États membres à conclure l'Acte n°5/66-UDEAC-49 du 13 décembre 1966 portant adoption d'une convention tendant à éliminer les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales. Cette convention est composée d'une structure en trois parties (1) et d'un objet spécifique (2).

### *1. La structure tripartite de la convention CEMAC*

**281.** La convention CEMAC comporte trois parties, à savoir le champ d'application, les définitions et le partage des compétences.

**282.** S'agissant du champ d'application de la convention, les articles 1 et 2 prévoient que celle-ci s'applique aux personnes, au sens de l'article 4, dans un État contractant ou dans chacun

---

<sup>529</sup> MOUANGUE J., DONFACK L., *op.cit.*, p. 66.

<sup>530</sup> Voir OBIANG NGUEMA T., Préface du Traité instituant le Traité CEMAC, Yaoundé, 1998, p.4.

<sup>531</sup> Article 47 du Traité instituant la CEMAC.

des États contractants, sans considération de la nationalité de ces résidents. Une personne est considérée comme résident d'un État lorsqu'en application de la législation de cet État, elle y est assujettie à l'État de domicile, sa résidence, son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. La convention s'applique à l'impôt sur le revenu et les éléments du revenu, l'impôt sur les successions et aux droits d'enregistrement autres que les droits de succession, ainsi qu'aux droits de timbre. Elle s'applique aussi aux impôts existants ou qui les remplaceraient. Ce Traité fiscal prévoit également l'échange d'office des modifications apportées aux législations nationales<sup>532</sup>.

**283.** Concernant les définitions et le partage des compétences de la convention, ils précisent un certain nombre de termes nécessaires pour l'application de la Convention. Sont notamment définis dans ce cadre, le « territoire » de chaque État contractant qui comprend outre le pays lui-même, toute région située au-delà des eaux territoriales sur laquelle cet État exerce sa souveraineté, y compris le fonds, le sous-sol et les ressources naturelles ; le terme « personne » qui désigne les personnes physiques, les sociétés et tous les autres groupements de personnes ; le « résident » d'un État qui entraîne l'assujettissement à l'impôt dans l'un des États, permet d'éviter des conflits de résidence. La résidence des personnes physiques s'apprécie par rapport à la législation fiscale de chaque État, mais également par rapport aux critères hiérarchisés relatifs au foyer d'habitation permanent, au centre des intérêts vitaux, au lieu de séjour habituel et la nationalité. Pour les personnes morales, le siège de direction effective est le seul critère à prendre finalement en compte en cas de double résidence. Pour ce qui est du partage, les règles fixant le droit d'imposer de chaque État sont particulières à chaque catégorie de revenus. Les revenus sont imposables soit dans l'un des États soit dans les deux États<sup>533</sup>.

## *2. L'objectif de la convention fiscale CEMAC*

**284.** Le Traité fiscal CEMAC comporte un objet principal et des objets complémentaires. En effet, l'objet principal de la convention fiscale CEMAC est de prévenir la double

---

<sup>532</sup> MEYONG ABATH R., « L'harmonisation fiscale En zone CEMAC », Thèse de doctorat, Lille, 2011, p. 214.

<sup>533</sup> *Ibidem*.



imposition<sup>534</sup>. Pour éviter la double imposition, l'article 22 de la convention prévoit d'éliminer ou atténuer la double imposition par la méthode de l'exonération, qui consiste pour chaque État partie à renoncer d'imposer les contribuables non-résidents à raison des revenus qui ont leur source sur le territoire.

**285.** Les objets complémentaires de la convention CEMAC concernent la promotion de la coopération et la lutte contre toute forme de discrimination. S'agissant de la coopération et de l'assistance, la procédure amiable prévue à l'article 24 de la Convention susvisée est destinée à régler les difficultés qui pourraient naître de l'interprétation ou de l'application de la convention par les autorités compétentes des États contractants. À cet effet, une commission mixte peut être créée. En outre, l'article 25 du même texte énonce les dispositions favorisant une assistance administrative réciproque, en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Ainsi donc, l'harmonisation des impôts consacrée par l'édiction des directives a été mise en place à travers cette convention. Les États se devaient donc d'exercer désormais leur compétence fiscale dans le respect des engagements communautaires en matière fiscale<sup>535</sup>. C'est à ces seules conditions que ces instruments fiscaux ont atteint leurs objectifs d'éradication des discriminations fondées sur les nationalités et de garantie des libertés communautaires intéressant les marchandises, les personnes, les services et les capitaux. En plus de ce regroupement communautaire qui était nécessaire pour la bonne pratique du système fiscal au sein de la CEMAC, nous verrons dans le paragraphe qui suit les enjeux de cette harmonisation.

## *§ 2. Les enjeux de l'harmonisation fiscale de la CEMAC*

**286.** L'harmonisation du système fiscal moderne au sein des pays d'Afrique centrale peut être analysée au regard de l'amélioration de la gouvernance fiscale qui apparaît comme l'une des plus anciennes fonctions des pouvoirs publics<sup>536</sup>.

D'une part, au niveau interétatique, cette analyse se fonde sur l'harmonisation fiscale comme étant un défi pour la lisibilité des politiques fiscales et qui est un facteur de modernisation des politiques fiscales **(A)**; également sur la bonne gouvernance des

---

<sup>534</sup> On distingue deux types de double imposition. La double imposition directe ou juridique est celle qui résulte du fait pour un même contribuable d'être imposé au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un État. La double imposition économique ou indirecte est entendue comme l'application à une même matière imposable d'impôts successifs atteignant des contribuables distincts.

<sup>535</sup> MEYONG ABATH R., *op. cit.*, p. 214.

<sup>536</sup> NDZANA A., *op. cit.* p.116.

administrations fiscales **(B)**. D'autre part, cette harmonisation garantit à la CEMAC une meilleure coopération à l'échelle internationale **(C)**.

## A - L'harmonisation fiscale, un défi pour la lisibilité des politiques fiscales

**287.** La politique fiscale au fil des années a dépassé sa simple mission de collecte des recettes en vue de financer les activités gouvernementales. Elle désigne, dit Castagnède, « l'utilisation faite de l'impôt à des fins économiques ou sociales<sup>537</sup> ». Les gouvernements lui confèrent dorénavant des objectifs d'ordres économique et social. Il s'agit d'une véritable incursion de l'impôt dans le jeu économique avec des heureux ou malheureux, selon les modèles choisis et les contextes d'application. Dans le cadre de l'Afrique centrale, la mise en œuvre des principes de l'harmonisation fiscale permettrait une modernisation des politiques fiscales des États membres, le but étant de parvenir à une convergence des structures fiscales.

**288.** S'agissant de la modernisation de la politique fiscale, celle-ci devrait être une priorité pour les États de l'Afrique centrale car c'est un instrument de réalisation des objectifs de politique publique. Les principes fondamentaux suivants permettent un alignement vers le haut des politiques fiscales des pays membres de la zone CEMAC. Il s'agit, entre autres, de la neutralité, de l'équité, de l'équivalence et de la simplicité.

**289.** Le principe de neutralité est un principe fondé sur la thèse du libéralisme classique, thèse selon laquelle l'unique fonction de l'impôt est de financer les dépenses publiques. Toutefois, l'interventionnisme fiscal actuel ne s'oppose pas à l'affirmation du principe de neutralité. Le principe de neutralité suppose un système fiscal qui ne crée aucune distorsion financière susceptible d'influencer le choix d'allocation des ressources par les contribuables : « un impôt est dit neutre s'il n'offre au contribuable aucun avantage à effectuer des arbitrages entre diverses décisions »<sup>538</sup>. Cela vise à ne pas fausser leurs décisions économiques. Ainsi, un système d'imposition sera considéré comme plus efficace, toutes choses égales par ailleurs, lorsqu'il distord le moins possible les décisions économiques.

Si la fiscalité fausse les signaux en question, les contribuables affecteront leurs ressources à des activités qui réduisent leurs impôts au lieu d'exploiter des possibilités

---

<sup>537</sup> CASTAGNEDE B., « *Politique fiscale* », Presses universitaires de France, 2008, p. 128.

<sup>538</sup> MEYONG ABATH R., *op. cit.*, p. 52.

économiques qui contribuent véritablement à la croissance et à la prospérité. Tel semble aussi être l'esprit de l'harmonisation fiscale en Afrique centrale, puisqu'elle vise à concilier la plus grande souveraineté des États membres en matière fiscale avec la minimisation des distorsions géographiques induites par les différences internationales de fiscalité<sup>539</sup>. En effet, de telles distorsions, qui déterminent le choix de la localisation géographique des activités économiques en fonction de considérations purement fiscales, sont gênantes. Elles nuisent à l'efficacité économique en provoquant un galvaudage des ressources dépensées dans la recherche des avantages fiscaux et en induisant une affectation géographique inefficace des ressources. Cela a pour conséquence de conduire l'économie à des situations d'évasion fiscale et de limiter, par le même fait, l'autonomie des États en matière de choix collectifs. Le principe de neutralité constitue donc une préoccupation importante pour les concepteurs des politiques fiscales communautaires et nationales. C'est à travers ce principe que l'on évalue le degré d'application uniforme des directives par les États.

**290.** Pour le principe d'équité, l'objectif de la CEMAC est de construire un système fiscal communautaire favorisant une croissance équitable. Saint Etienne estime que la croissance équitable est une croissance économique dont les effets bénéfiques sont partagés par tous les groupes sociaux afin d'assurer l'égalité des chances entre tous les membres de la société<sup>540</sup>. C'est du moins la conception que les contribuables doivent avoir de tout système fiscal équitable qui offre à tous les mêmes opportunités de gains. Par la suite, le principe d'équité propose que les recettes fiscales nécessaires au financement des dépenses publiques soient prises en charge par l'ensemble des contribuables en fonction des capacités contributives de chacun. Le principe d'équité favoriserait donc un égal accès à l'éducation, au système de santé, aux savoirs d'une économie de la connaissance et aux infrastructures modernes<sup>541</sup>.

**291.** Deux critères principaux sont de nature à évaluer le chemin parcouru par les pays de la zone dans la recherche de l'équité. En premier lieu, la recherche de l'équité verticale par les politiques fiscales qui est une pratique consacrée dans la zone CEMAC. En effet, l'équité verticale est respectée lorsque l'impôt reflète la capacité de payer des contribuables qui lui sont assujettis<sup>542</sup>. La prise en compte de la capacité contributive nécessite la considération des besoins essentiels et implique la progressivité de l'impôt. Les gouvernements de la sous-région

---

<sup>539</sup> BLONDE M-H. et al., *Vers une fiscalité européenne*, Paris, Economica, 1991, p. 83.

<sup>540</sup> SAINT-ETIENNE C. et LE CACHEUX J., *Croissance équitable et concurrence fiscale*, La documentation française, 2005, p. 9.

<sup>541</sup> MEYONG ABATH R., *op. cit.*, p. 53.

<sup>542</sup> *Ibidem*.

ont à cet effet mis en place en matière d'Impôt sur le Revenu, un taux d'imposition zéro sur une première tranche de revenu gagné, soit la non-imposition d'un seuil de revenu minimal<sup>543</sup>.

Dans cette logique, on reconnaît qu'un contribuable a des besoins fondamentaux à couvrir avant de pouvoir être imposé. Godbout suppose utilement que le seul revenu résidu devrait être assujéti à l'imposition après avoir pourvu aux nécessités liées à la nourriture, aux vêtements, au loyer et aux autres biens et services de première nécessité<sup>544</sup>. C'est pourquoi dans l'ensemble des systèmes fiscaux de la zone CEMAC, la soumission du revenu à l'impôt ne commence pas avec le premier FCFA gagné, mais uniquement après « l'atteinte d'un niveau minimalement requis pour couvrir ses besoins essentiels <sup>545</sup> ». En ce qui concerne particulièrement la progressivité de l'impôt, la théorie économique définit l'équité verticale sur la base d'un « sacrifice équivalent » pour chaque contribuable.

**292.** À l'inverse, l'équité horizontale veut que deux foyers fiscaux ayant les mêmes revenus par unité de consommation supportent une charge fiscale équivalente, du moins au titre des impôts sur les revenus et les patrimoines. Sur la base de ce concept, deux contribuables peuvent disposer d'un revenu identique, mais avoir une situation familiale différente et ne pas avoir la même capacité contributive<sup>546</sup>.

**293.** Sur la base du principe d'équivalence, la légitimité de l'impôt suppose qu'il a une contrepartie. Mais celle-ci n'est pas nécessairement directe. Aussi, Annie Vallée indique que l'impôt est le paiement des services rendus<sup>547</sup>. C'est pourquoi Godbout pense que la répartition de l'impôt doit s'établir sur l'utilité que le contribuable retire de la consommation des biens et services publics plutôt que sa capacité contributive à les financer <sup>548</sup>. Pour cela, le principe d'équivalence associe l'impôt à l'usage qu'il en est fait, c'est-à-dire le niveau de dépense publique qu'il permet de financer. En substance, le rapprochement des politiques fiscales permet une meilleure efficacité de l'État fournisseur de services publics.

**294.** Les critères de rendement et de stabilité favorisent aussi la modernisation de la gouvernance fiscale. Le rendement suppose que le système fiscal procure le niveau de recettes souhaitée en fonction du choix de société qui est fait par chaque pays <sup>549</sup>. La connaissance du

---

<sup>543</sup> *Ibidem*.

<sup>544</sup> GODBOUT L., *L'intervention gouvernementale par la politique gouvernementale, le rôle des dépenses fiscales. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France*, Paris, Economica, 2006, p.46.

<sup>545</sup> GODBOUT L., *op. cit.*, p.46.

<sup>546</sup> MEYONG ABATH R., *op. cit.*, p. 54.

<sup>547</sup> VALLEE A., *Les systèmes fiscaux*, Paris, Economica, 2000, p.70.

<sup>548</sup> GODBOUT L., *op. cit.*, p. 18.

<sup>549</sup> VALLEE A., *op. cit.*, p. 72.

rendement fiscal varie selon les époques et les cultures. Il existe des pays où, par tradition, le rôle de la collectivité publique est limité à certaines fonctions autres qu'économiques et sociales (dépense, justice, diplomatie).

Dans les pays de la zone CEMAC, le consensus est établi sur le fait qu'il faut augmenter les recettes fiscales pour satisfaire les besoins énormes en matière sociale et infrastructurelle. L'harmonisation, en éliminant la concurrence fiscale prédatrice, permet de garantir les recettes fiscales des États. Par ailleurs, le rapprochement fiscal permet d'atténuer le phénomène d'évasion fiscale en offrant aux entreprises des conditions d'imposition similaires.

**295.** S'agissant de la simplicité comme facteur de modernisation des systèmes fiscaux, pour Annie Vallée un impôt simple est « plus facile à administrer, plus compréhensible pour le contribuable et donc susceptible d'être mieux accepté. Il contribue à la transparence du système fiscal. Dans le cadre de l'Afrique centrale, l'effort de simplicité a été d'abord observé au niveau communautaire, car « la simplicité est une notion indispensable à tout système fiscal destiné à favoriser le développement économique<sup>550</sup> ». Cette simplicité se matérialise par exemple par le fonctionnement et le mode de perception de certains droits d'accise institués par la directive TVA. Annie Vallée considère encore que le rendement budgétaire de ces impôts est élevé parce qu'ils sont facilement recouvrables à un coût modéré et leur demande réputée par rapport au prix. De plus, cette inélasticité de la demande garantit la croissance des recettes fiscales en cas de hausse d'impôt (élargissement de l'assiette ou hausse des taux)<sup>551</sup>. La simplicité est enfin une condition d'efficacité économique, car elle minimise les distorsions<sup>552</sup>.

Mais la simplicité est surtout une recommandation forte du sommet extraordinaire des chefs d'États de la CEMAC tenu à Malabo en 2005. Elle est perçue comme une condition nécessaire pour une meilleure application des textes fiscaux communautaires. En réalité, la simplicité d'un impôt facilite tant son application par l'État membre que son observation par le contribuable. Les efforts de simplification engagés par les États membres ont donc contribué à réduire les coûts de gestion de l'impôt et les coûts de conformité aux impôts pour les contribuables. Ces coûts sont considérés comme des pertes, puisqu'ils ne servent ni à la production nationale, ni au financement des services publics. La simplicité favorise l'accessibilité de la législation fiscale à travers les multiples démarches de communication. Sous

---

<sup>550</sup> Nations Unies, stage de formation bilingue à la politique, la législation et l'administration fiscale, Addis-Abeba, 1973, p. 7.

<sup>551</sup> VALLEE A, *op. cit.*, pp.75-76.

<sup>552</sup> MEYONG ABATH R., *op. cit.*, p. 56.

l'initiative de la CEMAC, chaque administration fiscale dispose d'un site internet au sein duquel tous les textes édictés sont disponibles<sup>553</sup>.

**296.** Enfin l'utilisation efficiente des principes de politique fiscale, car *a priori*, une utilisation efficiente des principes ci-dessus cités par les États de l'Afrique centrale contribuerait à la modernisation des politiques fiscales au sein des États globalement. Cet ensemble de principes permet l'évolution vers le haut des systèmes d'imposition dans la sous-région. Godbout prescrit qu'aucun principe ne doit être utilisé d'une manière isolée<sup>554</sup>. Les pays de la CEMAC doivent veiller à une utilisation judiciale de ces principes, dont certains peuvent être complémentaires, d'autres concurrentiels. Dans la zone CEMAC donc, l'impôt sur le revenu appliqué dans les États membres est certainement avec le principe d'équité, selon le degré de progressivité souhaitée par l'État.

**297.** En revanche, l'impôt sur le revenu va à l'encontre du principe de neutralité par son adossement à la situation du contribuable. La directive communautaire et les dispositions législatives nationales relatives à l'impôt sur le revenu consacrent une forte personnalisation qui entraîne des distorsions dans les choix économiques. À l'inverse, la TVA appliquée dans chaque pays sous l'empire de la directive communautaire est en principe la forme d'imposition qui respecte le mieux le critère de neutralité. Au regard du principe d'équité, on peut légitimement penser que son application permet difficilement de tenir compte de la situation propre de chaque contribuable.

**298.** En ce qui concerne la convergence des structures fiscales, l'harmonisation fiscale CEMAC peut conduire à une convergence des structures. Entendue comme le « mode d'organisation du prélèvement fiscal global<sup>555</sup> » ou comme « l'aménagement interne du prélèvement fiscal<sup>556</sup> », la structure fiscale des États de la CEMAC se traduit par une certaine similarité. Elle est dominée par les impôts indirects, notamment la TVA et le droit de douane. Cette situation est due au fait que ces impôts, le droit de douane entre autres, sont beaucoup plus faciles à prélever au passage du cordon douanier. De plus, la faiblesse du revenu par habitant limite les possibilités d'extraction de l'impôt.

En pratique, l'harmonisation du système fiscal en Afrique centrale peut se lire par son adaptation aux réalités socio-économiques qu'elle connaît. En effet, dans cette sous-région

---

<sup>553</sup> *Idem.* p. 57.

<sup>554</sup> GODBOUT L., *op. cit.*, p. 19.

<sup>555</sup> GEST G. et TIXIER G., *Manuel de Droit Fiscal*, Paris, LGDJ, 4<sup>ème</sup> éd, p.84.

<sup>556</sup> *Ibidem.*

règne le phénomène du secteur informel qui participe hautement à l'économie des pays qui la constituent. Ainsi les administrations fiscales, à travers leurs dirigeants ont pensé à la fiscalisation des ces potentiels contribuables en adoptant un système pour les imposer au mieux et concrètement sur la base de leurs productions. C'est ainsi que Jean-François Gautier, Faly Rakotomanana et François Roubaud affirment qu'il est nécessaire de préciser la structure des impôts et taxes qui sont ou seraient appliqués à ce secteur. Les réformes fiscales sur les petites unités de production menées depuis le début des années 90 ont reposé essentiellement sur l'application d'impôts forfaitaires en fonction des capacités de production<sup>557</sup>. En guise d'exemple nous pourrions citer l'instauration de l'Impôt Synthétique Libérateur qui a permis aux pays en développement d'imposer un tant soit peu plus d'impôt sur le revenu des personnes physiques<sup>558</sup>. Au Gabon, c'est depuis la loi de finance pour 2014 que cela a été mis en place<sup>559</sup>. Qu'est-ce qui pousse l'administration à mettre en place ce système adapté et inclusif ?

**299.** Ce système fiscal se contentait d'appliquer des règles et fonctionnements qui sont mis en place dans les pays étrangers. Avec l'évolution des idées, ce dernier a finalement su s'adapter à sa situation en se rendant adéquat à ses réalités. La mise en place de l'Impôt Synthétique Libérateur reste un signe de modernité fiscal pour ces pays d'Afrique centrale car il permet de limiter l'informel qui mine la sous-région et le continent.

**300.** L'harmonisation fiscale au sein de la communauté passe également par une bonne gouvernance des administrations fiscales.

## B - La bonne gouvernance des administrations fiscales

**301.** Un autre enjeu de la CEMAC était la bonne gouvernance des administrations fiscales. En effet, dans ces pays en général, l'administration fiscale a pour mission principale de récolter une part essentielle des moyens financiers qui permettent aux pouvoirs publics de mener leurs politiques et de satisfaire ainsi les besoins collectifs. À cette fin, elle assure la juste perception de l'impôt. Lorsque les administrations fiscales deviennent plus efficaces, les autorités responsables du rapprochement fiscal peuvent appliquer une plus grande variété de programmes fiscaux.

---

<sup>557</sup> GAUTIER J-F., RAKOTOMANANA F., ROUBAUD F., *Anthropologie du développement, fiscalité, géographie industrielle, éducation*, Revue Tiers Monde, Vol. 42, No. 168 (Octobre-Décembre 2001), pp. 795-815.

<sup>558</sup> Voir *supra*.

<sup>559</sup> Article 13-g, GCI Gabon, 417.

Selon l'OCDE « On estime que l'Afrique perd environ 50 à 80 milliards USD chaque année dans la fraude fiscale<sup>560</sup> ». La bonne gestion du système fiscal dépend de la bonne formation de son administration. En effet, pendant longtemps les services du fisc en Afrique ne géraient pas de façon adéquate la fiscalité dans leurs pays. Pour pallier cela et selon l'évolution des systèmes fiscaux, ils tendent à s'adapter et à se modeler dans le but de prélever plus d'impôts. Nous voyons par exemple que pour limiter la fraude fiscale au Cameroun, le pays avec le soutien de l'OCDE forment des cadres des impôts aux techniques de fraude fiscale des multinationales. De même, s'agissant de l'échange d'informations entre administrations, le Cameroun et le Gabon ont formé respectivement douze (12) et sept (7) fonctionnaires en 2020<sup>561</sup>.

**302.** Dans le cadre de l'Afrique centrale, l'harmonisation a favorisé la mutualisation des bonnes pratiques et la promotion du civisme fiscal. L'échange des bonnes pratiques en matière d'administration fiscale peut s'observer d'une part au niveau des structures et des outils (1) et d'autres part au niveau du renforcement des garanties des contribuables (2).

### *1. La mutualisation des techniques de pilotage des missions fiscales*

**303.** Le processus de rapprochement fiscal dans la CEMAC s'est accompagné d'une évolution nette des structures et des outils. Il a été question d'adapter les structures aux nouveaux enjeux et d'intégrer le management par objectifs dans les techniques. En effet, l'adaptation des structures aux différents enjeux s'est faite par le choix des réformes structurelles émanant de l'ambition d'améliorer la fiscalisation des contribuables. Pour réaliser ce projet, la plupart des administrations fiscales de la zone CEMAC s'organisent afin de gérer les contribuables en fonction de leurs tailles. Selon Ossa René cette organisation est passée par trois étapes : « l'organisation par impôt, l'organisation par fonction et, aujourd'hui, une forte tendance à l'organisation par catégorie de contribuables<sup>562</sup> ». Une telle démarche aboutit, dans chaque État membre, à la mise en place des structures chargées de gérer séparément les contribuables<sup>563</sup>. La gestion des contribuables par type de clientèle a pour objectif leur meilleur encadrement.

---

<sup>560</sup> Voir *infra*.

<sup>561</sup> Cf. OCDE, *op. cit.*, p.68.

<sup>562</sup> OSSA R., « *Administrer l'impôt, les nouveaux enjeux de la fonction de gestion dans les pays en développement* », Yaoundé, Iroko, 2007. P. 33.

<sup>563</sup> Grandes entreprises, petites et moyennes entreprises.



Cela pose la catégorisation des contribuables en fonction du chiffre d'affaires comme le mode opératoire de cette gestion : les grandes entreprises intègrent généralement les sociétés immobilières, minières, pétrolières, multinationales et les professions libérales. Il importe néanmoins de relever qu'à chaque catégorie de contribuable correspond la structure opérationnelle appropriée qui est, selon le cas, la Direction des Grandes Entreprises, le centre des impôts des moyennes entreprises et les centres de proximité tels que les centres divisionnaires. Il s'impose alors une organisation rationnelle des administrations fiscales.

**304.** De ce qui est du pilotage des objectifs des administrations fiscales, ces dernières ont mis en place un management participatif par objectif qui touche toutes les missions<sup>564</sup>. Les contrats de performance existent dans chacun des pays de la CEMAC. L'objectif recherché dans chaque administration est de promouvoir une culture de résultats, maîtriser les coûts et placer le contribuable au cœur des préoccupations. À cet égard, chaque administration dispose d'un ensemble d'indicateurs mesurant la réalisation d'objectifs des domaines prioritaires. Bien plus, il existe des indicateurs dits de « gestion » qui mesurent la réalisation des objectifs pour toutes les missions (Assiette, contrôle, contentieux).

Globalement, les domaines mesurés dans le cadre du pilotage concernent le contentieux, le recouvrement, le contrôle sur pièces et le contrôle fiscal externe. On distingue les indicateurs d'activité, de quantité et d'efficacité. Les indicateurs les plus utilisés sont ceux relatifs au civisme fiscal et à la défaillance déclarative. Une observation attentive de ces administrations révèle que les acteurs chargés de mettre ce type de réforme en charge sont le plus souvent négligés notamment par une mise à disposition insuffisante des moyens de fonctionnement. La conséquence est une tendance généralisée à des phénomènes qui compromettent les objets visés. C'est le cas de la corruption, de la démotivation et de la fuite des compétences. Le contribuable est par conséquent en droit d'escompter un certain nombre de garanties avec l'administration fiscale.

## *2. Le renforcement des garanties des contribuables*

**305.** Dans de nombreuses situations, les actes pris par l'administration fiscale à l'encontre des contribuables de la sous-région peuvent ne pas recevoir leur assentiment. Autrement dit, les législations nationales reconnaissent un droit à la contestation et organisent l'exercice de ce

---

<sup>564</sup> Assiette, contrôle, contentieux, recouvrement.

droit fondamental au profit de tout contribuable. De plus, une charte du contribuable a été instituée dans chaque État pour compléter ce corpus de garanties.

Le renforcement des garanties des contribuables s'est manifesté, d'une part, par les recours aux instances judiciaires. En effet, les litiges introduits dans ce cadre se rapportent le plus souvent à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt, le contentieux d'assiette ou de recouvrement qui existent dans chaque pays membre. Dans tous les pays d'Afrique centrale le contentieux est partagé en deux branches à savoir le contentieux d'assiette qui se rapporte à la contestation du bien-fondé des impositions ou la régularité des procédures employées dans l'établissement de l'impôt ; et le contentieux du recouvrement de l'impôt, ou la contestation de l'existence de l'obligation de payer<sup>565</sup>.

Dans tous les États la procédure de recours comporte une phase administrative et une phase judiciaire. Le recours est préalablement soumis par le contribuable à la structure gestionnaire de son dossier fiscal unique. En cas de non-satisfaction, il peut solliciter l'arbitrage du Directeur général des Impôts à travers les services du contentieux fiscal<sup>566</sup>. Si le désaccord persiste, la contestation est alors portée à l'appréciation du Ministre compétent qui est la dernière instance en matière administrative. La phase judiciaire se déroule auprès de la chambre administrative de la Cour Suprême qui est la seule et dernière instance. Mais les droits des contribuables sont d'abord pris en compte avec l'élaboration d'une charte du contribuable qui est un renforcement des garanties des contribuables, d'autre part. En effet, la charte du contribuable décline les droits et obligations respectifs des contribuables et de l'administration<sup>567</sup> pour une administration efficace de l'impôt. La charte des droits et obligations du contribuable est un document opposable aux administrations fiscales, car les contribuables peuvent s'y fonder devant les instances judiciaires et administratives pour faire valoir leurs droits. Ce document existe dans l'ensemble des États membres<sup>568</sup>.

**306.** En outre, certains pays membres ont institué une charte du contribuable vérifiée. C'est un document établi par l'administration et résumant la réglementation relative au contrôle fiscal pour tout contribuable devant faire l'objet d'un contrôle, avant le début des opérations de vérification. La charte du contribuable vérifiée apparaît ainsi comme un recueil de garanties légales offert aux contribuables contrôlés. En ce sens, la remise de ce document constitue une obligation pour l'administration et ses dispositions lui sont opposables. Les administrations

---

<sup>565</sup> MEYONG ABATH R., *op. cit.*, p. 61.

<sup>566</sup> *Ibidem*.

<sup>567</sup> Responsabilité, simplification, respect et équité.

<sup>568</sup> MEYONG ABATH R., *op. cit.*, p. 61.

fiscales de la zone Afrique centrale se sont engagées, par la charte du contribuable, à lui offrir un certain nombre de garanties. On pourrait parler de la protection législative résultant du fait que l'action fiscale est encadrée par la loi entendue comme l'acte de représentants du peuple.

**307.** Nous verrons enfin que l'harmonisation fiscale des pays de la CEMAC a également conduit à une ouverture à la coopération fiscale internationale.

## C - La coopération fiscale internationale

**308.** La mondialisation désigne le processus d'ouverture de toutes les économies nationales sur un marché devenu planétaire<sup>569</sup>. Elle est favorisée par l'interdépendance entre les Hommes, la déréglementation, la libéralisation des échanges, la délocalisation de l'activité, la fluidité des mouvements financiers, le développement des moyens de transport et de télécommunication<sup>570</sup>. Toutes ces actions frappées par l'impôt emmènent donc les États à se consolider. C'est pourquoi Sophie Baziadoly affirme : « Dans un contexte de mondialisation se caractérisant par une interdépendance accrue des économies étatiques, il serait absurde de considérer que la fiscalité puisse se concevoir dans un cadre purement national. La mondialisation, c'est-à-dire l'internationalisation des échanges commerciaux, financiers et humains (...) a eu un impact sur la liberté de décision des États membres de l'Union Européenne et des pays industrialisés de l'Organisation de Coopération et Développement Économique (OCDE) en matière fiscale, bien que la fiscalité constitue encore un domaine de souveraineté nationale »<sup>571</sup>. À travers cette affirmation nous voyons qu'il est inévitable pour un pays à ce jour d'évoluer sans accords ni liaisons avec les autres pays. Chacun d'eux étant souverain, seule une assimilation serait favorable pour de bons rapports fiscaux entre eux. Pour ce faire, des organismes internationaux sont présents afin de garantir l'équilibre, la cohésion et l'uniformité des accords interétatiques.

**309.** Pour une meilleure assimilation des systèmes fiscaux, seule l'intensification de la coopération fiscale peut garantir son aboutissement. Ainsi, les pays gardent la faculté de concevoir leur propre régime fiscal mais admettent que des considérations internationales influent sur leurs décisions. Ils doivent donc se demander sérieusement comment leurs choix

---

<sup>569</sup> ARTUS P., VARARD M-P., *On comprend mieux le monde à travers l'économie*, Economica, 2008, p.178.

<sup>570</sup> RICHARD-LANNEYERIE S., *La délocalisation*, édition Poche, 2009, p.7-121.

<sup>571</sup> BAZIADOLY S., *Systèmes fiscaux comparés*, Paris, Ellipses, 2010, p.3.

modifient l'aptitude des autres pays à faire respecter leur législation fiscale. Si les résidents d'un pays donné tentent de se soustraire à l'impôt en se tournant vers un paradis fiscal, ce pays a besoin d'obtenir des informations auprès du pays refuge pour assurer l'application de ses lois en la matière. La coopération passera par des accords sur la définition de ce qui est admissible ou non dans le domaine fiscal. Il s'agira en priorité de faciliter la circulation des informations entre les administrations fiscales et l'échange d'observations sur les pratiques exemplaires. Des mécanismes devront être mis en place pour régler les éventuels différends. De façon plus générale, les responsables de la politique fiscale devront accepter les contraintes que la mondialisation fait peser sur l'élaboration des mesures intérieures<sup>572</sup>.

L'assimilation des règles fiscales à l'échelle internationale est d'autant plus nécessaire car à ce jour les règles fiscales ne sont que partiellement d'origine nationales<sup>573</sup>. En effet, pour Philippe Mareshou et Bruno Tresher, la norme fiscale est à la fois le bras armé de la puissance fiscale de l'État et l'expression des concurrences nationales en la matière. Ainsi, le texte de base est toujours pour le contribuable la loi fiscale nationale, mais dans la mesure où sa situation intègre au moins un élément d'extranéité ce sont deux lois fiscales nationales qui sont susceptibles de régir sa situation avec une égale légitimité<sup>574</sup>. Ces propos sont d'autant plus justes dans la mesure où les États isolés sont maîtres de leurs normes mais dès l'instant où il y a rapports avec d'autres, il faudrait un terrain d'entente. Soucieux d'éviter une surimposition dans de tels cas, les États ont adopté ensemble une disposition de conciliation, qui prend la forme d'un traité, c'est-à-dire d'un texte d'origine internationale. Il s'impose aux lois nationales pour organiser la situation du contribuable, par conséquent l'introduction d'un élément d'extranéité dans sa situation fiscale le fait basculer, de la soumission à sa législation de référence vers l'observance d'une norme qui surpasse le strict cadre national.

C'est dans cette optique que Joel Ogouma affirme que la coopération fiscale internationale a toujours été un axe majeur de la stratégie de mobilisation des recettes de l'administration fiscale, car selon lui, quelle que soit la qualité de son organisation, de l'expertise des fonctionnaires ou l'efficacité de sa planification, aucune administration fiscale ne peut prétendre atteindre ses objectifs sans coopérer avec d'autres juridictions fiscales<sup>575</sup>. C'est fort de cette certitude que des pays comme le Cameroun et le Gabon ont engagé de nombreuses actions de coopération dynamiques et fructueuses en matière fiscale avec d'autres

---

<sup>572</sup> CASTAGNEDE B., *La politique fiscale*, Paris, P.U.F., 2002, p.105.

<sup>573</sup> MARCHESSOU P., TRESCHER B., *op. cit.*, p. 19.

<sup>574</sup> *Ibidem*.

<sup>575</sup> OGOUMA J., *La coopération internationale en matière fiscale : L'expérience du Gabon*, New York. Décembre 2016, p. 3.

États et certaines organisations internationales, régionales ou sous-régionales dédiées aux problématiques de l'impôt<sup>576</sup>.

**310.** Pendant longtemps, l'essentiel de la coopération fiscale s'est fait dans le cadre des engagements bilatéraux du Cameroun et du Gabon, avec le développement d'un réseau conventionnel privilégiant les partenaires commerciaux pertinents, mais aussi par la participation aux travaux du comité des affaires de l'ONU et à ceux relatifs à l'harmonisation fiscale au sein de la CEMAC. La mondialisation des échanges économiques a fait apparaître de nouveaux défis auxquels les administrations fiscales comme la Direction Générale des Impôts (DGI) doivent faire face pour déjouer les pratiques fiscales dommageables de toute natures. Elle a également amplifié, sinon complexifié des phénomènes déjà existants comme le prix de transfert ou les fraudes à la TVA. En tout état de cause, la coopération fiscale internationale dans sa dimension multilatérale a pris de l'ampleur dans la dernière décennie et a permis d'établir, même si le processus est encore en cours, des règles du jeu fiscal équitable. Ce qui conduit Joël Ogouma à affirmer que la communauté fiscale internationale avance dans la bonne direction<sup>577</sup>.

**311.** Le Cameroun tout comme le Gabon n'étant pas épargnés par ces phénomènes de fraudes multiformes qui affectent autant le niveau de collecte des recettes fiscales que les capacités à financer de manière autonome son développement, l'autorité fiscale nationale qu'est la DGI est naturellement et activement partie prenante de la mobilisation internationale contre la fraude et l'évasion fiscales. La coopération fiscale active, constante et soutenue entre les juridictions fiscales a été identifiée à ce jour comme la meilleure réponse contre les atteintes à la souveraineté fiscales des États. Ces pays qui font l'objet de notre étude et qui y souscrivent pleinement, ont matérialisé cet engagement notamment par l'adhésion à l'African Tax Administration Forum<sup>578</sup> et en rejoignant le forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Ces derniers entendent tirer tous les bénéfices de cette politique de coopération proactive. Ils sont aussi disposés encore plus que par le passé à apporter leurs concours aux autres juridictions fiscales notamment pour échanger avec elles tout renseignements pertinents pouvant les aider à appréhender les bases d'impositions qui leur reviennent de droit pour protéger leurs finances publiques<sup>579</sup>.

---

<sup>576</sup> OGOUMA J., *op. cit.*, p. 3.

<sup>577</sup> *Idem*, p. 5

<sup>578</sup> Le Gabon est un membre fondateur de l'ATAF, en 2009. Le Cameroun l'a rejoint en 2014.

<sup>579</sup> OGOUMA J., *op. cit.*, p. 6.

**312.** S’agissant des mécanismes et instruments de la coopération fiscale internationale, au niveau bilatéral, le Cameroun et le Gabon appuient leurs coopérations sur un réseau conventionnel peu dense de conventions fiscales de non double imposition<sup>580</sup>. Mais ces conventions couvrent les partenaires économiques et commerciaux les plus importants. Selon Joel Ogouma, ce réseau est appelé à s’étendre de manière importante<sup>581</sup>. De plus le recours à la procédure simplifiée de ratification devrait désormais permettre de réduire significativement les délais entre la signature et l’accomplissement des formalités constitutionnelles de ratification.

**313.** Un pays avec une fiscalité moderne peut avoir besoin de soutien et de concours d’autres institutions pour garder son système fiscal au beau fixe. C’est ainsi qu’en juin 2018, la DGI du Cameroun a soumis une demande d’assistance de l’initiative inspecteurs des impôts sans frontières en matière de vérification fiscale portant sur les prix de transfert (PT) et les questions de fiscalité internationale. C’est dans cette optique que la DGI du Maroc a aidé celle du Cameroun à renforcer les capacités de ses vérificateurs en déployant un expert pour effectuer six missions sur place, et fournir une assistance à distance sur mesure entre mars 2019 et mars 2020<sup>582</sup>.

**314.** Dans les travaux de l’OCDE, l’ATAF et du CREDAF, le Gabon est engagé dans les travaux menés au sein de l’OCDE à travers sa participation au processus du Forum mondial sur la transparence et l’échange de renseignements à des fins fiscales et son implication dans l’initiative BEPS. En ce qui concerne le Forum mondial, le cadre juridique gabonais ainsi que les pratiques administratives ont été évalués dans le cadre de l’évaluation par les pairs du Forum mondial, avec au final une notation de « conforme pour l’essentiel ». Même si le Gabon reste engagé dans une démarche constante d’amélioration de sa législation et de ses pratiques, il y a cependant lieu de relever avec satisfaction que le Gabon n’est pas un pays fiscalement inamical envers les autres États. Et surtout, il a les capacités d’échanger avec les autres juridictions fiscales tous renseignements pertinents permettant à ces derniers d’appliquer leurs législations

---

<sup>580</sup> Voir *infra*.

<sup>581</sup> *Idem.* p. 8.

<sup>582</sup> Le 5 mars 2019, le Maroc et le Cameroun ont annoncé à Yaoundé (Cameroun) le lancement d’un nouveau programme bilatéral Sud-Sud dans le cadre de l’Initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF). Ce programme, le premier associant deux pays africains francophones, se concrétisera par l’envoi au Cameroun de spécialistes marocains de la vérification fiscale chargés d’apporter leur soutien à l’administration fiscale locale. Les deux pays sont membres du *Cercle de réflexion et d’échange des administrations fiscales* (CREDAF), ainsi « deux dossiers de vérification ont été traités dans les secteurs de la banque et de l’assurance. Les questions fiscales abordées dans le cadre de ce programme IISF englobaient les actifs et leur amortissement, les actifs incorporels, les services intragroupe, la sous-capitalisation et les prix de transfert (PT) ». Cf OCDE/PNUD, Inspecteurs sans frontières, Programme IISF n° F2018-0012, 2019.

fiscales internes. La participation du Cameroun et du Gabon à l'initiative BEPS permet à ces Directions Générales des Impôts de participer avec plus de 25 autres États. Au sein de l'ATAF, le Gabon a joué un rôle actif, notamment en décembre 2015 dans l'élaboration du modèle africain de convention fiscale de non double imposition. L'ATAF permet de mettre ensemble les administrations fiscales du continent africain pour un partage d'expériences et des meilleures pratiques. C'est d'ailleurs fort des contacts établis avec l'Autorité Fiscale du Rwanda et de la coopération qui s'est ainsi nouée que le Gabon a pu en partie tracer des voies de réformes à Libreville en mars 2015. Au sein du CREDAF, le Gabon est aussi un membre très engagé. Ce cercle de rencontres dédié aux responsables des administrations fiscales francophones est depuis plus de 30 ans un lieu d'échange et un laboratoire des réformes et des meilleures pratiques en termes de management fiscal.

**315.** La formation est un autre aspect de la coopération internationale en matière fiscale. Que ce soit notamment en matière d'échange de renseignements, de prix de transfert, des schémas de fraude en TVA, de l'analyse-risque, de la négociation et l'interprétation des conventions fiscales, de la gestion optimale des ressources humaines, des stratégies de mobilisation des recettes fiscales domestiques, les besoins du Gabon ont souvent été couverts grâce à la coopération fiscale internationale.

**316.** Au Cameroun, le ministère des Finances à travers les services de la Direction Générale des Impôts participe à la coopération internationale à travers l'animation des relations fiscales internationales et le suivi des privilèges diplomatiques en matière fiscale. Pour ce qui est de la coopération fiscale internationale, les actions menées concernent la participation aux instances communautaires (CEMAC, OHADA), la participation aux colloques internationaux, les échanges d'expériences avec les administrations étrangères et les organisations internationales, ainsi que la négociation des conventions fiscales avec d'autres États.

Pour ce faire, la participation aux instances communautaires se manifeste aussi par l'implication de l'administration fiscale aux différents Conseils, ateliers ou sessions relatifs à l'élaboration ou à l'harmonisation des textes communautaires organisés par ces instances. La participation aux colloques internationaux à travers l'adhésion de l'administration fiscale aux organisations internationales spécialisées (ATAF, CREDAF, OCDE, CATA etc.) et son implication à l'animation des séminaires et conférences initiés par ces organisations. Les échanges d'expériences avec les administrations étrangères et les organisations internationales se concrétisent par la participation de la Direction Générale des Impôts aux missions d'assistance technique du FMI ou de la CEMAC, la réception des visites d'études des autres

États et l'organisation des voyages d'études auprès des administrations fiscales étrangères ou des organisations internationales. L'implication du Cameroun au sein de la sphère internationale se lit aussi à travers sa participation aux échanges internationaux tels que la norme sur les échanges entre administrations. Selon l'OCDE La mise en œuvre de la norme d'Echange de Renseignement sur Demande (ERD) a été jugée conforme pour l'essentiel lors du premier cycle d'examens ERD en 2016. Une assistance technique est fournie pour la mise en œuvre de la norme ERD renforcée, y compris pour la disponibilité des renseignements sur les bénéficiaires effectifs, avec un examen préliminaire du cadre juridique et de sa mise en œuvre pratique achevée dans la perspective du deuxième cycle d'examens ERD qui lancé au premier trimestre 2023. L'infrastructure de l'ER est en place (unité ER, personnel dédié, procédures, etc.)<sup>583</sup>.

---

<sup>583</sup> « Une stratégie ER est en place pour promouvoir l'utilisation de l'ER pour lutter contre les FFI. Les gains de recettes grâce à l'ER sont suivis et les premiers résultats sont encourageants. Une évaluation préliminaire du cadre de confidentialité et de protection des données en vue de l'EAR a été réalisée en 2019 et les premières discussions ont débuté. Douze fonctionnaires fiscaux ont participé à une formation du Forum mondial sur l'ER en 2020 et une formation interne a réuni 60 fonctionnaires fiscaux ». Cf. OCDE, *Transparence fiscale en Afrique 2021*, Forum mondial sur le transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2021, p.68.



## ***Conclusion du chapitre II***

317. Au fil du temps, le système fiscal des pays de l'Afrique centrale a su se développer et s'adapter en fonction des situations et des besoins. Pour permettre le développement de la communauté, ces pays ont tenté de rendre leur fiscalité fluide et conforme<sup>584</sup>. Pour cela, ils se sont réunis dans un cadre d'harmonisation<sup>585</sup>. Les pays de la CEMAC se sont adaptés sur le plan fiscal pour renforcer leurs capacités à échanger entre eux en toute harmonie, ainsi qu'avec des pays extérieurs, car la modernité implique l'élargissement de son champ d'action<sup>586</sup>.

Pour arriver à une harmonie communautaire et assurer une coopération extracommunautaire, les différents pays de la CEMAC ont tenté de rendre leur système fiscal efficace tout en le rendant conforme et adéquat aux réalités socioéconomiques de leur sous-région

---

<sup>584</sup> NDZANA A., *op. cit.* p. 115.

<sup>585</sup> MOUANGUE J., DONFACK L., *op.cit.*, p. 66.

<sup>586</sup> MARCHESSOU P., TRESCHER B., *op. cit.*, p. 34.

## CONCLUSION DU TITRE II

**318.** En somme, la fiscalité en Afrique centrale a connu une évolution qui s'est traduite par une modernisation du système fiscal<sup>587</sup>. En effet, n'ayant pas de culture fiscale, les pays nouvellement indépendants n'ont eu d'autre choix que celui de perpétuer le système fiscal coloniale qu'ils ont tenté par la suite d'adapter au contexte socio-économique de la sous-région<sup>588</sup>.

Au cours de son développement, les pays de Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale ont fait l'effort d'adapter et dynamiser leur système fiscal, et cela se fait ressentir par la prise de conscience des réalités socio-économiques, de la mise en place des techniques de prélèvement modernes, de l'adaptation et l'organisation du système en vue d'être efficace et productif<sup>589</sup>.

---

<sup>587</sup> CMS F. L. 2019, La fiscalité en Afrique évolue, *Jeune Afrique*, du 18 juin 2019.

<sup>588</sup> OSSA R., *op. cit.*, p. 33.

<sup>589</sup> JOURMARD I., *op. cit.*, p.1.



## CONCLUSION DE LA PARTIE I

**319.** La fiscalité moderne s'est installée progressivement en Afrique par une adhésion à la civilisation occidentale après l'obtention des indépendances dans les pays d'Afrique centrale<sup>590</sup>. Avant la période coloniale, l'« impôt » en Afrique était basé sur des rites et des coutumes mais il a évolué et a acquis les caractères d'une fiscalité moderne après le passage des occidentaux. Ainsi, avec la volonté d'adaptation au contexte socio-économique africain, la fiscalité des États de la CEMAC s'est construite sous l'influence du droit étranger faisant ainsi d'eux, des pays contemporains compte tenu de l'assimilation et des échanges internationaux avec le reste du monde<sup>591</sup>. L'application d'un système fiscal moderne en Afrique centrale a conduit les États de la sous-région à s'actualiser et à mettre en place des techniques fiscales favorisant un prélèvement efficace de l'impôt.

**320.** Il convient à présent de se questionner sur la fragilité et les limites continues du système fiscal en Afrique centrale<sup>592</sup>. Malgré la modernité des politiques fiscales et les nouvelles techniques mises en place pour le rendre efficace, le prélèvement de l'impôt reste une difficulté au sein de la communauté. La fraude et l'évasion fiscales restent ainsi importantes, ce qui entraîne des conséquences à plusieurs niveaux dans cette partie du continent.

---

<sup>590</sup> SEKA P., *op. cit.*, p. 189.

<sup>591</sup> CMS F. L. 2019, La fiscalité en Afrique évolue, *Jeune Afrique*, du 18 juin 2019.

<sup>592</sup> « (...) après 48 ans d'indépendance, le Cameroun n'a pas toujours réussi à faire de l'impôt un devoir civique (...) ». Cf. ALAKA P., *op. cit.*, p.33.



## PARTIE II : UNE EFFICACITÉ PERFECTIBLE DU SYSTÈME FISCAL EN AFRIQUE CENTRALE

**321.** Le système fiscal appliqué en Afrique centrale s'est modernisé dans la mesure où il permet à ces États de pratiquer une fiscalité moderne et en harmonie avec les exigences actuelles<sup>593</sup>.

En effet, pour qu'un système fiscal soit efficace à ce jour, celui-ci doit faire preuve de performance, de modernité et maintenir les échanges avec les autres États et institutions financières en place. Or, nous constatons que malgré le caractère moderne du système fiscal appliqué en Afrique centrale, son efficacité reste mitigée du fait de la précarité de ses conditions d'application<sup>594</sup>. Cette inefficacité constatée qui perdure depuis des décennies attire dorénavant l'attention des fiscalistes qui tirent la sonnette d'alarme sur la nécessité des réformes envisageables en la matière, en passant par une revalorisation fiscale à l'échelle internationale<sup>595</sup>.

**322.** Il convient dès lors d'étudier l'efficacité du système fiscal d'Afrique centrale dans l'ordre interne (**Titre 1**), ensuite son efficacité dans l'ordre fiscal international (**Titre 2**) avant de terminer par une conclusion de cette deuxième partie.

---

<sup>593</sup> CMS F. L. 2019, *La fiscalité en Afrique évolue*, Jeune Afrique, du 18 juin 2019.

<sup>594</sup> SANI M., « *Secteur non enregistré et mobilisation fiscale dans les pays en développement (PED) : le cas des pays d'Afrique au sud du Sahara (PASS)* », Thèse de doctorat, Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand I, 2009, p. 4 ; KOUEVI G., « *Plaidoyer pour une géofiscalité en Afrique : éléments d'une nouvelle approche de la gouvernance économique et financière* », Revue de droit fiscal, supplément au n°25 juin 2007, p. 50.

<sup>595</sup> MBOUNOU-NGOPO M. « *La fiscalité face à l'impératif du développement de la République Centrafricaine* », thèse de doctorat, Marseille, 2019, p. 369 ; « *Pourquoi l'UA doit intégrer le G20* », sur le site de Les Echos Disponible sur [www.lesechos.fr](http://www.lesechos.fr). Consulté le 22/12/23.



# TITRE I : L'EFFICACITÉ DU SYSTÈME FISCAL DANS L'ORDRE INTERNE

**323.** La praticabilité et la viabilité d'un système dépend des conditions qui l'accompagnent et l'encadrent<sup>596</sup>. S'agissant du système fiscal, son application doit être en adéquation avec la politique fiscale de son cadre d'application, de même que les conditions économique, sociale, administrative, financière ou culturelle<sup>597</sup>.

**324.** En Afrique centrale, le système fiscal moderne connaît beaucoup de limites qui entravent son efficacité<sup>598</sup>. Il s'agit au niveau économique du phénomène de l'informel, au niveau social de la corruption et au niveau administratif d'une insuffisance d'organisation<sup>599</sup>. Cette partie du continent est gangrenée par plusieurs fléaux qui affaiblissent le système fiscal et empêchent d'obtenir des résultats marquants, quand on sait que le rendu de ce système est plutôt positif en occident.

**325.** Afin de mieux appréhender les difficultés d'exercice de ce système fiscal en Afrique centrale, nous verrons dans un premier temps l'adaptation du système fiscal aux réalités socio-économiques locales (**Chapitre 1**), puis dans un second temps nous aborderons l'adaptation de ce système aux manquements administratifs et politiques (**Chapitre 2**). Une conclusion sanctionnera la fin de ce titre 1.

---

<sup>596</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 165.

<sup>597</sup> *Ibidem*.

<sup>598</sup> KOUEVI G., *op. cit.*, p. 50.

<sup>599</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 151.





# CHAPITRE I : L'ADAPTATION À LA RÉALITÉ SOCIO-ÉCONOMIQUE LOCALE

**326.** La fiscalité permet aux États de faire face à leurs besoins et d'assurer ainsi un équilibre social et économique<sup>600</sup>. Cela n'est possible que par le moyen du recouvrement de l'impôt qui est l'essence de la fiscalité. Pour y parvenir, les États mettent en place tout un système qui encadre le procédé fiscal et assure sa bonne application. Ce système doit être en parfaite adéquation avec le cadre politique, économique et social du milieu où il s'applique, sans quoi il ne saurait être efficace et productif<sup>601</sup>. Le système fiscal en Afrique centrale souffre d'inadaptation à plusieurs niveaux, ce qui ne reste pas sans conséquences pour ces pays<sup>602</sup>.

**327.** Nous verrons pour cela les phénomènes dommageables à la bonne pratique fiscale en Afrique centrale (**Section 1**), ainsi que les différentes prérogatives d'ajustement de ce système au cadre socio-économique où il s'applique (**Section 2**).

---

<sup>600</sup> HOUETCHI H., First Afrique Mag, 13 Mai 2020 (consulté le 17 novembre 2022)

<sup>601</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 165.

<sup>602</sup> Voir *supra*.

## ***Section 1. Les phénomènes dommageables à la bonne pratique fiscale***

**328.** Un système est un ensemble d'éléments interagissant entre eux selon certains principes ou règles<sup>603</sup>. Il n'est viable que s'il est en harmonie avec les personnes auxquelles il est censé s'appliquer.

En effet, son respect dépend de son approbation et sa conformité avec les principaux concernés. Le système fiscal appliqué en Afrique centrale aujourd'hui a été élaboré pour des sociétés aux conditions socio-économiques qui respectent les règles préétablies en la matière<sup>604</sup>. Or, nous constatons que dans tous ces pays il existe des phénomènes qui ne sont pas en adéquation avec les principes de la fiscalité actuelle, d'où les multiples adaptations qui se font au besoin de ces sociétés d'Afrique centrale<sup>605</sup>.

Force est de constater les difficultés liées à la bonne mise en pratique de ce système au regard des manquements dus à l'incivisme fiscal (**Paragraphe 1**), ainsi que les manquements en lien avec le cadre économique (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. L'incivisme fiscal***

**329.** La fiscalité est encadrée par un principe qui est légalité de l'impôt<sup>606</sup>. Les administrations fiscales veillent donc à ce qu'il soit respecté et appliqué correctement au sein des États où entre eux<sup>607</sup>. Cependant, pour que tous ces principes soient mis en exergue et en application il faut impérativement la collaboration du contribuable, indispensable au principe du prélèvement de l'impôt.

En Afrique centrale, les populations restent distantes et ne s'engagent que partiellement dans l'accomplissement de ce devoir tant par la volonté de s'y soustraire que par une incapacité à agir. Pour mieux le comprendre, nous verrons les formes (**A**) et les causes de l'incivisme fiscal en Afrique centrale (**B**).

---

<sup>603</sup> Définition du « système », dictionnaire Larousse. Sur le site de [larousse.fr](http://www.larousse.fr) disponible sur [www.larousse.fr](http://www.larousse.fr), (consulté le 06/09/2023).

<sup>604</sup> OCDE/ATAF/CUA, « *Statistiques des recettes publiques en Afrique* » 1990-2020, p. 164.

<sup>605</sup> Rédaction GINEWSEXRESS, *op. cit.*, (consulté le 10/08/2023).

<sup>606</sup> Voir *supra*.

<sup>607</sup> KLUTSCH S., « *Précis de fiscalité Gabonaise* », Editions Raponda Walker, 2016, p. 13.

## A - Les formes de l'incivisme fiscal

**330.** Pour mieux appréhender la notion d'incivisme fiscal, nous définirons tout d'abord le civisme fiscal qui est le bon comportement du citoyen face à l'impôt. Ce bon comportement se traduit au regard de quatre attitudes essentielles qui sont la sincérité et la régularité des déclarations de la matière imposable ; la régularité dans le calcul de l'impôt ; la spontanéité et la régularité des paiements et de l'impôt ; la collaboration avec le fisc<sup>608</sup>. *A contrario* l'incivisme fiscal se définit comme le fait d'avoir un comportement hostile à l'égard de l'impôt, de rejeter les obligations fiscales, de profiter de l'effort des autres bons citoyens qui sont de bons contribuables.<sup>609</sup> Pour Fatou Niang, c'est le non-accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales<sup>610</sup>. Selon elle, l'incivisme fiscal est très répandu en Afrique car les contribuables sont rétifs à s'acquitter de l'impôt. Il convient alors de se demander, quel est l'impact de cet incivisme sur la fiscalité ?

**331.** Mbounou-ngopo Mathurin nous répond que les actes d'évitement de l'impôt sont un manque à gagner pour l'État dans la mesure où c'est une entrave à la collecte de l'impôt. C'est un facteur de déperdition des recettes fiscales<sup>611</sup> car la politique d'accroissement des recettes fiscales se trouve dans l'élargissement de l'assiette de l'impôt afin que toute la matière imposable n'échappe à l'administration fiscale<sup>612</sup>. L'incivisme fiscal se manifeste par cette violation des lois et réglementations fiscales dans le but d'échapper à l'impôt ou d'en réduire son montant, ce qui est un délit pénal : « Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500

---

<sup>608</sup> N'DAH M., *Le système déclaratif de l'impôt en Côte d'Ivoire*, Éditions universitaires européennes, 2020, p. 20.

<sup>609</sup> *Ibidem*.

<sup>610</sup> NIANG F., *Le rôle de la fiscalité dans le financement du développement en Afrique*, 2020, vol. 45, No. 1 (2020), p. 142.

<sup>611</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.* p. 160.

<sup>612</sup> DJOMENI KOLOKO E., *La fiscalité des investissements et l'optimisation fiscale : cas du Cameroun*, Mémoire, Université de Douala, 2008, p. 44.

000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction » <sup>613</sup>. Il compromet le rendement ainsi que l'efficacité de l'impôt et baisse les recettes fiscales.

Concrètement, cela se manifeste par le manque aux obligations comptables et déclaratives, ainsi qu'au manque à l'obligation de paiement de l'impôt. En effet, au Gabon, selon l'article 17 du Code Général des Impôts<sup>614</sup>, les entreprises industrielles et commerciales exerçant leur activité au Gabon sont assujetties à la tenue de leur comptabilité suivant le système comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA). Conformément donc à cet article, les activités commerciales au Gabon doivent être exercées compte tenu d'une comptabilité transparente et en adéquation avec les activités et opérations entreprises. De même, le contribuable est également tenu de faire une déclaration de ses résultats. Selon l'article 20 du Code Général des Impôts gabonais, pour l'assiette de l'impôt à payer, les redevables sont tenus de souscrire et faire parvenir à l'administration avant le 30 avril de l'année suivante une déclaration des résultats obtenus dans leurs exploitations, en deux exemplaires, sur un imprimé fourni par l'administration<sup>615</sup>.

**332.** S'agissant du paiement de l'impôt, Selon l'article 178 bis alinéa 4<sup>616</sup> en ce qui concerne les précomptes de l'IRPP, le taux est fixé à 5% du montant brut hors taxe des loyers encaissés. Par loyers encaissés, on entend le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, augmenté du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par les conventions à la charge des locataires, et diminué du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour les charges incombant aux locataires. Selon l'article 21 du Code Général des Impôts gabonais, les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de verser deux acomptes. Le premier est égal au quart, le deuxième au tiers de l'impôt payé l'année précédant celle de l'année d'imposition. Les acomptes sont calculés et versés à la Recette du Centre des Impôts territorialement compétent sans avis le 30 novembre et le 30 janvier. Le solde est payé spontanément à la date du dépôt de la déclaration le 30 avril au plus tard<sup>617</sup>.

**333.** Nombreux sont ceux qui n'hésitent pas à dévier leurs obligations fiscales et qui se dérobent à la contribution des charges publiques. Ce fait qui est marquant en Afrique centrale et qui persiste jusqu'à nos jours<sup>618</sup> est qualifié par Lucien Mehl et Pierre Beltrame comme des

---

<sup>613</sup> Article 1741 du Code Général des Impôts français.

<sup>614</sup> CGI Gabon 2024.

<sup>615</sup> *Idem.*

<sup>616</sup> *Idem.*

<sup>617</sup> *Idem.*

<sup>618</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.* p. 161.

comportements délictueux<sup>619</sup>. L'incivisme fiscal se manifeste sous plusieurs formes notamment par des contribuables qui déclarent incomplètement leurs revenus et paient des montants minorés, des contribuables qui déclarent leurs revenus mais sont de mauvais payeurs, certaines personnes (les acteurs du secteur informel) évitent de se faire enregistrer comme contribuables<sup>620</sup> ou encore évitent d'être enregistrées comme contribuable et de ce fait exercent une activité non enregistrée<sup>621</sup>. Les contribuables étant citoyens et jouissant des bénéfices que l'État leur procure, doivent à ce titre assumer une responsabilité à l'égard de cette société comme celle de s'acquitter de l'impôt, et donc contribuer au financement du développement<sup>622</sup>. Au risque de porter atteinte au patrimoine public, les contribuables sont invités à les alimenter le mieux possible plutôt que les grever<sup>623</sup>.

À cet effet, l'on se demande comment la notion d'impôt est-elle perçue au regard des citoyens africains ? Nous verrons dans l'enquête ci-dessous réalisée par le réseau africain *Afrobarometer*<sup>624</sup> l'évolution de la perception de l'impôt quant au droit du gouvernement à percevoir des impôts. Ainsi, à la question : *vous êtes d'accord ou non que les autorités fiscales ont toujours le droit de contraindre les populations à payer les impôts?*, le questionnaire a donné les résultats variables suivants :

---

<sup>619</sup> MEHL L. et BELTRAME P., cité par TOGOLO O. in Cours de Droit de Fiscal et contentieux, Université de Yaoundé II, 1999.

<sup>620</sup> NIANG F., *op. cit.*, p. 142.

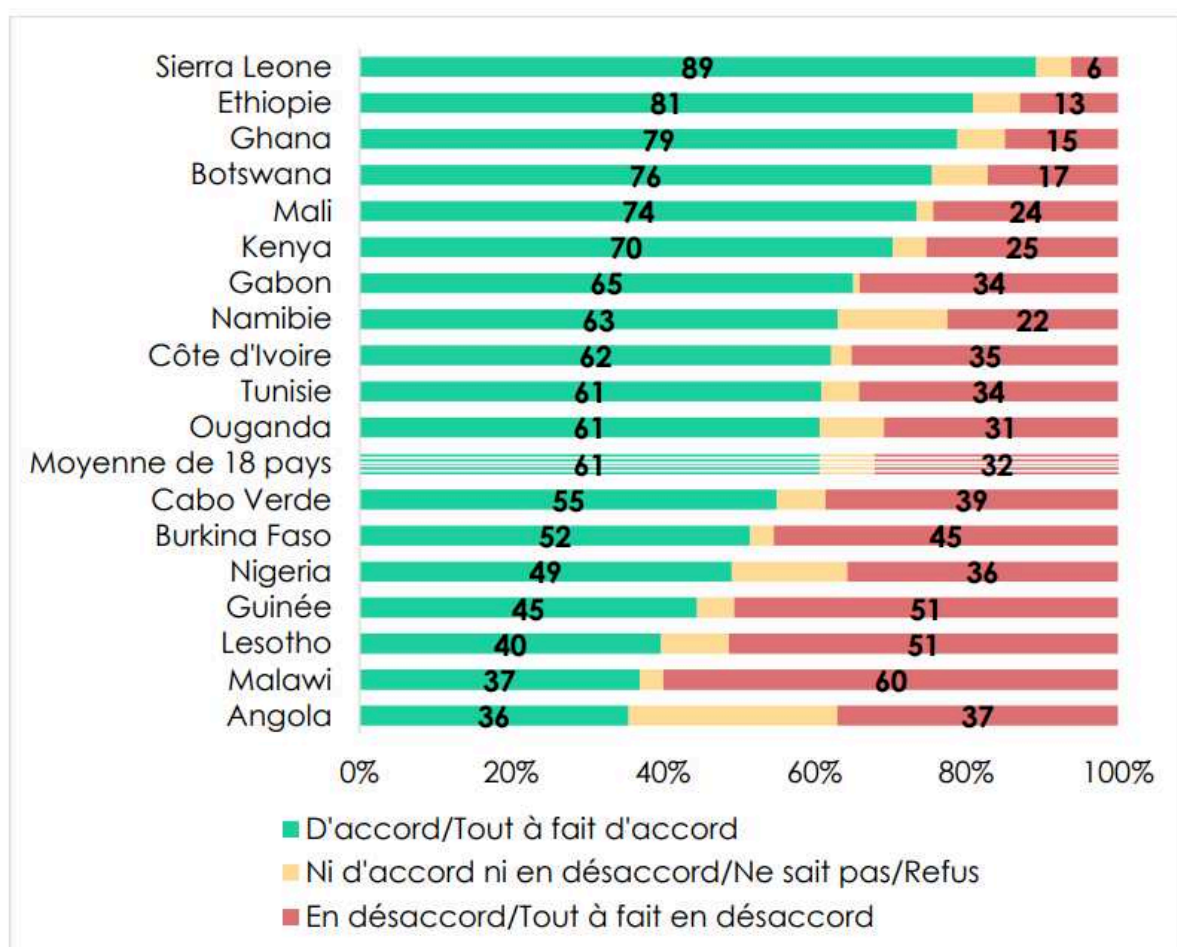
<sup>621</sup> CHAMBAS G., *op. cit.*, p. 195.

<sup>622</sup> DUCROS J-C., *Sociologie financière*, PUF, 1982, p. 152.

<sup>623</sup> *Ibidem*.

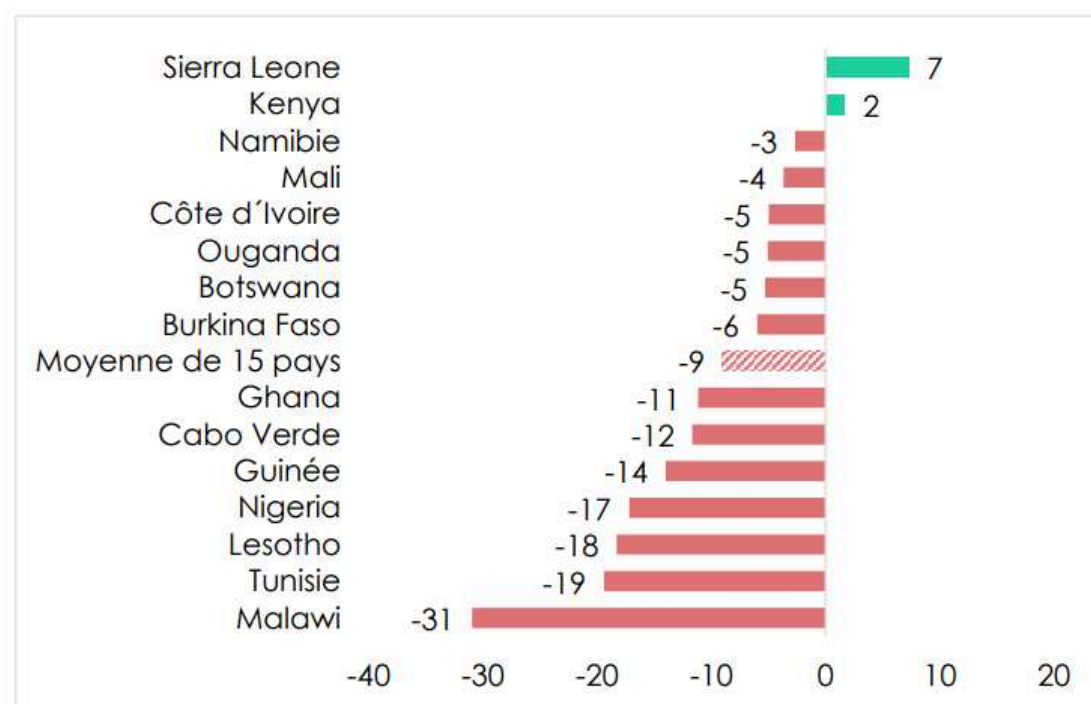
<sup>624</sup> L'Afrobaromètre est un réseau africain de recherches non partisans qui effectue des sondages d'opinion publique sur la démocratie, la gouvernance, la conjoncture économique et d'autres questions connexes dans plus de 30 pays en Afrique.

*Tableau 16 : Le gouvernement a-t-il le droit de contraindre les populations à payer les impôts  
? Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020).*



*Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.*

*Tableau 17 : Evolution du soutien au droit du gouvernement à percevoir les impôts | 15 pays  
(2011-2020)*



*Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.*

**334.** Ainsi, nous voyons dans le tableau 16 que par une marge de 2 contre 1 (61% contre 32%), les africains affirment que leurs gouvernements ont le droit de contraindre les populations à payer des impôts. Plus de trois quarts des citoyens approuvent ce droit en Sierra Leone (89%) et en Éthiopie (81%). Mais dans cinq des 18 pays sondés, moins de la moitié sont d'accord : Angola (36%), Malawi (37%), Lesotho (40%), Guinée (45%), et Nigeria (49%).

Dans le tableau 17, nous voyons qu'en moyenne dans les 15 pays régulièrement sondés depuis 2011/2013, le soutien au droit du gouvernement à percevoir les impôts a régressé de 9 points de pourcentage. Le soutien a régressé dans 13 des 15 pays, dont une baisse remarquable de 31 points au Malawi (Figure 2). La Sierra Leone est le seul pays où la légitimité perçue des impôts s'est accrue au cours de la période (par 7 points).



**335.** L'incivisme fiscal peut également être appréhendé comme ces pratiques qui tendent à détourner des procédés de collecte de recettes publiques<sup>625</sup>. Cette notion peut paraître négligeable vis-à-vis de l'univers fiscal mais c'est un facteur de déperdition des recettes dans la mesure où il se manifeste par la fraude. L'on vient à se demander : en quoi ces actions consistent et comment se manifestent-elles ? Au niveau de la douane il pourrait s'agir de mouvements illicites de marchandises, empruntant des voies illégales et qui font l'objet de décadence des recettes en raison des carences constatées au niveau des dédouanements<sup>626</sup>. Cette déperdition des recettes peut également se justifier par la perméabilité des frontières entre pays d'Afrique centrale et des autres pays voisins. Le secteur informel reste le principal nid de la fraude fiscale et au niveau des postes douaniers par exemple, les taxations se font sur une petite partie de marchandises à déclarer, minorant ainsi la base taxable<sup>627</sup>.

**336.** D'autres formes d'évitement de l'impôt sont à signaler à travers le développement des activités internationales<sup>628</sup>. En effet, c'est le cas de l'évasion fiscale qui se rattache aux comportements tendant à réduire des prélèvements qui sont obligatoires mais sans l'élément intentionnel<sup>629</sup>. Elle permet de minorer l'impôt dû en déplaçant un patrimoine vers un autre pays sans pour autant déclarer les revenus qui y sont générés<sup>630</sup>. Pour les pays d'Afrique centrale comme partout ailleurs, l'évasion fiscale reste l'une des causes majeures de faible mobilisation des ressources fiscales pour le développement dans la mesure où il y a une utilisation de mécanismes et autres montages juridiques particuliers pour parvenir à cette fin<sup>631</sup>. Ainsi donc on se demande quels procédés peuvent-être mis en place par des acteurs économiques pour s'adonner aux actes d'évasions fiscales ? Le phénomène des prix de transfert peut être remis en cause ici car selon l'OCDE, ils permettent de transférer artificiellement les bénéfices

---

<sup>625</sup> On peut citer la perméabilité des frontières nationales, la mauvaise foi des opérateurs économiques qui ne rien payer, le trafic d'influence et les affectations de complaisance. Les sollicitations sont grandes et la complaisance aisée dans une organisation administrative aux moyens inadaptés, sans contrôle hiérarchique et un environnement économique déstructuré et chaotique ; Sur la tolérance administrative, LOGMO MBELEK A., « *La réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public* », 29 Novembre - 1<sup>er</sup> Décembre 2010, Centre Africain de Formation et de Recherche Administratives pour le Développement – Tanger (Maroc), Document Web.

<sup>626</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.* p. 163.

<sup>627</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.* p. 163.

<sup>628</sup> *Ibidem*.

<sup>629</sup> VERNIER E. *Fraude fiscale et paradis fiscaux-Décrypter les pratiques pour mieux les combattre*, Dunod, 2014, p. 16.

<sup>630</sup> *Ibidem*.

<sup>631</sup> LEWIS M., *Evasion fiscale internationale et pauvreté*, article mis en ligne par le Centre Tricontinental. Vol. XIV n°1, 2007.

imposables d'un territoire à un autre réduisant ainsi l'assiette de l'imposition des sociétés<sup>632</sup>. Il est évident que cette pratique érode l'assiette fiscale et constitue une source de déperdition des recettes de l'État<sup>633</sup>. Il convient de s'interroger sur les causes de ce phénomène dont souffre cette partie de la sous-région.

## B - Les causes de l'incivisme fiscal

**337.** Dans le contexte des pays d'Afrique centrale, l'incivisme fiscal émane de multiples raisons.

**338.** D'abord, l'absence du sentiment d'intérêt général chez certains responsables politiques<sup>634</sup>. En effet, il est vrai que la problématique liée à l'incivisme fiscal est présente partout mais dans les pays d'Afrique centrale elle est récurrente et la notion d'intérêt général vis-à-vis de l'impôt est compromise<sup>635</sup>. Or, c'est bien de la confiance que les citoyens ont de leur État qui conditionne leur sens civique et leur morale fiscale ainsi que leur comportement fondamental et intime tant à son encontre qu'à l'égard de son budget<sup>636</sup>. Cette absence d'intérêt général engendre un manque de confiance et demeure une des principales causes de l'incivisme fiscal sur le continent<sup>637</sup>. Or le contribuable qui possède la culture fiscale connaît ses obligations et les accomplit en pleine connaissance de cause. Mais il est à noter que les actes d'incivisme posés par les contribuables résultent également de l'inadéquation des politiques vis-à-vis des objectifs de développement économique de l'Afrique centrale, ce qui limite fortement l'évolution de l'assiette fiscale<sup>638</sup>. Des actions ont été entreprises dans le but de favoriser une acceptation de l'impôt mais malgré cela, l'incivisme fiscal reste la principale entrave à la collecte de l'impôt, caractérisé par le délitement et l'inefficacité de l'État<sup>639</sup> ou encore des incompréhensions dans les réformes fiscales<sup>640</sup>. Ce manque de confiance se perçoit davantage

---

<sup>632</sup> OCDE, Perspectives économiques en Afrique 2010, p. 105. Les entreprises multinationales concentrent 60 % du commerce mondial, et environ la moitié de ces échanges de biens et services se déroulent au sein de conglomérats (CNUCED, 1999).

<sup>633</sup> VICARD V., *Prix de transfert et localisation des bénéfices des multinationales : une analyse sur les données de commerce des entreprises françaises*, Mai 2015. Sur le site de la banque de France [en ligne], disponible sur : <https://www.banque-france.fr/economie-et-statistiques/la-recherche/documents-de-travail/document/555.html>.éfl

<sup>634</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.* p. 162.

<sup>635</sup> *Ibidem*.

<sup>636</sup> SCHMOLDERS G., « *Psychologie des finances et de l'impôt* », PUF, 1973, p. 13.

<sup>637</sup> N'DAH M., *op. cit.*, p. 25.

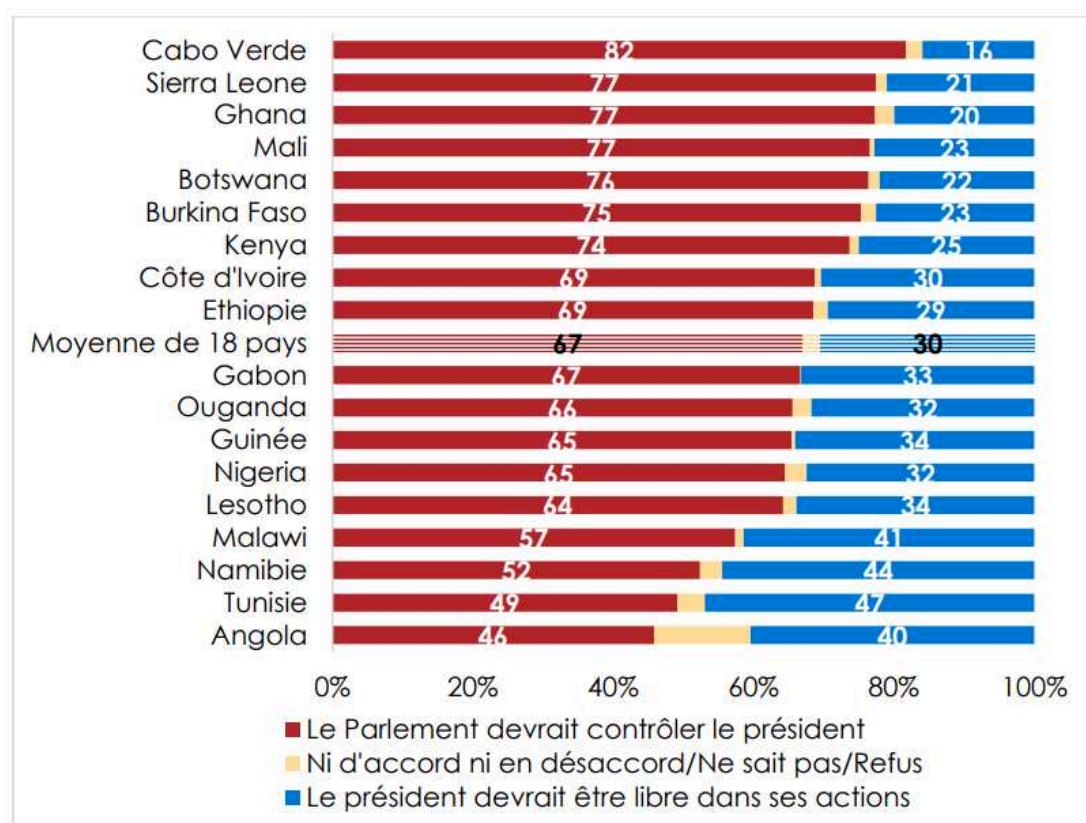
<sup>638</sup> CHAMBAS G., *op. cit.*, p. 13.

<sup>639</sup> FOTSING J-B., cité par CHAMBAS G., *op. cit.*, p. 83.

<sup>640</sup> *Idem*, p. 196.

à travers les résultats du sondage ci-dessous effectué par le réseau africain *afrobarometer* auprès des citoyens africains sur la question du contrôle de l'usage fait des impôts :

*Tableau 18 : Le Parlement devrait-il contrôler l'usage qui est fait de l'argent du contribuable ? Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020)*



**Question posée aux répondants:** Laquelle des affirmations suivantes est la plus proche de votre opinion? (% « d'accord » ou « tout à fait d'accord » avec chaque affirmation)

Affirmation 1: Le Parlement devrait veiller à ce que le président de la République lui rende régulièrement compte de l'usage que fait son gouvernement de l'argent des contribuables.

Affirmation 2: Le président de la République devrait se concentrer entièrement sur le développement

*Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.*

**339.** Ensuite, aux niveaux formel et fiscal, l'incivisme fiscal pourrait se justifier par divers facteurs dont les dispositions qui régissent la fiscalité intérieure qui sont dispersées à travers le Code Général des Impôts, le livre de procédures fiscales, le code des investissements, le code minier et divers autres textes à portée spécifique, légale et fiscale. Cette abondance des textes ne facilite pas la recherche des dispositions. En outre, constituent également une cause d'incivisme fiscal, les renvois d'articles à articles *mutatis mutandis*. Ces renvois créent une certaine confusion dans l'esprit des contribuables qui ne sont pas forcément des juristes ou des fiscalistes. Et dans le fond, les termes utilisés dans les lois paraissent ésotériques pour le

contribuable. Aussi, le silence des textes sur certaines activités entraîne l'incivisme fiscal ou la sous imposition<sup>641</sup>.

**340.** Il existe des modalités d'imposition par foyer fiscal qui pourraient également être une source de complexité pour le contribuable. L'IRPP par exemple qui porte sur le revenu net global dont dispose annuellement le foyer fiscal tient compte des propriétés et des capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal, des professions ou traitements et salaires dont ils jouissent<sup>642</sup>. Le législateur a ainsi déterminé des dérogations au foyer fiscal qui consistent en des impositions séparées des membres de la famille comme les parents seuls, les enfants rattachés au foyer fiscal, bien que n'étant plus à charge<sup>643</sup>. Ces éléments sont susceptibles de créer la confusion et l'incompréhension chez les contribuables<sup>644</sup>, ce qui les rend dépendant du fisc dans la mesure où cette non-maîtrise des textes fiscaux peut être source de redressement fiscal<sup>645</sup>. Concernant l'IS au Cameroun et au Gabon, son paiement paraît simple en tant qu'impôt proportionnel<sup>646</sup>. Des difficultés d'ordre pratique relèvent de la détermination du bénéfice imposable, en matière de l'assiette dudit impôt. Les entreprises appartenant au secteur formel ne s'accordent pas souvent avec les agents du fisc en ce qui concerne les impôts sur le revenu<sup>647</sup>. Ce qui justifie les redressements dont elles font souvent l'objet.

À travers le sondage effectué par le réseau africain *afrobarometer* ci-dessous, nous verrons l'évolution de la difficulté liée à l'accès à l'information quant aux impôts à payer. Ainsi, à la question de savoir : *à quel point est-il facile ou difficile de faire ce qui suit : Se renseigner sur les impôts et taxes que vous êtes tenu(e) de payer au gouvernement?*, les répondants ont apporté les résultats suivants :

---

<sup>641</sup> N'DAH M., *op. cit.*, p. 25.

<sup>642</sup> Article 168 du CGI Gabon.

<sup>643</sup> *Idem*, article 75.

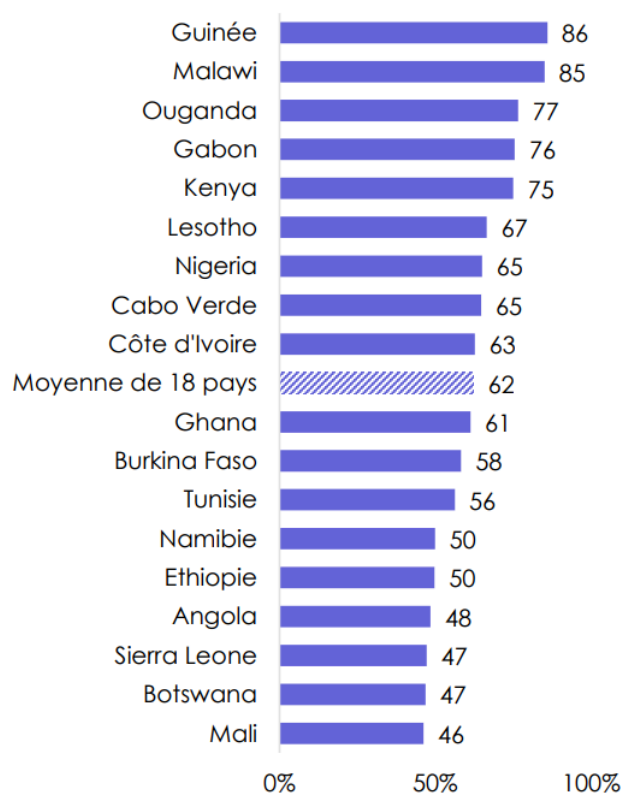
<sup>644</sup> BOUVIER M., « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », Paris, LGDJ, 2016, p.53.

<sup>645</sup> AGUEMON W., « Le système fiscal du Benin et le sous-développement », Bibliothèque d'étude du droit africain de la KAS, 2018, p. 252.

<sup>646</sup> Article 16 du CGI Gabon.

<sup>647</sup> *Ibidem*.

*Tableau 19 : Difficulté à découvrir quels impôts il faut payer. Enquête réalisée sur 18 pays  
(2019/2020)*



*Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.*

*Tableau 20 : Evolution de la difficulté perçue à découvrir quels impôts l'on doit payer  
Enquête réalisée sur 14 pays. (2011-2020)*



*Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.*

**341.** Nous constatons que le sentiment d'inaccessibilité aux différents impôts et taxes à payer a considérablement évolué au fil du temps, bien que la moyenne dans 14 pays recensés ait évolué depuis 2011/2013 (+2 points de pourcentage). La grande amélioration est visible en Sierra Leone où la proportion des répondants qui déclarent éprouver des difficultés a régressé de 23 points de pourcentage. La Côte d'Ivoire (+17 points) et le Lesotho (+15 points) sont en tête de la liste des sept pays où les citoyens sont plus nombreux à déclarer cette difficulté (tableau 20).

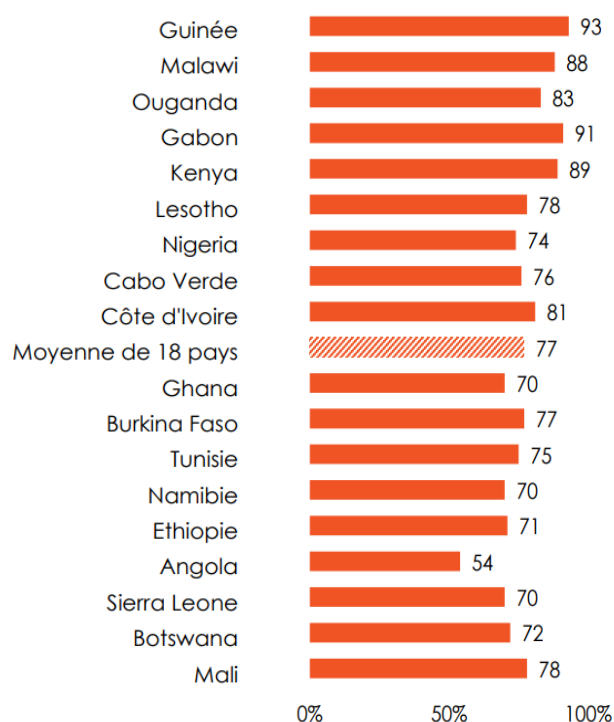
**342.** Puis, au niveau administratif, nous pouvons tenir compte des faiblesses dans les services internes comme des causes d'incivisme fiscal. En effet, les agents des impôts n'étant pas en nombre important vis-à-vis des contribuables, ils ne peuvent pas vérifier si les contribuables accomplissent tous leurs obligations fiscales<sup>648</sup>. Ce défaut de l'administration fiscale peut décourager les contribuables qui respectent leurs obligations. Toujours s'agissant des défauts de l'administration, il est possible de relever la complexité du système fiscal et des procédures administratives. C'est en cela que certains auteurs dénoncent l'inefficacité de l'administration fiscale et des services publics<sup>649</sup>. On ne peut en effet être encouragé à continuer de payer des impôts que si l'administration fiscale est efficace et qu'en retour l'on bénéficie de services publics conséquents, qui justifient l'utilisation des fonds collectés. C'est ce que révèle le questionnaire adressé aux populations africaines sur les difficultés à découvrir à quoi servent les recettes fiscales. Le résultat donne ce qui suit :

---

<sup>648</sup> N'DAH M., *op. cit.*, p. 25.

<sup>649</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.* p. 162 ; NIANG F., *op. cit.*, p. 142.

*Tableau 21 : Difficulté à découvrir à quoi les recettes fiscales servent. Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020)*



*Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.*

**343.** Enfin, au niveau socio-économique, la majeure partie de la population des États sous-développés végètent dans la paupérisation<sup>650</sup>. Cette situation favorise la controverse populaire sur l'utilisation des recettes publiques générées par le système fiscal. S'agissant du support et du paiement de la TVA par exemple, son taux est de 19.25% au Cameroun<sup>651</sup> et 18% au Gabon<sup>652</sup>. Il frappe les produits de consommation courante tandis que les exportations de produits taxables sont exonérées de TVA par application du taux 0%<sup>653</sup>. La TVA étant un impôt indirect, un individu réalisant une opération de commerce, calcule la TVA récupérable (déductible) payée en amont à ses fournisseurs. Sur le prix de revient relatif à la vente de marchandise qu'il effectue par la suite, il calcule la TVA brute, le commerçant déduit pour alimenter sa caisse, la TVA récupérable qu'il avait payée en amont à ses fournisseurs. Toutefois, en dépit de son importance pour l'État, cet impôt contribue à la cherté des

<sup>650</sup> COTTARELLI C., *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, Département des Finances Publiques, Fonds Monétaire International, 2011, p.8.

<sup>651</sup> Article 144 du CGI Cameroun.

<sup>652</sup> Article 221 du CGI Gabon.

<sup>653</sup> « Taxe sur la Valeur Ajoutée : Cameroun, Gabon », sur le site de Central Africa Tax Guide (en ligne), disponible sur <https://centralafricataxguide.com> (Consulté le 17/04/2024)

consommations<sup>654</sup>, ce qui entraîne donc une réduction du pouvoir d'achat en douceur des personnes les plus pauvres dans les États sous-développés. Cependant les riches consommeront plus et seront davantage plus taxés. Par ailleurs, les dépenses ne croissent pas toujours avec les richesses. Les familles nombreuses, caractéristique générale des États sous-développés, peuvent se refuser certaines dépenses<sup>655</sup>.

**344.** Les limites relevant de l'incivisme fiscal constituent donc un frein à l'application efficace du système fiscal établi en Afrique centrale. À côté de cela, nous verrons qu'il y a également d'autres entraves à la mise en pratique de ce système qui sont liées aux activités du secteur informel.

## *§ 2. Le secteur informel*

**345.** L'exécution de la fiscalité doit se faire en concordance avec les réalités d'une région<sup>656</sup>. Pour que celle-ci soit efficace, il faudrait une concordance entre ses principes et les usages qui encadrent les populations où elle sera appliquée. Nous constatons qu'en Afrique centrale, le principe de la fiscalité telle que présente de nos jours ne peut être mis en pratique dans les conditions sociales et économiques des populations<sup>657</sup>. Cela résulte de l'importance du système informel qui mine la sous-région (A), et qui a une incidence pour les pays étudiés (B).

### A - L'importance du secteur informel

**346.** Les économies africaines sont caractérisées par la coexistence marquée de deux sphères économiques. D'une part, il y a un secteur dit formel qui respecte les règles de l'économie classique et, d'autre part, un secteur dit informel qui est constitué d'une multitude d'activités couvrant tous les domaines économiques. Les activités du secteur informel peuvent être concurrentes à celles du secteur formel ou bien complémentaires. Contrairement aux idées établies, ces deux espaces économiques sont très interdépendants. Le concept de secteur

---

<sup>654</sup>AGUEMON W., *op. cit.*, p. 253.

<sup>655</sup> *Ibidem*.

<sup>656</sup> MBOUNOU-NGOPO M., *op. cit.*, p. 165.

<sup>657</sup> *Ibidem*.



informel<sup>658</sup> ne fait pas l'objet d'une définition juridique homogène. Plusieurs éléments sont retenus pour appréhender cette notion. La quinzième conférence internationale des statisticiens du travail a adopté en janvier 1993 une définition officielle indiquant que les unités de production du secteur informel « opèrent typiquement avec un faible niveau d'organisation, peu de division entre travail et capital sur une petite échelle. Les relations de travail (...) sont fondées essentiellement sur de l'emploi occasionnel, des relations interprofessionnelles sans contractualisation des relations réciproques et garanties formelles »<sup>659</sup>.

Au début des années 80 les institutions internationales se sont penchées sur l'étude du secteur informel, mais les travaux menés ne traitent pas de l'aspect strictement fiscal. Or, ces aspects sont d'une importance capitale dans la mesure où ils peuvent influencer toute politique économique et fiscale ainsi que la répartition de la charge fiscale. En raison de ces activités non déclarées les pays en développement perdent une quantité considérable de recettes fiscales. Le secteur informel regroupe l'ensemble des personnes qui relèvent de ces secteurs socio-professionnels et qui exercent leurs activités en marge des circuits officiels. Ce sont des opérateurs économiques qui ne respectent pas les conditions légales ou réglementaires pour aller dans le sens de l'administration fiscale et se soustraient, de ce fait, à son contrôle. Tout cela traduit bien toutes les difficultés de synthétiser le secteur informel. Cela nous renvoie à la comparaison faite par Hans Singer sur cette difficile description : « l'entreprise du secteur informel est comme une girafe : difficile à décrire mais reconnaissable au premier coup d'œil »<sup>660</sup>. Aujourd'hui le secteur informel n'est pas exempté d'impôts. En effet, sa fiscalisation qui a fait l'objet de débats s'effectue plutôt sous forme de forfait. Mais l'on se demande si ces prélèvements forfaitaires suffisent-ils à garantir une remontée des recettes fiscales ? Mathurin Mbounou-ngopo nous répond qu'en dépit du prélèvement forfaitaire, le développement du secteur informel conjugué à la sous-fiscalisation fait barrière à l'élargissement de l'assiette fiscale qui se traduit par la perte de recettes fiscales<sup>661</sup>.

**347.** Au regard des difficultés de mobilisation des ressources fiscales en Afrique centrale, on vient encore à se demander quelles sont les caractéristiques et l'ampleur de ce phénomène qui fragilise la sous-région ? L'économie subsaharienne fait apparaître une certaine dualité entre un secteur structuré, d'une part, et un secteur informel, d'autre part. Le premier supporte

---

<sup>658</sup> Le concept du secteur informel est entré dans la littérature sur le développement à la suite de l'étude du bureau international du Travail sur le Kenya et qui a mis en évidence les spécificités de ce secteur.

<sup>659</sup> COURADE G., *L'Afrique des idées reçues*, Edition Bélin, 2006, p. 371.

<sup>660</sup> TOURE C., *La fiscalité comme instrument de politique économique et sociale : cas du Mali*, Thèse, 1998, Université Panthéon-Assas Paris 2, p. 331.

<sup>661</sup> Voir *supra*.

l'essentiel de la pression fiscale certainement du fait de son accessibilité, le second quant à lui ne s'aligne pas aux attentes du fisc du fait de son caractère diffus. Selon Mathurin Mbounoungopo, de potentiels contribuables s'enrichissent sans participer aux charges publiques<sup>662</sup>. La fiscalisation du secteur informel s'avère difficile dans la pratique pour des raisons telles que la mobilité constante de ces opérateurs qui ne sont pas toujours facile à appréhender tout comme leurs chiffres d'affaires et leurs bénéfices réels. La conséquence est un faible taux de recouvrement dû à une insuffisante maîtrise de l'assiette fiscale. Toutefois, plusieurs opérateurs exerçant dans l'informel ont un numéro d'identification fiscal mais les difficultés d'imposition rencontrées dans ce secteur ont pour conséquence de restreindre la base fiscale se traduisant par une distribution inégale de la charge fiscale entre les facteurs économiques et les contribuables. Ainsi, l'État ne perçoit de ce secteur que de faibles revenus. Par ailleurs, l'expansion de ce secteur est un frein pour la mobilisation des ressources fiscales mais également pour le développement économique des États d'Afrique centrale. C'est ainsi que l'auteur affirme en parlant de son pays d'origine : « le déclin du secteur privé en Centrafrique s'accompagne de l'émergence du secteur informel et de son corollaire, la délinquance fiscale, qui se révèlent particulièrement nocifs pour la santé de l'économie centrafricaine, déjà exsangue. Car, qui dit délinquance fiscale, dit moindre rentrée des recettes fiscales »<sup>663</sup>.

**348.** En Afrique centrale, le secteur informel reste l'une des grandes causes du rétrécissement de l'assiette fiscale car les ressources générées par ce secteur ne sont pas soumises à l'impôt, laissant ainsi le fardeau de la base taxable au secteur formel, ce qui représente un manque à gagner fiscal pour les États. Le secteur informel regroupe l'ensemble des activités économiques qui échappent à l'administration. De ce fait, la plupart des États sont constitués par un secteur informel sous-taxé, secteur qui est le poumon de l'activité économique et qui contribue pleinement au produit intérieur brut des pays. Il constitue un gisement fiscal dans le financement du développement en Afrique. En Afrique, la fraude fiscale relève surtout de l'économie souterraine<sup>664</sup>. En effet, les acteurs de ce secteur sont généralement dépourvus de culture fiscale, ils sont rétifs à s'acquitter de leurs obligations fiscales, la plupart de ces exploitations étant inconnues de l'ensemble des services de l'État ou non répertoriées. D'autres ne détiennent pas une comptabilité formelle et dissimulent une partie de leur chiffre d'affaires lorsqu'elles font l'objet d'un contrôle.

---

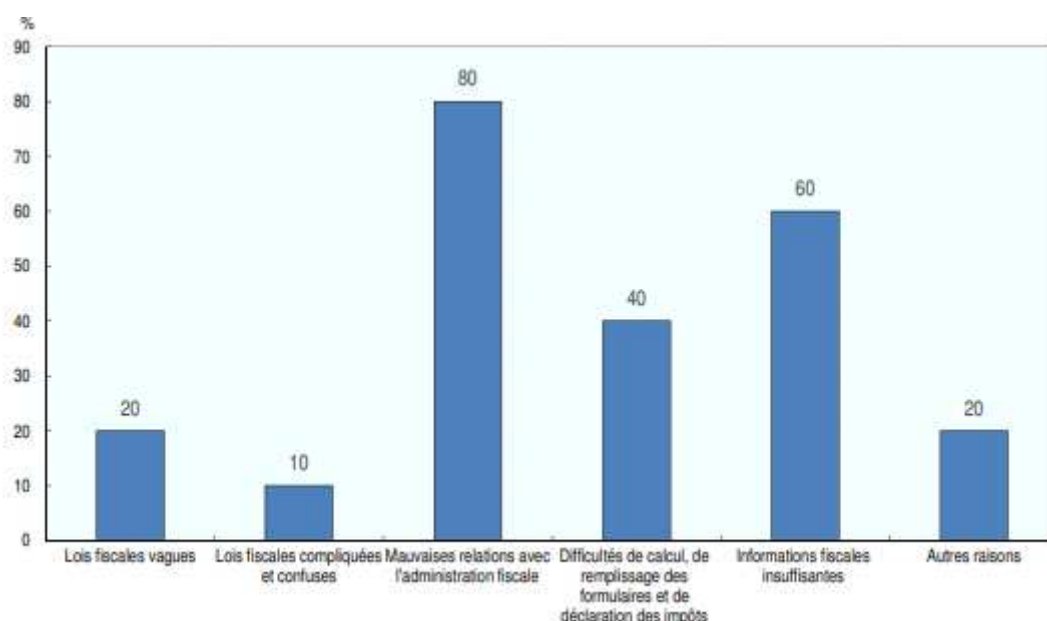
<sup>662</sup> *Ibidem*.

<sup>663</sup> MBOUNOU-NGOPO M., *op. cit.* p. 169.

<sup>664</sup> NIANG F., Le rôle de la fiscalité dans le financement du développement en Afrique, 2020, vol. 45, No. 1 (2020), p. 140.

**349.** Selon l'Organisation Internationale du Travail, le secteur informel demeure la principale source de moyens de subsistance pour la majorité des citoyens africains : en Afrique, huit travailleurs sur dix appartiennent à l'économie informelle<sup>665</sup>. Or la prégnance de ce secteur ne cadre pas avec le principe du système déclaratif, car en effet, les autorités attendent des travailleurs qu'ils remplissent des déclarations d'impôt sur le revenu et de TVA au-delà de certains seuils, mais les travailleurs du secteur informel se conforment rarement à ces obligations. D'après une étude faite par l'OCDE, les causes de l'informel en Afrique sont entre autres la prédominance des transactions en espèces, de faibles relations avec l'administration fiscale, les informations insuffisantes ou encore les difficultés à calculer et à déclarer l'impôt, comme nous l'illustre le graphique suivant :

*Tableau 22 : Raison et motivation pour opérer dans le secteur informel<sup>666</sup>*



*Source : Projet de taxation du secteur informel, enquête de l'ATAF<sup>667</sup> (questionnaire national), septembre 2020.*

**350.** Face à la prégnance de ce secteur qui est motivé par les raisons suscitées, les administrations fiscales des pays africains ne se contentent plus d'être spectatrices et dans l'attente de déclaration comme prévoit le système déclaratif de l'impôt. Des régimes fiscaux

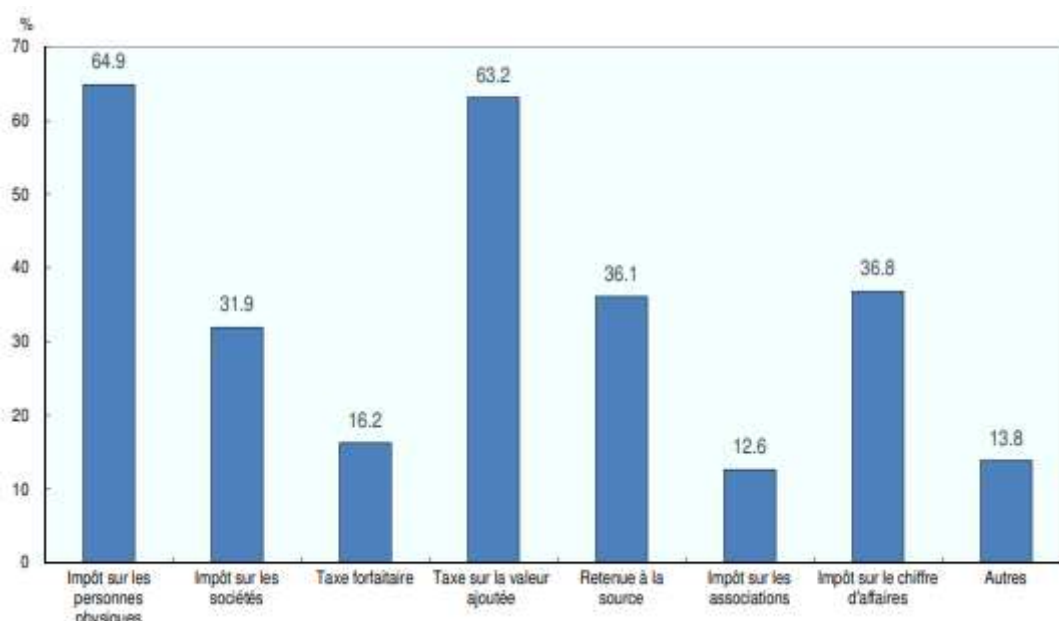
<sup>665</sup> Organisation Internationale du Travail, 2020.

<sup>666</sup> Les répondants ont indiqué autant de raisons possibles, donc leur somme est supérieure à 100%. (Enquête de l'ATAF (questionnaire national), septembre 2020.

<sup>667</sup> Créé en 2009, le Forum de l'Administration Fiscale Africaine (ATAF) est une organisation internationale d'adhésion des autorités fiscales qui vise à l'amélioration des systèmes fiscaux en Afrique à travers l'échange d'informations et la contribution active à l'agenda fiscal régional et mondial.

ont donc été mis en place en conséquence comme nous le voyons dans ce tableau statistique fourni par l'OCDE sur les régimes fiscaux appliqués au secteur informel.

*Tableau 23 : Régimes fiscaux appliqués au secteur Informel<sup>668</sup>*



*Source : Projet de taxation du secteur informel, enquête de l'ATAF (questionnaire national), septembre 2020.*

**351.** Malgré l'application de ces régimes fiscaux, les observations formulées par les groupes de réflexion et les réponses aux questionnaires ont mis en lumière d'importantes faiblesses dans les règles qui s'appliquent au secteur informel. C'est le cas du caractère inéquitable des taxes forfaitaires axées sur la nature des activités, du caractère arbitraire de l'imposition fondée sur le chiffre d'affaires, du fait que la progressivité de l'imposition fondée sur des différents seuils de chiffres d'affaires. Cela peut entraîner des injustices verticales si la variation du montant de l'impôt dû n'est pas proportionnelle à celle du chiffre d'affaires, l'impact négatif du bénéfice minimum forfaitaire sur les investissements réalisés par les micro et les petites entreprises, l'intégration rapide des microentreprises à des régimes d'imposition, susceptibles de créer une charge fiscale ingérable, les effets négatifs sur la trésorerie des acomptes versés au titre des importations, l'inefficacité des programmes d'amnistie fiscale, la multiplicité des impôts frappant les opérateurs du secteur informel, la gestion inefficace de la

<sup>668</sup> Les répondants ont indiqué autant de raisons possibles, donc leur somme est supérieure à 100 %. Enquête de l'ATAF (questionnaire national), septembre 2020.

fiscalité du secteur informel au sein des administrations fiscales et le faible volume de déclarations fiscales émanant du secteur informel<sup>669</sup>.

**352.** En dépit des défaillances et des faiblesses décelées dans les programmes qu'appliquent actuellement les autorités fiscales, certains pays africains affichent des réussites en matière d'imposition du secteur informel<sup>670</sup>. Le programme le plus fructueux est la simplification des procédures de conformité fiscale (ce programme a été jugé extrêmement réussi par 69.6% des personnes interrogées), tandis que les amnisties sur les dettes fiscales ont été considérées comme un programme qui n'a « pas réussi » par 55.6% des personnes interrogées, ce qui suggère qu'il s'agit de l'approche la moins efficace. Tout cela est illustré dans le tableau ci-dessous :

*Tableau 24 : Résultats des réformes mises en œuvre*

| RÉFORMES MISES EN ŒUVRE                                             | Extrêmement Réussi | Très Réussi | Réussi | Pas Réussi |
|---------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------|--------|------------|
| Réformes juridiques                                                 | 5.8%               | 11.6%       | 39.1%  | 43.5%      |
| Création d'unités fiscales spécialisées dans le secteur informel    | 6.1%               | 16.7%       | 34.9%  | 42.4%      |
| Adoption d'un plan stratégique pour la taxation du secteur informel | 6.1%               | 15.2%       | 30.3%  | 48.5%      |
| Amnistie sur les dettes fiscales des acteurs du secteur informel    | 9.5%               | 11.1%       | 23.8%  | 55.6%      |
| Suivi des acteurs et renforcement des sanctions                     | 7.9%               | 12.7%       | 25.4%  | 54.0%      |
| Simplification des procédures de conformité fiscale pour les PME    | 8.7%               | 18.8%       | 42.0%  | 30.4%      |
| Autres stratégies ou politiques (non décrites ci-dessus)            | 7.0%               | 22.8%       | 22.8%  | 47.4%      |

*Source : Projet de taxation du secteur informel, enquête de l'ATAF (questionnaire national), septembre 2020.*

**353.** La forte présence de l'informel reste un véritable problème économique pour les pays d'Afrique centrale. Nous verrons à présent son incidence pour les pays où il sévit.

## B - L'incidence du secteur informel

**354.** Même s'il est vrai que le secteur informel présente des aspects positifs (1), il a cependant des impacts négatifs qui constituent un frein pour le développement des économies africaines (2).

<sup>669</sup> OCDE/ATAF/CUA., *op. cit.*, p. 166.

<sup>670</sup> *Ibidem*.

## 1. Les aspects positifs de l'informel

**355.** Sur le continent africain, l'informel règle certains problèmes spécifiques et comble d'autres besoins. Il y joue un rôle primordial, car indispensable à la marche des sociétés africaines, la suppléance économique et la suppléance éducative et sociale. Le secteur informel permet à une importante partie de la population active de trouver de quoi vivre ou de quoi survivre<sup>671</sup>, car grâce à lui, des familles arrivent à scolariser les enfants, les nourrir, les faire soigner.

Perçu comme étant un matelas économique et social, Ce secteur a une fonction non seulement sur le plan social, mais aussi sur le plan économique. Les acteurs de l'informel sont capables de se faire leurs propres emplois sans demander de l'aide à l'État et se débrouillent sur le plan économique. Il s'agit généralement de personnes qui manquent de moyens financiers et qui ne sont pas ou n'ont pas été scolarisées. N'ayant pas souvent le choix, elles existent socialement et économiquement à travers ce secteur<sup>672</sup>.

**356.** Au regard des pays de la CEMAC comme le Cameroun ou le Tchad où les pouvoirs publics ne recrutent pas assez, le secteur informel en Afrique représente énormément pour l'économie ou le social<sup>673</sup>. Du point de vue de certains spécialistes, le secteur informel permet une certaine stabilité sociale, la paix sociale et l'inclusion sociale, car c'est un secteur où les jeunes diplômés et les chômeurs essayent de se trouver des activités pour survivre. De ce fait, le secteur informel reste encore le plus grand fournisseur d'emplois.

**357.** Le secteur informel est également flexible car il s'adapte au changement de la demande et aux différents besoins du marché visé ; la création d'emplois n'est entravée par aucune barrière réglementaire et est totalement souple. L'informel permet l'inclusion sociale, économique et même psychologique, ce qui lui confère un rôle non négligeable sur le continent. Toutefois, il a des impacts négatifs qui entravent la bonne application du système fiscal.

---

<sup>671</sup> Guide Dadupa, *Le secteur informel en Afrique* [en ligne], 2020. Disponible sur [www.guidedadupa.com](http://www.guidedadupa.com) (consulté le 09/10/2023).

<sup>672</sup> *Ibidem*.

<sup>673</sup> Ousmane Birame Sané, économiste, ancien directeur de la bourse régionale des valeurs mobilières (BRVM), économiste, consultant international et membre du conseil municipal de Sédhiou (Sénégal).

## *2. Les impacts négatifs du secteur informel sur les prélèvements de l'impôt*

**358.** Les effets néfastes de l'implantation du secteur informel sur le développement du continent africain se remarquent principalement aux niveaux fiscal et économique **(a)**, ainsi qu'aux niveaux social et juridique **(b)**.

### **a. Aux niveaux fiscal et économique**

**359.** Le secteur informel fragilise la position des pays africains dans le monde des affaires et ne facilite pas l'amélioration du climat des affaires. L'une des principales conséquences du secteur informel est, d'après l'auteur Aly Mbaye, le manque à gagner dans les caisses des États (manque à gagner fiscal, manque à gagner sur le volet cotisations sociales). Avec une contribution à l'impôt de 3%, il prive les États de ressources pour faire les investissements structurants ou dans les secteurs sociaux. Il représente 60% du PIB dans les pays africains. Parce que les acteurs économiques qui sont identifiés et qui payent les impôts constituent finalement une proportion très faible de la population et des entreprises, il en résulte donc une charge fiscale disproportionnée sur les épaules du secteur formel<sup>674</sup>

Avec un impact négatif sur la compétitivité des entreprises, l'informel ne favorise pas l'attractivité économique en Afrique. Il est impossible d'avoir des marchés en restant dans l'informel, car en ce qui concerne la passation des marchés aujourd'hui, l'une des obligations majeures est qu'il faut être administrativement reconnu sur le plan fiscal<sup>675</sup>. Le financement bancaire étant basé sur les états financiers, il est très difficile pour les entreprises informelles d'avoir accès au financement, car si on ne tient pas de comptabilité il n'y a pas d'état financier. De ce fait, les entreprises informelles ont un niveau de productivité réduit et un faible taux d'investissement.

L'informel empêche aux entreprises d'acquérir les compétences managériales modernes, limitant ainsi le potentiel de développement des économies africaines. Il occasionne une méfiance chez les investisseurs en ce qui concerne l'octroi de crédit aux opérateurs

---

<sup>674</sup> « *Le secteur informel au Cameroun : Une réalité économique dynamique* », sur le site de mediapart, disponible sur <https://blogmediapart.fr> (en ligne). Consulté le 04/05/2024.

<sup>675</sup> *Ibidem*.

économiques. Les entreprises informelles bouleversent la balance commerciale de l'économie plus en plus déficitaire.<sup>676</sup>.

**360.** Notons que les principaux effets néfastes de l'informalité pour l'économie sont l'inefficacité du système fiscal, la difficulté à formuler les politiques macroéconomiques. La diminution de l'investissement, la faible productivité et le freinage du progrès technologique.

Le secteur informel instaure un mauvais climat des affaires et reste donc un frein au développement économique en Afrique<sup>677</sup>. Il impacte négativement l'univers des affaires et défavorise les entreprises formelles, décourageant ainsi les investissements directs étrangers. Alors que le financement est essentiel pour la création de richesses et le développement économique, la prédominance du secteur informel en Afrique rend encore l'accès au financement plus difficile sur ce continent<sup>678</sup>.

## b. Aux niveaux social et juridique

**361.** Socialement, l'informel va à l'encontre des politiques de développement en Afrique car il maintient les acteurs économiques concernés dans la paupérisation. En effet, ce secteur n'offre que des emplois caractérisés par l'insécurité, l'indécence ou la précarité. La plupart des employés dans le secteur informel sont exposés à une vulnérabilité, ne disposant pas d'un contrat de travail, ils ne bénéficient donc pas non plus d'une protection légale et demeurent dans des situations défavorables. Ainsi, si l'un d'eux est handicapé en cas d'accident de travail par exemple, il ne pourra rien recevoir pour compenser la perte du revenu. La persistance des activités économiques informelles est incompatible avec la réalisation de véritables progrès sur la voie du travail décent. D'autre part, l'informalité a une influence néfaste sur le cadre de vie des populations et des consommateurs qui sont généralement attirés par la proximité et le moindre coût qu'offrent les unités de production informelles. En raison de leurs qualité et origine douteuses, les produits tels que les médicaments et les denrées alimentaires proposés par les unités de production informelles font courir des risques sanitaires élevés car ils ne répondent généralement pas aux normes établies, et le conditionnement ou la conservation ne sont pas toujours appropriés<sup>679</sup>.

---

<sup>676</sup> « *Le poids du secteur informel pourrait freiner la reprise post-COVID dans les économies en développement* », sur le site de la Banque mondiale, disponible sur [www.banquemondiale.org](http://www.banquemondiale.org) (en ligne). Consulté le 04/05/2024.

<sup>677</sup> *Ibidem*.

<sup>678</sup> *Ibidem*.

<sup>679</sup> Guide dadupa, voir *supra*.



**362.** Sur le plan juridique, il est par exemple impossible pour ces acteurs de faire des procès commerciaux, d'avoir ou d'offrir des garanties juridiques, car étant dans l'informel, ils ne peuvent pas bénéficier des voies du droit. Bien plus, l'expansion du secteur informel est un obstacle à l'établissement de relations juridiques stables, condition indispensable pour maintenir un climat des affaires favorable.

**363.** Bien que le secteur informel présente des aspects positifs, son implantation, ou encore son ampleur n'est pas favorable pour la bonne application de la fiscalité en Afrique centrale ni pour la croissance de ses pays. Soucieux de l'attractivité de leur territoire, les États africains mènent sans cesse des études pour réussir à maîtriser ce secteur et trouver les meilleures stratégies pour faciliter sa formalisation et ainsi permettre une application efficace du système fiscal.

**364.** Ainsi donc, au regard des défaillances constatées, nous proposerons dans la section suivante des solutions d'ajustement de ce système fiscal au cadre socio-économique dans le but de renforcer son efficacité.

## ***Section 2. L'ajustement de la fiscalité au cadre socio-économique***

**365.** Pour qu'un système fiscal soit efficace, il doit être harmonieux et propice vis-vis de son champ d'application. Pour ce faire, il se compose de divers principes et règles qui incombent au public destiné<sup>680</sup>. Au regard de la modernité, les pays d'Afrique centrale tentent d'établir un système fiscal conforme au cadre socio-économique et en règle avec les principes des institutions<sup>681</sup>.

Afin d'équilibrer l'univers fiscal dans les pays de la sous-région, ces derniers, notamment le Cameroun et le Gabon, ont pensé à simplifier leur système fiscal en vue de le renforcer. Nous relèverons les démarches louables qui ont été entreprises par ces administrations dans le cadre du secteur informel, auxquelles nous apporterons des suggestions qui pourraient les renforcer.

**366.** S'agissant de l'économie informelle, l'adaptation du système fiscal consisterait à rapprocher l'administration fiscale du contribuable (**Paragraphe 1**), ce qui aboutirait à leur forte participation (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. Une administration fiscale au contact des contribuables***

**367.** L'administration fiscale joue un rôle essentiel dans l'application et le contrôle des lois fiscales. Elle recueille les impôts, perçoit les droits et veille au respect des obligations fiscales. Elle vise à améliorer les services aux contribuables, à moderniser les procédures, opérations et outils de recouvrement de créances, à élaborer et mettre en œuvre des cadres de planification stratégique<sup>682</sup>. À cet effet, les services fiscaux des États d'Afrique centrale doivent redoubler de stratégies qui soient rudimentaires et accessibles aux contribuables issus de l'économie informelle. Pour ce faire, une simplification des moyens de communication est nécessaire entre l'entité fiscale et les assujettis (**A**) ainsi qu'une sensibilisation de ces derniers dans le cadre du devoir fiscal qui leur incombe (**B**).

---

<sup>680</sup> Définition Wikipédia.

<sup>681</sup> OCDE/ATAF/CUA, « *Statistiques des recettes publiques en Afrique* » 1990-2020, p. 164.

<sup>682</sup> FARINET L., « *Le rôle de l'administration fiscale* », sur le site des avocats fiscalistes [en ligne], disponible sur [www.avocatsfiscalistes.fr](http://www.avocatsfiscalistes.fr), (consulté le 10/10/2023).

## A - Une simplification des moyens de communication

**368.** Afin de garantir une meilleure collaboration entre l'administration fiscale et le contribuable, nous verrons que celle-ci devrait davantage agir en favorisant une proximité des centres d'impôt **(1)** et en instaurant des campagnes de recouvrement adaptées aux NTIC **(2)**.

### *1. Une proximité des centres d'impôt*

**369.** Pour garantir le paiement des impôts par les contribuables, l'administration fiscale doit le faciliter en mettant en œuvre tous les moyens dont elle dispose. Comme moyen de facilitation, elle pourrait œuvrer pour une proximité des centres d'impôt en les mettant davantage en place pour permettre et motiver les contribuables à déclarer leurs impôts et les payer. Or dans ces sociétés, si les centres d'impôt sont éloignés des contribuables, ils ressentiraient moins l'obligation de faire leurs déclarations<sup>683</sup>. La création de plus de centres d'impôt nécessite des coûts administratifs, mais c'est un mal pour un bien car l'objectif visé est d'attirer au maximum les contribuables et leur permettre de remplir leurs obligations fiscales. La proximité fiscale serait donc un moyen de facilitation pour les contribuables dans leurs déclarations et régularisations fiscales.

**370.** Au Gabon, beaucoup de contribuables ignorent les emplacements des centres d'impôt<sup>684</sup>. S'il y avait un grand nombre de ces centres, les contribuables seraient mieux servis, mieux informés et pourraient ainsi aisément remplir leurs obligations fiscales<sup>685</sup>. Le manque de proximité entre les contribuables et les centres des impôts est en partie responsable de l'évasion fiscale dans le pays car la distance peut créer la paresse, la nonchalance, l'oubli ou l'ignorance. Ce phénomène étant commun aux pays d'Afrique centrale, les administrations fiscales camerounaise et gabonaise gagneraient à créer d'autres centres d'impôt pour permettre aux contribuables de faire leurs déclarations. Le bien-fondé de cette idée est que ces centres permettraient de recevoir les contributions de ces agents économiques et de les instruire au besoin. Prenons le cas des commerçants gabonais qui vendent dans les marchés. Ceux du marché d'Akébé<sup>686</sup> devront par exemple se rapprocher du centre des impôts d'un autre quartier,

---

<sup>683</sup> SOWA NIANG A., *op. cit.*, p. 56.

<sup>684</sup> *Ibidem*.

<sup>685</sup> *Ibidem*.

<sup>686</sup> Quartier situé dans le 4<sup>ème</sup> arrondissement de la commune de Libreville.

celui de Nzeng-ayong<sup>687</sup> par exemple qui est dans un autre arrondissement, pour faire leurs déclarations et payer leurs impôts. Si un centre d'impôt est créé dans leur arrondissement même, ces commerçantes rempliraient plus facilement leurs obligations fiscales. En plus de la proximité entre le fisc et les contribuables, l'administration fiscale pourrait également, dans le but de réorganiser son mécanisme d'imposition, mettre en place des campagnes de recouvrement adaptées en vue de collecter efficacement les contributions faites en guise de paiement d'impôt<sup>688</sup>.

## 2. Des campagnes de recouvrement adaptées aux NTIC

371. L'administration fiscale s'attèle à conscientiser les contribuables à travers les campagnes de sensibilisations qu'elle met en place<sup>689</sup>. Ces campagnes sont pensées pour instruire le contribuable et l'inviter à payer son impôt conformément aux normes et règles que l'on retrouve dans le code général des impôts<sup>690</sup>. Seulement, malgré les sensibilisations qui sont faites, nous constatons que grand nombre de contribuables ne respectent pas leurs obligations fiscales qui sont notamment l'obligation déclarative et l'obligation de paiement de l'impôt. La sensibilisation reste un moyen de communication efficace<sup>691</sup>. Mais, vu les limites qui gangrènent l'économie et la fiscalité en Afrique centrale (manque de confiance vis à vis des dirigeants, pauvreté, manque de structures administratives, etc.<sup>692</sup>), nous invitons l'administration fiscale à agir davantage dans le but de recouvrer les impôts dus par les contribuables en procédant à des campagnes de recouvrement par voie électronique. La voie électronique est capitale dans cette manœuvre car elle empêcherait les éventuelles soustractions. En effet, en effectuant des déplacements auprès des contribuables<sup>693</sup>, le fisc aura la garantie de recouvrer en grand nombre les impôts dus car durant cette campagne les agents du fisc pourront agir triplement. D'abord, cette campagne de recouvrement électronique permettrait d'instruire les contribuables sur ce qu'ils ignorent et sur les zones d'ombre concernant l'impôt auquel ils sont soumis. Ensuite, elle permettrait aux agents du fisc de

---

<sup>687</sup> Quartier situé dans le 6<sup>ème</sup> arrondissement de la commune de Libreville.

<sup>688</sup> SOWA NIANG A., *op. cit.*, p. 56.

<sup>689</sup> Voir *infra*.

<sup>690</sup> « Fiscalité : informer pour sensibiliser », OECDlibrary, données en ligne (Consulté le 09/10/2023).

<sup>691</sup> Voir *infra*.

<sup>692</sup> BEEGLE K. *op. cit.*, mars 2016.

<sup>693</sup> Les arguments concernant le déploiement des agents du fisc vers les contribuables se fera dans le point qui suivra nos suggestions.

recenser et d'enregistrer tous les contribuables qui seront dans leur zone d'opération, et enfin de procéder au but central de leur campagne qui est le recouvrement<sup>694</sup>. Les campagnes de recouvrement adaptées aux NTIC impliquent des moyens, matériels et humains. Cependant le but poursuivi est de collecter au plus grand nombre les impôts dus, et à long terme l'administration pourra récupérer cet investissement.

En procédant de la sorte, les contribuables auront du mal à ne pas se conformer à leurs obligations fiscales dans la mesure où ils seraient directement confrontés aux agents du fisc<sup>695</sup>. Le but de l'impôt est de permettre à l'État de faire face à ses missions régaliennes donc tout le monde doit s'atteler, à son niveau, à le permettre. Si les contribuables doivent payer leurs impôts, l'administration fiscale doit donc mettre tout en œuvre pour régulariser leur situation fiscale quitte à programmer un déploiement de ses agents pour des campagnes de recouvrement adaptées. À travers ces campagnes de recouvrement électroniques, l'administration fiscale aura la possibilité de collecter de façon large les paiements qui incombent aux contribuables. Le déploiement des agents du fisc pourrait se faire de façon sectorielle et saisonnière afin de leur permettre de mieux se préparer mais aussi de permettre au public ciblé de se préparer à remplir leurs obligations fiscales. L'idée de mettre en place des campagnes de recouvrement, bien que nécessitant des coûts administratifs, est assez bien pensée dans la mesure où elle garantirait une instruction spontanée des contribuables, un recensement et aussi le recouvrement auprès d'eux. À la simplification des moyens de communication s'ajoute la sensibilisation des contribuables.

## B - La sensibilisation des contribuables

**372.** Afin de sensibiliser les acteurs économiques et les amener à payer leurs impôts, il faudrait une information des contribuables **(1)** qui se ferait par un rapprochement des agents du fisc **(2)**.

### *1. L'information des contribuables et l'éducation fiscale*

**373.** Les contribuables doivent être suffisamment informés sur le bien-fondé des impôts. La communication doit viser à faire comprendre aux contribuables ce qu'est l'impôt, son rôle

---

<sup>694</sup> SOWA NIAN A., *op. cit.*, p. 57.

<sup>695</sup> *Ibidem*.

et sa finalité, car une bonne culture fiscale passe aussi par des campagnes d'information et de sensibilisation conséquentes<sup>696</sup>. Plusieurs moyens peuvent être utilisés pour atteindre ce but, notamment l'organisation régulière des journées portes ouvertes ou des séminaires afin de permettre aux contribuables de parler avec les experts. Pour informer le contribuable le plus amplement possible, l'État peut envisager de mettre en place un kit d'informations fiscales à répandre et à expliquer largement aux contribuables sur les différents types d'impôt, leurs utilisations ou les modes de paiement. L'information fiscale pourrait être transmise en plusieurs langues afin que tous les contribuables soient véritablement informés. En effet, au cours de notre étude nous avons constaté que plusieurs acteurs économiques notamment les commerçants auprès desquels nous nous sommes rapprochés, ne comprennent pas la langue officielle du Gabon qui est le français<sup>697</sup>. De même qu'au Cameroun où il existe deux langues officielles qui sont le français et l'anglais<sup>698</sup>. Après avoir informé les acteurs économiques, il faut aussi penser à leur inculquer ces valeurs fiscales. L'intérêt ici serait de leur faire comprendre les basics de l'impôt. Cette instruction peut se faire par plusieurs moyens notamment par l'enseignement de certaines catégories de la population comme les commerçants auprès desquels nous nous sommes tournés et aussi par des campagnes dans les universités et écoles.

**374.** S'agissant des commerçants exerçants dans l'informel, ils représentent des contribuables privilégiés auxquels l'administration fiscale doit apporter une attention particulière. Ces derniers sont au centre de l'économie de ces pays. Et le fait pour eux de ne pas contribuer au paiement de l'impôt est source d'une grande baisse de recettes. Pour cela, il convient d'organiser des séances d'instruction fiscale portant notamment sur l'accomplissement volontaire de leurs obligations, l'instruction sur leurs obligations fiscales comme le remplissage de la déclaration de l'impôt, le dépôt et le paiement.

**375.** Les universités et écoles sont les berceaux même de la formation des futurs contribuables du pays. C'est dans cet esprit que l'administration fiscale devrait mettre en place des organismes siégeant dans ces universités, écoles et lycées afin de sensibiliser les jeunes

---

<sup>696</sup> OECD (2019), *Tax Morale : What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, OECD Publishing, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/f3d8ea10-en> ; MASCAGNI, G., NELL C. et MONKAM N., *One Size Does Not Fit All: A Field Experiment on the Drivers of Tax Compliance and Delivery Methods in Rwanda*, ICTD. Janvier 2017.

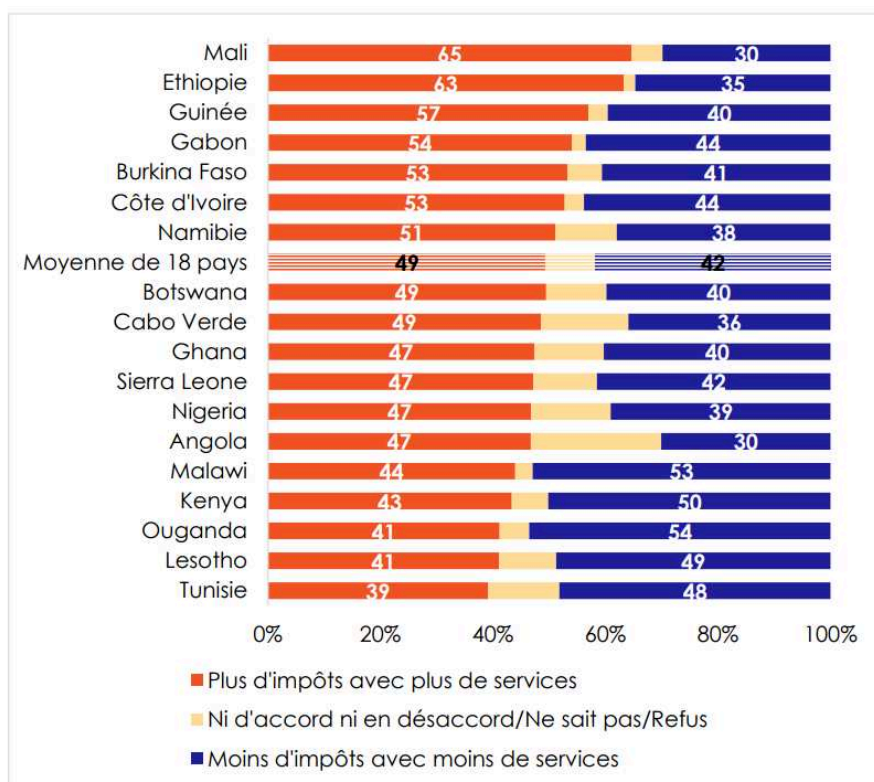
<sup>697</sup> La langue officielle du Gabon est le français. Elle est la langue de l'enseignement, de la justice et de l'administration et joue un rôle d'unification pour le pays. 80 % de la population du pays est capable de s'exprimer en français. Il s'agit de la plus forte proportion de tous les pays du continent africain. Selon l'Organisation internationale de la francophonie, en 2010, 99 % des habitants de la capitale Libreville savent lire, écrire et parler français et un tiers l'ont comme langue maternelle.

<sup>698</sup> Wikipédia, « *Langues au Cameroun* », consulté le 05 octobre 2023.

étudiants et apprenants sur le bien-fondé de l'impôt et le respect de leurs obligations fiscales. La cible visée c'est le jeune qui est le citoyen de demain et ce canal est idéal pour transmettre les vertus cardinales qui forgeraient la culture fiscale recherchée chez le futur contribuable.

La sensibilisation des populations africaines reste une chose louable car le bien-fondé de l'impôt n'est pas toujours ancré dans tous les esprits. En effet, le réseau africain *afrobarometer* a questionné ces derniers sur leurs préférences quant à payer plus d'impôts afin que le gouvernement améliore la prestation des services, ou payer moins d'impôts même si cela implique moins de services fournis par le gouvernement.

*Tableau 25 : Plus d'impôts pour plus de services ou moins d'impôts pour moins de services ?*  
*Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020)*



*Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.*

**376.** Si la plupart des citoyens souhaitent avoir un compte rendu de l'utilisation des recettes fiscales, ils sont fortement divisés quant à leur disposition à payer plus d'impôts en échange de meilleurs services publics. En effet, dans le tableau ci-dessus, la moitié (49%) seraient favorables à un tel compromis, mais presque autant (42%) s'y opposeraient. Les maliens et les éthiopiens sont les plus favorables à une augmentation des taxes en échange de meilleurs services (65% et 63%, respectivement), et les partisans sont plus nombreux que les

opposants dans 13 des 18 pays. Mais la plupart des pays enregistrent un désaccord considérable sur cette question comme nous le voyons dans le tableau ci-dessus. Pour réaliser ces campagnes d'éducation fiscale, les agents du fis devraient se rapprocher de ces potentiels contribuables.

## 2. Le rapprochement des agents du fisc

377. Dans une recherche antérieure au Gabon<sup>699</sup>, nous avons effectué un déplacement auprès des commerçants des marchés situés aux quartiers *derrière la prison*, *charbonnages*, *haut de gué gué* et *kalikak*<sup>700</sup> dans le but d'élaborer des suggestions face à la sensibilisation des acteurs opérant dans l'informel. De cette étude faite auprès d'eux, nous avons constaté qu'ils méconnaissaient totalement le mécanisme d'Impôt Synthétique libérateur<sup>701</sup> qui les concernait et dont ils devaient s'acquitter. Cela sûrement parce que les informations délivrées par les services des impôts ne parvenaient pas à tous les contribuables. En effet, pour amener tous les acteurs à payer leurs impôts, des campagnes sont menées et elles consistent à inviter les contribuables à venir s'instruire et se faire guider dans le processus de fiscalisation du secteur informel. Le constat fait dans cette recherche était qu'en les invitant à venir recueillir des informations c'était les laisser choisir de se conformer aux règles fiscales ou non, car beaucoup d'entre eux n'effectuent pas le déplacement, beaucoup d'entre eux ne veulent pas quitter l'informel et beaucoup d'entre eux ne sont pas même informés de ces actions sensibilisantes. La plupart d'entre eux ne répondent pas aux rendez-vous, aux appels lancés et évitent les services fiscaux. Pour cela, la suggestion était que les agents du fisc effectuent des déplacements auprès de ces contribuables car tout doit être mis en place pour l'efficacité du prélèvement de l'impôt.

378. La situation ne semblant pas s'améliorer<sup>702</sup>, la suggestion faite auparavant sur le rapprochement des agents du fisc auprès du contribuable reste de mise. Le déplacement consisterait donc toujours à instruire ces acteurs économiques mais aussi à procéder à leur enrôlement puisqu'ils ne sont toujours pas fichés dans les registres des impôts. En appelant simplement les contribuables à se faire enregistrer pour payer leurs impôts, nous courons le risque de faire perdurer l'évasion fiscale sur le territoire, or en effectuant eux-mêmes le

---

<sup>699</sup> Travaux de recherche sur l'impact du secteur informel au Gabon. Cf. SOWA NIANG A., « *La situation fiscale du secteur informel au Gabon : un frein pour l'économie* », Mémoire de Master, Libreville, 2018

<sup>700</sup> Quartiers situés dans le 1<sup>er</sup> arrondissement de la commune de Libreville.

<sup>701</sup> Voir *supra*.

<sup>702</sup> Guide Dadupa, voir *supra*.



déplacement auprès des contribuables<sup>703</sup>, le risque d'évasion fiscale serait minimisé dans la mesure où ce déplacement se ferait après étude et réflexion tant sur la question que sur le mécanisme élaboré pour recenser tous les opérateurs. Lors de notre étude dans ces différents marchés, nous avons également constaté que le nombre d'illettrés était conséquent. Ce facteur n'est pas à négliger dans la mesure où l'illettrisme empêche non seulement les commerçants de ces marchés de tenir une comptabilité légère pour envisager le paiement de l'impôt mais les empêche aussi de comprendre le mécanisme de paiement sans beaucoup d'explications.

De même, la quête d'informations pour notre travail nous avait également conduit vers les « boys-chauffeurs »<sup>704</sup> qui exerçaient dans les quartiers *Rio*, *Charbonnages*, *Nzeng-ayong*, et *IAI*<sup>705</sup> afin de mener une enquête sur ces derniers qui exercent dans l'informel. Ces jeunes (très souvent des hommes) ignoraient eux aussi tout de l'impôt en général, ainsi que l'ISL en particulier auquel ils appartiennent dorénavant car au regard de la loi des finances de 2014 nous constatons qu'ils n'étaient pas pris en compte dans les redevables soumis à l'ISL. La plupart des acteurs opérant dans l'informel méconnaissent tout du principe de l'impôt, son utilité et les moyens mis en place pour son recouvrement. Pour notre recherche actuelle, nous nous sommes de nouveau rapprochés des commerçants des marchés de *derrière la prison*, *Charbonnages*, *Haut de gué gué* et de *Kalikak* où nous avons fait le même constat : presque tous ces derniers méconnaissent le mécanisme et l'utilité de l'impôt<sup>706</sup>. En proposant donc que les agents du fisc fassent un rapprochement auprès de cette catégorie de personnes, c'est dans le but de les instruire sur le bienfondé de l'impôt synthétique libératoire. En les invitant à des journées portes ouvertes c'est les laisser choisir de se formaliser ou pas ou même courir le risque de prêcher dans le désert car plusieurs d'entre eux sont des illettrés<sup>707</sup>. Or, en se rapprochant se serait faire du cas par cas, c'est-à-dire qu'au cours de la campagne de sensibilisation qui sera faite le terrain, les agents du fisc auront la possibilité de se rapprocher vraiment de ces contribuables, de leur expliquer le bienfondé de l'impôt, à quoi il consiste et comment se fait son paiement. L'instruction sur le bienfondé de l'impôt sera d'amener ces potentiels contribuables à réaliser que les missions régaliennes de l'État sont réalisables et réalisées en grande partie par leurs contributions. Tout comme ces commerçants, les « boys-chauffeurs » et tous ces autres acteurs

---

<sup>703</sup> Le fisc pourrait recourir à certains agents des mairies pour leur prêter main forte ou encore recruter expressément des jeunes, les former sur les rudiments de la fiscalité et les déployer dans les marchés ou toute autre zone où se regroupent des agents exerçant dans l'informel, moyennant une rétribution forfaitaire pour tous.

<sup>704</sup> Il s'agit de jeunes hommes en général qui secondent les chauffeurs de bus. Leur rôle est d'ouvrir les portières des bus, signaler une destination et encaisser les passagers.

<sup>705</sup> Quartiers respectivement situés dans les 2<sup>ème</sup>, 1<sup>er</sup>, 6<sup>ème</sup> et 5<sup>ème</sup> arrondissements de la commune de Libreville.

<sup>706</sup> Constat fait par notre intermédiaire sur place sur le territoire gabonais.

<sup>707</sup> CARAMAL L., « *La lutte contre la pauvreté, un défi d'abord africain* ». Sur le site de LeMondeAfrique. (consulté le 10/10/2023).

économiques qui œuvrent dans l'informel<sup>708</sup> devraient également être sensibilisés et instruits par les agents du fisc en cas de rapprochement auprès de ceux-ci.

**379.** Comme vu précédemment, l'Impôt Synthétique Libératoire a été instauré dans le but d'alléger les petits opérateurs économiques de manière à ce qu'ils payent cet impôt en une seule fois. Il est synthétique car il englobe l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques auquel ils sont soumis, et libératoire car il les affranchira du paiement de tout autre impôt<sup>709</sup>. Tout le bienfondé de cette contribution est de permettre au contribuable d'être plus ou moins à l'aise dans cette contribution mais aussi d'être à jour en s'y acquittant. Instruire les contribuables sur le bienfondé de l'impôt c'est aussi leur apprendre à faire face à leurs obligations car plusieurs d'entre eux ignorent encore comment le paiement de l'impôt s'opère, auprès de qui, et encore moins la somme dont il faut s'acquitter. En effet, dans notre étude actuelle au sein de ces marchés et auprès des « boy-chauffeurs », ils nous ont révélé qu'ils ignoraient l'existence d'un Impôt Synthétique Libératoire jusqu'à nos jours. Cependant, plusieurs fourbes se dissimulent au sein de ces contribuables car eux ils échappent délibérément au paiement de l'impôt. Voilà pourquoi il est nécessaire que les agents du fisc se rapprochent de tous ces contribuables afin de les enrôler pour qu'ils s'acquittent tous de leurs contributions. En mettant en place le mécanisme de rapprochement des agents du fisc auprès des contribuables, le service des impôts pourra avoir une main mise plus large sur les contribuables. Une fois fichés, il sera plus difficile pour ces opérateurs économiques d'échapper aisément au paiement de l'impôt.

**380.** En plus d'une adaptation du système fiscal au cadre économique et social des pays de la sous-région, des réformes doivent également être observées afin de garantir le principe d'égalité devant l'impôt.

## *§ 2. La participation de tous les contribuables*

**381.** 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<sup>710</sup>. Le principe d'égalité fiscale consiste également en l'égalité des contribuables devant la loi fiscale. Il découle des articles 1 et 6 de la

---

<sup>708</sup> La liste élargie de ces acteurs est à retrouver en annexe 6.

<sup>709</sup> Voir *supra*.

<sup>710</sup> « *Qu'est-ce que le principe de l'égalité fiscale* », sur le site de Vie publique [en ligne], disponible sur [www.vie-publique.fr](http://www.vie-publique.fr), (consulté le 10/10/023).

DDHC qui proclament respectivement l'égalité des hommes et l'égalité devant la loi. Un même régime fiscal doit alors s'appliquer à tous les contribuables placés dans la même situation. Selon ce principe, tous les acteurs économiques qui opèrent sur un territoire donné, en l'occurrence au Cameroun et Gabon, devraient s'acquitter de leurs obligations fiscales.

C'est dans cette optique que les administrations fiscales de ces pays agissent notamment contre le secteur informel qui mine leur économie et paralyse la fiscalité. Ainsi, nous verrons que l'élargissement de l'assiette de l'impôt **(B)** passe aussi par le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication **(A)**.

## A - Le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC)

**382.** La complexité du système fiscal camerounais et gabonais quant aux procédures d'enregistrement, de déclaration ou de paiement de l'impôt, est une cause de perte en matière fiscale par l'optimisation, voire la fraude fiscale<sup>711</sup>. En effet, la numérisation de l'administration publique est aujourd'hui l'un des grands enjeux de la modernisation et de l'efficacité de celle-ci. Elle fait référence au processus d'intégration des technologies numériques dans les opérations et services gouvernementaux pour améliorer transparence et accessibilité. En effet, l'e-gouvernance peut aider les États africains à relever leurs défis économiques et sociaux pour mettre en place des politiques publiques efficaces. Afin de favoriser cette démarche, il convient de limiter le nombre d'assiettes des impôts auxquels est soumis un contribuable ou au moins le nombre de déclarations à servir et de désigner un seul organisme recevant le paiement de l'impôt. Certes le législateur fiscal unique a été mis en place au Cameroun ou encore au Gabon<sup>712</sup>, mais un renforcement de la dématérialisation des documents fiscaux accompagné d'un développement du télépaiement paraissent souhaitables. Une dématérialisation générale dans les relations entre les administrés et l'administration reste aujourd'hui le véritable cheval de bataille de la modernité fiscale tant souhaitée.

**383.** La téléprocédure est un système de déclaration et de télépaiement qui permet une dématérialisation totale des déclarations et un télépaiement des droits dus<sup>713</sup>. Cette procédure s'avère fondamentale aujourd'hui lorsqu'on connaît les multiples problèmes que posent le

---

<sup>711</sup> LIPOP E.R., « Vers un droit fiscal de développement de l'Afrique », Cameroun, L'harmattan, 2019, p. 76.

<sup>712</sup> *Ibidem*.

<sup>713</sup> ROEMER F., *op. cit.* pp. 145-162.

contact physique entre le contribuable et le fisc d'une part, et le problème crucial de la sécurisation des recettes dans ces circuits financiers d'autre part<sup>714</sup>. Au Cameroun par exemple, le CGI considérait dans son livre de procédure fiscale la télédéclaration<sup>715</sup> et le télépaiement<sup>716</sup> comme une faculté et non une exigence obligatoire. Mais compte tenu de la modernité et dans un souci d'efficacité du système fiscal, cette technique de paiement a été étendue et généralisée comme nous le voyons à l'article L7 de la circulaire n° 004/MINFI/DGI/LRI/L du 20 février 2023 sur la généralisation du télépaiement à tous les contribuables : « *La loi de finance 2023 étend ce mode de paiement exclusif à toutes les structures relevant des unités de gestion spécialisées des impôts, notamment les Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME) et les Centres Spécialisés des Impôts des professions Libérales (CSIPLI)* »<sup>717</sup>.

**384.** Au Gabon, après avoir longtemps été à la traîne, des réformes sont engagées pour migrer vers l'e-administration, comme c'est le cas sur le volet fiscal dont l'administration qui en a la charge, vient d'intégrer la solution *Digitax* par la loi n°005/2023 du 23 janvier 2024 déterminant les ressources et les charges de l'État<sup>718</sup>. En effet, le Parlement a voté une nouvelle loi qui dispose que « les courriers électroniques émis par l'administration fiscale dans le cadre de ses échanges avec les contribuables ont une valeur probante équivalente à celle des correspondances papier ». *Digitax* devient obligatoire pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 60 millions de FCFA, tandis que les petites et moyennes entreprises bénéficient d'un délai supplémentaire pour s'adapter à ce nouveau mode de déclaration et de paiement. Cette évolution marque une étape significative dans la modernisation des services fiscaux au Gabon, soulignant l'engagement des autorités à simplifier les procédures administratives et à favoriser une gestion plus efficace des finances publiques.

---

<sup>714</sup> LIPOP E.R., *op. cit.*, p. 76.

<sup>715</sup> V. Article L 2 LPF « Toute personne physique ou morale assujettie en sa qualité de redevable légal au paiement d'un impôt, droit ou taxe ou d'acompte d'impôt, droit ou taxe, désignée pour procéder à des retenues d'impôts à la source en vertu des dispositions légales ou réglementaires est tenue de souscrire des déclarations (...). Les déclarations peuvent être faites par voie électronique dans des conditions déterminées par acte réglementaire. Toutefois, les entreprises relevant d'une unité de gestion spécialisée, sont tenues de déposer leurs déclarations statistiques et fiscales sur support et en version électronique ».

<sup>716</sup> Article 7 LPF « (...). Le paiement des impôts et taxes susvisés se fait suivant les modalités ci-après : -en espèce ou par voie électronique pour les montants inférieurs à cent mille (100.000) francs ; - par chèque certifié, par virement bancaire ou par voie électronique pour les montants d'au moins cent mille (100.000) francs ; - par virement bancaire ou par voie électronique pour les entreprises relevant d'une unité de gestion spécialisée ».

<sup>717</sup> Article L 7. 180, circulaire n° 004/MINFI/DGI/LRI/L du 20 février 2023 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de finance de la République du Cameroun pour l'exercice 2023 : « La loi de finance 2023 étend ce mode de paiement exclusif à toutes les structures relevant des unités de gestion spécialisées des impôts, notamment les Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME) et les Centres Spécialisés des Impôts des professions Libérales (CSIPLI).

<sup>718</sup> Décret n°004/PR du 22 janvier 2024 portant promulgation de la loi n°005/2023 déterminant les ressources et les charges de l'État. Journal officiel n°4 bis du 29 janvier 2024.

Dans cet élan, l'article P-1127<sup>719</sup> nouveau dispose que la signature électronique apposée sur les correspondances entre l'administration fiscale et le contribuable dans le cadre de leurs échanges a une valeur probante équivalente à la signature manuscrite. Ce qui signifie qu'un document signé à travers des moyens digitaux par les deux parties a une égale valeur à celui qui est signé physiquement sur du papier. L'intégration des documents électroniques dans les transactions fiscales entre dans le cadre de la dématérialisation des procédures fiscales impulsée par les autorités gabonaises. Ce qui permet au fisc et aux contribuables de gagner en temps pour ce qui concerne la déclaration et le règlement des impôts. Car, jusqu'ici, il fallait obligatoirement des correspondances physiques entre les parties pour régler les transactions fiscales. Désormais, les entreprises ou l'administration n'ont plus besoin de se déplacer physiquement. Tout cela peut se gérer en ligne. Ça évite le contact physique avec les agents du fisc et réduit les occasions de corruption.

**385.** Dans une étude récente réalisée par Mkik Marouane et Mkik Salwa sur l'usage des appareils mobiles pour favoriser le civisme fiscal, les individus sont favorables à l'utilisation de ces techniques pour le paiement de leurs contributions. Nous le voyons à travers le questionnaire ci-dessous, issu de leur rapport<sup>720</sup> :

---

<sup>719</sup> Code de procédure fiscal Gabon 2024.

<sup>720</sup> MKIK M., MKIK S. « *Encouragement du civisme fiscal en Afrique par le biais des appareils mobiles* ». Moroccan journal of business studies. Janvier 2023.

*Tableau 26 : Questionnaire sur l'utilisation des appareils pour le paiement des contributions  
fiscales*

|                               |                                                                                                                               |                                                                                                                                     |
|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                               |                                                                                                                               |                                                                                                                                     |
| Facilité d'utilisation        | A1 : Pour moi, l'utilisation des appareils téléphoniques est plus efficace que le paiement manuel.                            | Amri et Vacaflor (2010 )<br>Solari et Cerisier (2015)                                                                               |
|                               | A2 : Pour moi, les notifications (SMS, MMS) de réception des dossiers permettent de rassurer l'envoi.                         | Quentel, J.-C (2014)                                                                                                                |
|                               | A3 :L'application du ministère des finances est très rapide par rapport au site web ou le dépôt manuel.                       | Solari et Cerisier (2015).                                                                                                          |
|                               | A4 : Le système de codage permet la sécurité et la facilité d'accès.                                                          |                                                                                                                                     |
| L'utilité perçue              | B1 :A travers la consultation de mon compte dans l'application je peux facilement voir les contributions fiscales de l'année. | Vincent, G. 1980<br>Vincent, G., Lahire, B et Thin, D. (1994).<br>Bach, J.-F. et Houdé, O. (2010)<br>Léna, P. ; Tisseron, S. (2013) |
|                               | B2 : Je peux facilement intégrer les modifications et les réclamations de l'administration fiscale en temps réel.             |                                                                                                                                     |
|                               | B3 : Je préfère transférer des fichiers et des documents via l'application téléphonique de l'administration fiscale.          |                                                                                                                                     |
|                               | B4 : Sans mon déplacement, je peux contacter l'administration fiscale avec appel, message ou email.                           |                                                                                                                                     |
| La motivation comportementale | C1 : La transparence financière<br>C2 : La facilité d'usage<br>C3 : La rapidité<br>C4 : La culture technologique              | Maulini, O., et Perrenoud, P. eds. (2005).<br>Millerand, F. (1999)<br>Venkatesh et Davis, 2000)                                     |

*Source : Construction auteurs*

386. Ainsi, l'utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication reste un moyen efficace pour le paiement des impôts et taxes au Cameroun et au Gabon. En effet, la digitalisation des services douaniers gabonais a déjà permis de récolter plus de 240 milliards de FCFA entre septembre 2023 et mars 2024<sup>721</sup>. Aussi, à travers ce nouveau procédé, il sera notamment possible de déclarer et de payer plus de 90 % des bordereaux déclaratifs incluant diverses taxes. Entre autres, la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), les acomptes et la solde de l'impôt sur les sociétés, les retenues à la source sur les salaires, les précomptes de 9,5% sur les prestations de services. Inscrite dans le développement du secteur numérique au Gabon, cette initiative permettra de simplifier les rapports entre les opérateurs et cette administration publique<sup>722</sup>. Elle permettra aussi à l'administration publique d'avoir des données fiables, d'éviter des erreurs de saisie des informations fournies par les contribuables. Elle pourra également économiser de l'argent à travers la réduction des dépenses prévues pour l'achat des papiers ou encore d'enveloppes. Elle permettra aux opérateurs de 581 entreprises de gagner en temps et d'économiser également des frais de déplacements déboursés pour se rendre dans les bureaux d'impôts<sup>723</sup>. Ces entreprises sont réparties en 323 pour la direction des grandes entreprises, 139 pour le centre des impôts des moyennes entreprises d'Owendo<sup>724</sup> et 119 pour le centre des impôts et moyennes entreprises dans la ville de Port Gentil<sup>725</sup>. C'est ainsi que le ministre de l'économie gabonais affirmait : « Vous n'avez plus à vous déplacer ni à effectuer la moindre démarche auprès de votre centre des impôts ou de votre banque. Tout est maintenant saisi et transmis simplement et rapidement depuis votre espace personnel sécurisé e-Tax. Vos déclarations, ordres de paiement, quittances, etc., sont archivés et peuvent être téléchargés ou imprimés à tout moment sur votre espace »<sup>726</sup>.

La mise en œuvre de ce type d'outils offre une plus grande transparence dans les processus fiscaux et permet aux contribuables de comprendre plus facilement leurs obligations. De même, ces outils permettent aux autorités fiscales de suivre les transactions, minimisent les erreurs en réduisant le besoin de processus manuels et de paperasse, tout en contribuant à augmenter les taux globaux de conformité et à réduire l'évasion fiscale. Digitax s'aligne donc

---

<sup>721</sup> « *La Révolution Digitale de la Fiscalité Gabonaise : Digitax Gabon, une Avancée Majeure* », sur le site de gabon-info, disponible sur <https://gabon-info.com> (en ligne) consulté le 04/05/2024.

<sup>722</sup> « *DIGITAX GABON. Lancement officiel à Libreville* » sur le site de Gabon news, disponible sur [www.gabonnews.com](http://www.gabonnews.com) (en ligne). Consulté le 04/05/2024.

<sup>723</sup> *Ibidem*.

<sup>724</sup> Owendo est une commune de l'agglomération de la capitale Libreville, située dans le département du Komo-Mondah dans la province de l'Estuaire, au Gabon.

<sup>725</sup> Port-Gentil est une ville du Gabon, la deuxième du pays en nombre d'habitants (un peu moins de 137 000), mais sa capitale économique (et le chef-lieu de sa province de l'Ogooué-Maritime).

<sup>726</sup> Ministre de l'économie du Gabon, 2023-2024.

sur les meilleures pratiques mondiales en matière de gestion fiscale. Toute chose qui devrait aider les pays étudiés à améliorer leur réputation de bonne gouvernance et à attirer les investisseurs.

**387.** S'agissant des particuliers qui opèrent dans l'informel et qui sont soumis à l'Impôt Synthétique Libérateur, cette technique dématérialisée devrait également s'étendre jusqu'à eux. En effet, la dématérialisation qui correspond à toutes les techniques supprimant le papier au profit de l'électronique et qui limite le contact entre les contribuables et les agents fiscaux, est la voie royale vers la modernisation du système fiscal en Afrique centrale<sup>727</sup>. Dans les pays de cette sous-région, il y a une multitude de transactions financières qui se font dorénavant de façon électronique comme le paiement de factures d'électricité ou de l'envoi d'argent entre particulier par le canal des réseaux de téléphonie mobile qui a étendu ses fonctions aux transactions de paiement également. Il s'agit par exemple d'*Orange money*<sup>728</sup> au Cameroun, ou d'*Airtel money*<sup>729</sup> et de *Mobicash*<sup>730</sup> au Gabon. Les services des impôts de ces pays pourraient s'allier à ces opérateurs mobiles pour garantir un prélèvement direct et rapide de l'impôt. De plus l'enregistrement de ces derniers pourrait être fait directement au moment de l'achat de leurs cartes Sim. Ainsi, ils seraient enregistrés et pourraient s'acquitter directement la contribution des patentes ou de l'ISL auxquels ils sont soumis.

**388.** Il faut relever que si la dématérialisation complète des procédures est une nécessité urgente dans notre processus d'émergence fiscale, il n'en demeure pas moins que c'est une problématique qu'il faut appréhender avec mesure. En effet, la préoccupation centrale posée par la dématérialisation reste la sécurisation des données et fichiers des contribuables qui peuvent faire l'objet de piratage ou même de détournement d'informations<sup>731</sup>. Dans ces cas, une télédéclaration ou un télépaiement une fois émis, ne peut pas arriver à son destinataire réel et faire l'objet de détournement. Il se pose alors ici des questions sérieuses dans le cadre d'un contentieux fiscal. Le contribuable qui a transmis sa télédéclaration ou effectué son télèglement dont les données ne sont pas arrivées au fisc doit-il être considéré comme défaillant ou reliquataire et subir ainsi les sanctions fiscales prévues par la loi pour cette

---

<sup>727</sup> LIPOP E.R., *op. cit.*, p. 80.

<sup>728</sup> Orange money est le service de transfert d'argent et de paiement mobile du groupe Orange, proposé dans la majorité des pays d'Afrique où l'opérateur est présent.

<sup>729</sup> Airtel money est un porte-monnaie électronique en Inde et dans 14 pays d'Afrique qui permet aux clients d'effectuer des paiements en ligne et hors ligne, de payer des factures, de recharger leur téléphone portable et d'effectuer et de recevoir des transferts d'argent.

<sup>730</sup> Mobicash est un mode de paiement, de transfert, de dépôt, de retrait et d'épargne sécurisée à travers le téléphone mobile.

<sup>731</sup> LIPOP E.R., *op. cit.*, p. 80.



catégorie de contribuable alors même que la faute ne lui incombe pas ? ou alors s'agira-t-il tout simplement de demander à l'entreprise de faire une nouvelle déclaration sans pénalité ? et qu'en sera-t-il du téléversement s'il a été effectué ? Il s'agit bien évidemment là de nouvelles problématiques qui méritent une réflexion particulière quant à l'encadrement juridique qui doit en être fait<sup>732</sup>.

**389.** En conclusion, la dématérialisation des déclarations d'impôts et de taxes représente un pas important vers une gestion fiscale plus transparente, efficace et accessible pour tous les contribuables au Cameroun et au Gabon. Cette transition vers le numérique ouvre de nouvelles perspectives en termes de simplification des démarches administratives et de modernisation des services publics, contribuant ainsi au développement économique et social du pays. Cela nécessite une réorganisation plus pertinente des services<sup>733</sup>, car en effet, la mise en place de moyen de recouvrement garantit le paiement de l'impôt par tous, mais aussi une justice fiscale entre les contribuables.

**390.** En plus du développement des NTIC dans les moyens de paiement, la participation de tous les contribuables se ferait également par un élargissement de l'assiette fiscale qui est nécessaire pour imposer tous les contribuables.

## B - L'élargissement de l'assiette fiscale

**391.** Une bonne pratique fiscale permet un recouvrement intégral de l'impôt et assure une égalité entre les contribuables. Cette égalité se traduit également par la participation de tous à l'impôt. Afin que tous les contribuables puissent participer à leur devoir fiscal et permettre ainsi à l'État de posséder de son dû, un élargissement de l'assiette fiscale est nécessaire pour une maximisation de recettes **(1)**, ce qui garantit la restauration, l'équilibre et la justice fiscale **(2)**.

### *1. La maximisation des recettes*

**392.** L'assiette fiscale est l'ensemble des éléments qui servent de base au calcul d'un impôt ou d'une taxe. C'est ce sur quoi s'applique un taux d'imposition ou une taxation. Quand

---

<sup>732</sup> LIPOP E.R., *op. cit.*, p. 80.

<sup>733</sup> *Idem.* p. 81.

les économistes parlent de l'élargissement de l'assiette fiscale, ils veulent dire qu'un impôt ou une taxe s'appliquera désormais à un plus large éventail de biens, services ou de revenus<sup>734</sup>. L'élargissement de l'assiette fiscale par la fiscalisation du secteur informel consiste en l'extension de l'imposition à tous les agents économiques en atteignant ainsi ceux qui opèrent dans l'économie clandestine. Ce secteur demeure un véritable gisement fiscal générant d'énormes revenus substantiels, sans pour autant contribuer à la couverture des charges publiques<sup>735</sup>. Ainsi, dans le cadre de la normalisation des recettes fiscales, il convient d'optimiser les mesures déjà prises à cet effet, afin d'appréhender un nombre important de contribuables qui s'ingénient à se soustraire de l'imposition, et lesquels pour l'essentiel opèrent dans le secteur informel. De ce fait, le bouclage fiscal de ce secteur apporterait sur les matières imposables virtuelles et grâce à une action soutenue de l'administration fiscale, d'importantes recettes publiques consécutives à un élargissement de l'assiette fiscale méthodique élaborée et mise en œuvre.

**393.** Une autre limite rencontrée dans les pays d'Afrique centrale est la non-participation des contribuables vivant dans l'arrière-pays, c'est-à-dire dans les villes autres que la capitale. En effet, les dispositions en matière fiscale tendent à être respectées dans les capitales de ces pays et dans une moindre mesure dans quelques grandes villes telles que Douala<sup>736</sup> au Cameroun ou Port-Gentil<sup>737</sup> au Gabon. Or le principe de l'égalité voudrait que tous les citoyens, sans distinction, s'acquittent de leurs obligations fiscales. Nous constatons que dans les autres villes de ces pays il n'y a pas de réelle prise en compte des contribuables, pas de suivi, ni de contrôle. Les services fiscaux sont manquants et l'information fiscale est quasi inexistante.

**394.** L'élargissement de l'assiette fiscale passe donc par la prise en compte des tous les contribuables répandues sur l'ensemble du territoire. Or, de façon générale, en dehors des grandes sociétés qui paient l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles sont en règle, ou encore les petites et moyennes entreprises en règle, en passant par les personnes physiques prélevées à la source, les personnes soumises au bénéfices industriels et commerciaux ne paient pas souvent d'impôt et échappent totalement à leurs contributions<sup>738</sup>. Toutes les réformes entreprises sont quasiment destinées à servir pour les capitales et quelques grandes villes, les autres sont en

---

<sup>734</sup> « Assiette fiscale : définition, calcul et applications ». [En ligne]. Disponible sur [www.finance-heros.fr](http://www.finance-heros.fr)

<sup>735</sup> SOWA NIANG A., *op. cit.*, p. 43.

<sup>736</sup> Douala est la capitale économique et le principal centre d'affaires du Cameroun. Peuplée de 4,9 millions d'habitants, elle est l'une des deux plus grandes villes du pays avec la capitale politique Yaoundé.

<sup>737</sup> Port-Gentil est une ville du Gabon, la deuxième du pays en nombre d'habitants (un peu moins de 137 000), et sa capitale économique (et le chef-lieu de sa province de l'Ogooué-Maritime).

<sup>738</sup> SOWA NIANG A., *op. cit.*, p. 43.

retrait et constituent donc un gros manque pour le fisc ; à l'exception des contribuables qui sont prélevés à la source, la quasi-totalité des redevables au régime des bénéfices industrielles et commerciaux ou de l'impôt synthétique libératoire ne déclarent ni ne paient toujours d'impôt. Si on prend le cas du Cameroun qui compte environ 27 millions d'habitants, en retranchant les grandes villes comme Yaoundé et Douala, c'est 22.200.000 personnes qui restent et dans lesquelles il y a des millions de potentiels contribuables. Pareil pour le Gabon qui compte environ 2.400.000 habitants, en retranchant les populations des grandes villes de Port Gentil et Franceville, c'est près de 1.500.000 personnes restantes, dont plusieurs potentiels contribuables.

**395.** La prise en compte de tous les citoyens sur les territoires des pays qui font l'objet de notre étude reste une préoccupation importante dans la mesure où ces contribuables échappent complètement au fisc. Nous pouvons ainsi dire qu'élargir l'assiette fiscale c'est élargir la matière imposable. Cette opération d'élargissement de l'assiette de l'impôt vise à ramener une catégorie de la population qui ne remplit pas ses obligations fiscales vers l'ensemble des contribuables en règle et cela par un certain agrandissement du répertoire général des contribuables. L'un des objectifs poursuivis par la fiscalisation c'est de maximiser les recettes fiscales car c'est sur la base des recettes mobilisées que l'État remplit sa mission de couverture des charges publiques<sup>739</sup>. Dans cette optique, le secteur informel doit être fiscalisé afin d'assurer l'équilibre du poids fiscal supporté par le seul secteur formel et assurer ainsi la justice fiscale. En fiscalisant le secteur informel, l'assiette fiscale sera large et les recettes seront plus grandes. Cette action permettrait de maximiser les recettes en ce sens qu'elle va accroître les perceptions des impôts. Si par exemple des activités telles que celles exercées par des marchands ambulants sont fiscalisées, leurs contributions vont permettre un élargissement de l'assiette fiscale c'est-à-dire une plus ample zone à imposer et des recettes plus conséquentes<sup>740</sup>.

**396.** Fiscaliser le secteur informel c'est élargir et maximiser les recettes fiscales. Nous verrons aussi que sa prise en compte garantit une justice fiscale entre les contribuables.

## *2. La restauration de la justice fiscale*

**397.** La restauration de la justice fiscale passe par la prise en compte des activités du secteur informel. En effet, vu les conséquences et l'ampleur de ce secteur d'activité, l'État doit

---

<sup>739</sup> *Ibidem.*

<sup>740</sup> *Ibidem.*

être rigoureux pour arriver à réduire les transactions informelles. Rien ne vaut en cette matière plus qu'une législation incitative et participative, accompagnée des mesures de suivi pour enrayer, ou au mieux diminuer les transactions informelles de quelque nature que ce soit<sup>741</sup>. Cette situation semble difficile d'autant plus que beaucoup de citoyens camerounais comme gabonais se sont lancés dans ces transactions échappant ainsi aux prescrits de la législation en vigueur<sup>742</sup>. Cependant, s'il est vrai que l'informel est partout, même dans les pays les plus industrialisés et qu'il constitue pour beaucoup un fléau qui ne permet pas à l'État de percevoir correctement les impôts<sup>743</sup>, il est aussi vrai que ce phénomène peut être mesuré, et d'une certaine manière canalisé pour l'équilibre socioéconomique<sup>744</sup>. C'est ainsi que pour remédier à cette situation, une responsabilité politique doit être mise en exergue par l'État qui doit veiller à l'applicabilité de la régulation avec rigueur pour qu'elle soit respectée tout en l'accompagnant de mesures de suivi. C'est dire que pour permettre que les activités du secteur informel soient canalisées, l'État doit y mettre du sien en mettant en place des mécanismes pour y arriver.

**398.** D'abord sur plan formel car c'est cela qui lui permettra d'agir, et ensuite au niveau pratique car ce ne sera désormais que l'application des règles écrites. L'État est le seul qui puisse être en mesure de remédier au phénomène de l'expansion du secteur informel au sein de son territoire. Il dispose en fait des moyens d'interagir pour stopper ce fléau qui a un impact considérable sur les contributions fiscales qu'il perçoit. Étant donné que ces contributions font partie intégrante de son budget, il a un droit de regard sur toutes ces activités et cela se fera premièrement par la canalisation du secteur informel qui est fortement présent et représente une grande perte financière pour lui.

**399.** Au Gabon, afin d'œuvrer pour la justice fiscale, la Direction Générale des Impôts avait tenu une conférence de presse qui visait à informer les contribuables et le grand public du lancement de l'opération « justice fiscale »<sup>745</sup>. Un échange avait eu lieu entre une délégation de l'administration fiscale et le Directeur de cabinet du président de la République, qui a permis à la direction des impôts de dresser l'état des lieux exhaustif des avantages fiscaux octroyés aux opérateurs économiques<sup>746</sup>. Ces avantages accordés constituent une source d'inégalité dans le

---

<sup>741</sup> *Idem.* p. 44.

<sup>742</sup> *Ibidem.*

<sup>743</sup> D'après l'Organisation internationale du travail, quelque 2 milliards de travailleurs, soit 60 % de la population active totale âgée de 15 ans et plus, opèrent dans le secteur informel. Selon des estimations récentes, l'économie informelle représenterait environ un tiers de l'économie mondiale. (OIT, 2018).

<sup>744</sup> SOWA NIANG A., *op. cit.*, p. 44.

<sup>745</sup> MEBALE EKOUAGHE T., « Gabon/Lancement de l'opération « Justice fiscale », 7 jours infos, février 2018

<sup>746</sup> *Ibidem.*

traitement des opérateurs. Ceci remet en cause le principe d'équité qui doit prévaloir dans les services publics<sup>747</sup>. Les effets attendus pour l'État sont l'amélioration du climat des affaires par la mise en place d'un système fiscal neutre et égalitaire, un meilleur encadrement des avantages fiscaux pour une supervision administrative, une refonte des incitations fiscales par une approche objective, sociale et économique par secteur prioritaire, et enfin un accroissement des recettes budgétaires.

**400.** La restauration de la justice fiscale passe également par l'implication des opérateurs économiques à travers leur volonté de respecter les règles établies par la loi dans la transparence et la sincérité. L'État met donc en place des mécanismes légaux et pratiques pour rétablir les contributions dans son pays mais ces actions ne peuvent pas aboutir seules à leurs fins, en ce sens que le combat se fera autant avec l'État qu'avec les opérateurs économiques car ce sont eux qui sont en marge des contributions et qui sont donc la cause de la perte financière enregistrée<sup>748</sup>. Ils doivent eux aussi œuvrer dans ce sens en manifestant leur volonté de respecter les règles établies, donc de déclarer leurs activités et payer les montants dus en raison des richesses qu'ils récoltent au sein de l'État où ils sont implantés. L'implication des opérateurs économiques ne restera pas sans conséquence car l'État retrouvera son équilibre financier, et eux seront désormais comptés dans le secteur formel. Cette action de canalisation rendra la justice fiscale effective. Tous les opérateurs économiques seront à même de contribuer à hauteur de leurs revenus et bénéfices. À travers les actions menées par les directions des impôts au Cameroun et au Gabon, le résultat pour les opérateurs économiques sera une concurrence saine avec le retour à une équité fiscale, un meilleur climat des affaires grâce à un régime fiscal simple et transparent, une sensibilisation sur le respect des conditions du bénéfice et d'utilisation des avantages accordés et enfin une égalité fiscale devant l'impôt.

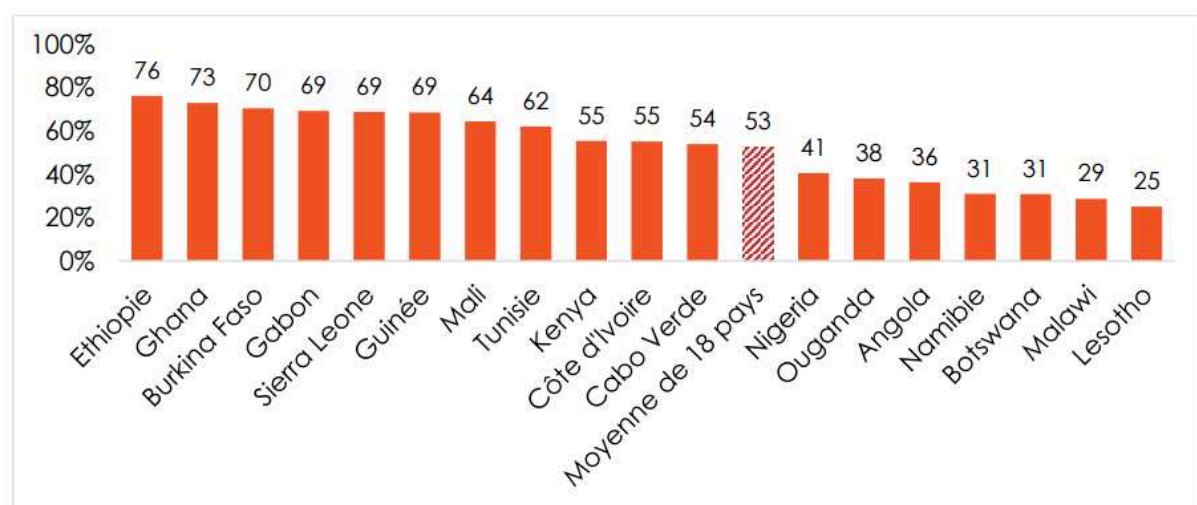
**401.** Ainsi, la recherche d'égalité fiscale et la nécessité de fiscaliser le secteur informel se lit à travers cette question qui est de savoir si le gouvernement devrait veiller au respect du paiement des impôts par les opérateurs qui agissent dans l'informel. Le sondage réalisé par le réseau africain *afrobarometer* a donné les résultats suivants :

---

<sup>747</sup> SOWA NIANG A., *op. cit.*, p. 44.

<sup>748</sup> SOWA NIANG A., *op. cit.*, p. 44.

*Tableau 27 : Le gouvernement devrait s'assurer que le secteur informel s'acquitte des impôts*  
*Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020)*



Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.

**402.** L'administration fiscale d'un pays doit être jugée équitable si elle veut susciter le soutien et le respect de la population. À la lecture du tableau ci-dessus sur la question de savoir si le gouvernement devrait faire en sorte que les petits commerçants et autres personnes du secteur informel paient des impôts, en moyenne une petite majorité (53%) des répondants sont « d'accord » ou « tout à fait d'accord », tandis que 42% sont en désaccord. Plus de sept sur 10 citoyens sont favorables à l'imposition du secteur informel en Éthiopie (76%) et au Ghana (73%). Mais moins d'un tiers des répondants sont d'accord au Lesotho (25%), au Malawi (29%), au Botswana (31%), et en Namibie (31%).

**403.** Pour garantir une participation effective de tous les contribuables, les gouvernements doivent déjà affronter cette réalité et intégrer l'emploi informel à leur politique.

## ***Conclusion chapitre I***

**404.** L'efficacité du système fiscal en Afrique centrale demeure une priorité pour les pays de cette sous-région dans la mesure où ils doivent plus que jamais faire face aux besoins des populations qu'ils gouvernent.

**405.** Or, force est de constater que malgré les travaux fournis, des insuffisances liées aux réalités socio-économiques entravent toujours à la bonne application de la fiscalité dans cette sous-région, d'où la nécessité de réformer le système pour le rendre plus efficace. C'est le cas de l'économie informelle que nous avons étudiée qui mine fortement le continent dans sa globalité, et qui à ce jour, présente de grandes difficultés à éradiquer<sup>749</sup> ; ou encore du civisme fiscal dont les populations ne se sont pas encore totalement imprégné. D'où les suggestions d'adaptation émises telles que l'instruction fiscale ou la participation de tous les contribuables.

**406.** Outre l'adaptation du système fiscal aux réalités socio-économiques que nous avons avancées, ce dernier nécessite également des mesures d'adaptation tant au niveau administratif que politique.

---

<sup>749</sup> COURADE G. *op. cit.*, p. 371.

## CHAPITRE II : L'ADAPTATION DES CADRES ADMINISTRATIFS ET POLITIQUES

**407.** Une politique fiscale désigne l'ensemble des mesures et décisions prises par un gouvernement et les pouvoirs publics en termes de fiscalité. Après avoir fixé des objectifs, les pouvoirs publics modifient, suppriment ou créent des mesures fiscales dans le but de les atteindre. Pour appliquer tout cela, l'administration fiscale intervient et met en œuvre tous les procédés qui permettront ainsi à l'État d'encaisser suffisamment de recettes pour financer son fonctionnement, ses activités et sa gestion.

**408.** Cependant lorsque le fisc est inefficace et les politiques fiscales mal encadrées, c'est tout le système qui s'avère fragilisé dans la mesure où les règles édictées ne sont pas profitables à l'environnement où il s'applique<sup>750</sup>.

**409.** Nous verrons donc les causes de la fragilisation du système fiscal en Afrique centrale (Section 1), qui nécessite des améliorations tant au niveau des services administratifs qu'au niveau du contrôle des politiques fiscales (Section 2).

---

<sup>750</sup> KOUEVI G., *op. cit.*, p. 50.



## ***Section 1. Les causes de la fragilisation du système fiscal***

**410.** Un système fiscal harmonieux c'est celui qui, en externe, est conforme aux réalités où il s'applique et qui répond aux besoins de financement, mais aussi qui valorise le personnel qui le pilote en interne. Les services fiscaux jouent donc un rôle crucial sur le système fiscal car ce sont eux qui assurent le respect des obligations fiscales, des adaptations, des reformes ou qui assurent encore le contrôle. D'où cette nécessité de conditions d'exercice optimales<sup>751</sup>.

**411.** Or, nous constatons qu'en Afrique centrale, les services fiscaux sont fragilisés car minés de mauvaises gestions, de corruption, de personnel insuffisant ou pas assez formé. Ce qui impacte également les politiques fiscales qui ne sont pas toujours bien encadrées, tel que nous le voyons à travers la politique des exonérations fiscales par exemple.

Cette inefficacité est donc visible au constat des administrations fiscales inefficaces (**Paragraphe 1**), ainsi que des mesures d'incitations fiscales qui sont peu ou pas rentables (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. Des administrations fiscales inefficaces***

**412.** La force d'un système fiscal est assurée par son administration qui participe efficacement au développement durable d'un pays<sup>752</sup>. On remarque que certains pays ont des administrations fiscales entachées de corruption, de personnel non qualifié, insuffisamment formé ou sous-payé. Certaines administrations enregistrent une insuffisante capacité à exercer leurs pouvoirs d'investigations par voie de contrainte. La capacité restreinte de l'administration fiscale constitue un obstacle aux stratégies de la politique fiscale africaine<sup>753</sup>.

**413.** De plus, la fragilisation d'un système est aussi et surtout basée sur les failles des différents outils qui l'encadrent. Ces limites organisationnelles constituent donc un frein à l'efficacité du système fiscal.

---

<sup>751</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 369.

<sup>752</sup> NIANG F., *op. cit.*, p. 139.

<sup>753</sup> *Ibidem*.

**414.** Il convient dès lors d'analyser les manquements des services fiscaux en interne **(A)**, le phénomène de la corruption qui touche fortement ces administrations **(B)**, et enfin les limites quant à l'application de la norme fiscale **(C)**.

## A - Des manquements au niveau interne du fisc

**415.** *« L'administration fiscale c'est d'abord « l'ensemble des organes par lesquels sont assis, contrôlés et recouverts les divers impôts. C'est aussi celle qui participe à l'élaboration de la foisonnante réglementation et qui interfère quotidiennement dans la vie des collectivités, des entreprises et des citoyens »<sup>754</sup>.*

**416.** L'administration fiscale reste un élément indispensable du pouvoir étatique en même temps qu'elle est une institution technique chargée de recouvrer les recettes de l'État. Sa capacité à mener à bien cette mission dérive de son organisation. En effet, il ne peut y avoir de mobilisation de ressources fiscales sans un système fiscal rationnel, piloté par une administration compétente et intègre<sup>755</sup>. L'application de la fiscalité aux contribuables résulte donc de la combinaison d'un système et d'un mode de fonctionnement de l'administration fiscale.

L'efficience et l'efficacité de l'administration fiscale sont un domaine d'intérêt pour les décideurs politiques en raison du rôle que jouent les administrations fiscales dans la collecte de ressources nationales pour financer le budget. En effet, Une politique et une administration fiscales efficaces et efficientes sont la clé de la mobilisation des ressources nationales et du succès des réformes socio-économiques pour chaque pays<sup>756</sup>. Les politiques et les lois fiscales créent un potentiel de recettes, mais l'ampleur des recettes fiscales obtenues par le fisc dépend, en partie, de l'efficacité de l'administration fiscale. Il convient de noter que l'efficacité de toute administration fiscale ne se limite pas à la collecte des recettes nécessaires aux dépenses publiques. Une responsabilité supplémentaire et vitale consiste à minimiser la charge de conformité des contribuables. En l'occurrence, les administrations fiscales devraient fournir aux contribuables des informations complètes sur leurs droits et obligations, simplifier les processus

---

<sup>754</sup> BELTRAME P., cité par ALAKA P. *op. cit.*, p. 35.

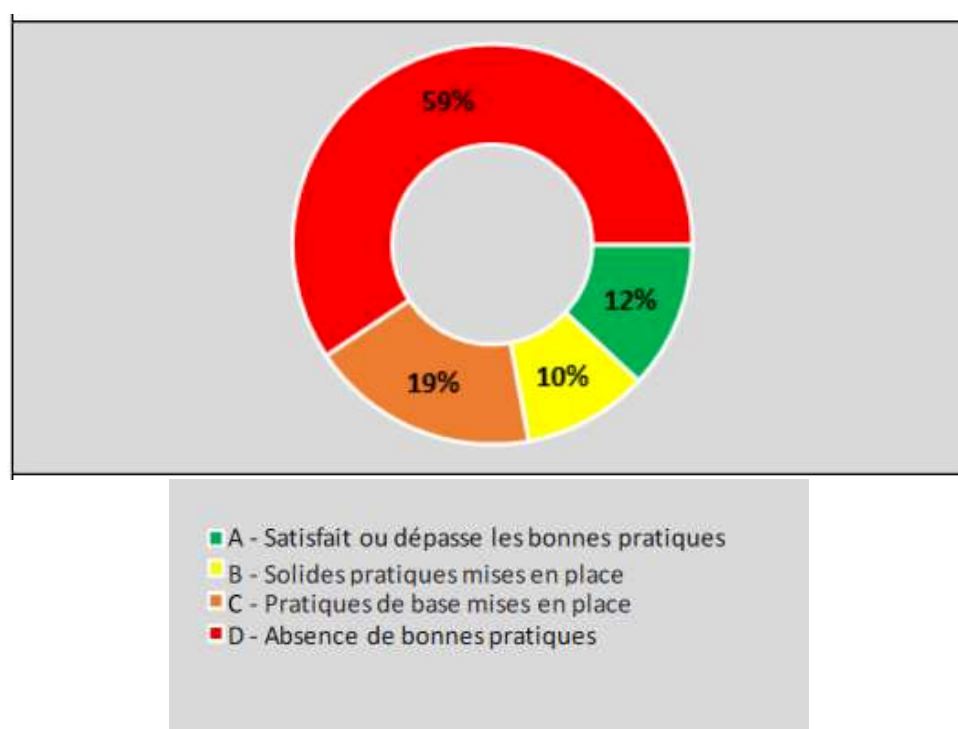
<sup>755</sup> KOUEVI G., *op. cit.*, p. 50.

<sup>756</sup> « Les défis de l'administration fiscale en Afrique : Une analyse comparative à partir des résultats apportés par l'outil diagnostique d'évaluation de l'administration fiscale », ATAF/TADAT, Octobre 2022.

pour leur faciliter la mise en conformité et, dans le même temps, renforcer les programmes et interventions de gestion de la conformité tout en réduisant les coûts de perception<sup>757</sup>.

**417.** C'est dans ce sens qu'un outil de diagnostic et d'évaluation de l'administration fiscale a été mis en place afin de fournir une évaluation objective et standardisée des performances du système d'administration fiscale par rapport aux bonnes pratiques acceptées au niveau international. L'outil identifie les forces et faiblesses relatives, il facilite une vision partagée de la santé de l'administration fiscale entre les parties prenantes. Il soutient également la conception des initiatives de l'administration fiscale telles que la fixation des objectifs de réforme, la hiérarchisation et l'ordonnancement, la mise en œuvre, la coordination des activités de réforme, et le suivi des résultats de la réforme<sup>758</sup>. De façon concrète, nous nous baserons sur l'étude réalisée par TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*) en 2022, qui évalue les performances des administrations fiscales des pays d'Afrique. S'agissant de la performance globale des administrations fiscales africaines, elle l'évalue comme suit :

*Tableau 28 : Fréquence/qualité de notes TADAT sur 55 évaluations en Afrique*



*Source : Secrétariat TADAT.*

<sup>757</sup> *Idem.*

<sup>758</sup> ATAF/TADAT, Octobre 2022, p. 15.

**418.** Ainsi donc, si l'on combine les notes « C » et « D » qui sont les échelons inférieurs de la performance TADAT, l'image selon laquelle 78 % des domaines fonctionnels mesurés par le TADAT n'utilisent pas de bonnes pratiques d'administration fiscale est inquiétante. Les principaux facteurs de cette mauvaise performance sont, entre autres, la faiblesse des dispositions structurelles et de gouvernance, l'exposition limitée aux pratiques d'administration fiscale holistiques et de bout en bout - ce qui est nécessaire pour gérer une organisation fiscale de recettes tout en s'éloignant des approches opérationnelles et de gestion en silo, les questions d'économie politique et les tensions qui y sont rattachées entre les acteurs techniques et non techniques et la faiblesse des efforts de réforme<sup>759</sup>. C'est au regard de ces limites administratives et fiscales en Afrique que le FMI affirmait dans son rapport sur les perspectives économiques régionales de l'Afrique subsaharienne : « (...) alors que les autorités réfléchissent à la meilleure façon d'aller de l'avant, elles devraient chercher des approches novatrices pour résoudre les vieux problèmes, par exemple en tirant parti du potentiel de la numérisation pour élargir les bases d'imposition, améliorer la fiscalité l'équité et le civisme fiscal des contribuables, et améliorer l'administration fiscale<sup>760</sup>».

**419.** Les manquements des administrations fiscales africaines se lisent davantage à travers cette classification de performances globale ci-dessous faite par le TADAT qui évalue et compare les administrations fiscales africaines à celles du reste du monde dans différents domaines d'analyse en fonction de leurs niveaux de revenus :

---

<sup>759</sup> ASLAM A., DELEPIERRE S., GUPTA R. et RAWLINGS H., *Revenue Mobilization in Sub-Saharan Africa during the Pandemic*, Special Series on COVID-19, Département Afrique, Fonds monétaire international (2022).

<sup>760</sup> Fonds monétaire international, *Perspectives économiques régionales : Afrique subsaharienne*. Octobre 2021. p. 11.

*Tableau 29 : Performance globale par domaines d'analyse : Administration fiscales africaines (ATA) /Reste du monde (RDM).*

| Domaine d'analyse de la performance (DA)              | Revenu élevé                         |                                      | Revenu moyen supérieur                      |                                      | Revenu moyen inférieur          |                                      | Faible revenu                        |                                             |
|-------------------------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------|
|                                                       | ATA                                  | RDM                                  | ATA                                         | RDM                                  | ATA                             | RDM                                  | ATA                                  | RDM                                         |
| DA1 : Intégrité du registre des contribuables :       | B : Solides pratiques mises en place | C : Pratiques de base mises en place | B : Solides pratiques mises en place        | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques | C : Pratiques de base mises en place | C : Pratiques de base mises en place | A : Respecte / dépasse les bonnes pratiques |
| DA2 : Gestion efficace du risque                      | D : Absence de bonnes pratiques      | C : Pratiques de base mises en place | C : Pratiques de base mises en place        | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques      | D : Absence de bonnes pratiques             |
| DA3 : Promotion du civisme fiscal                     | C : Pratiques de base mises en place | C : Pratiques de base mises en place | A : Respecte / dépasse les bonnes pratiques | B : Solides pratiques mises en place | D : Absence de bonnes pratiques | B : Solides pratiques mises en place | C : Pratiques de base mises en place | A : Respecte / dépasse les bonnes pratiques |
| DA4 : Dépôt des déclarations fiscales dans les délais | D : Absence de bonnes pratiques      | D : Absence de bonnes pratiques      | C : Pratiques de base mises en place        | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques      | A : Respecte / dépasse les bonnes pratiques |
| DA5 : Paiement des impôts dans les délais             | B : Solides pratiques mises en place | C : Pratiques de base mises en place | B : Solides pratiques mises en place        | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques      | A : Respecte / dépasse les bonnes pratiques |
| DA6 : Exactitude des informations déclarées           | D : Absence de bonnes pratiques      | C : Pratiques de base mises en place | C : Pratiques de base mises en place        | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques      | D : Absence de bonnes pratiques             |

| Domaine d'analyse de la performance (DA)         | Revenu élevé                                |                                      | Revenu moyen supérieur               |                                      | Revenu moyen inférieur          |                                      | Faible revenu                        |                                             |
|--------------------------------------------------|---------------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------|
|                                                  | ATA                                         | RDM                                  | ATA                                  | RDM                                  | ATA                             | RDM                                  | ATA                                  | RDM                                         |
| DA7 : Règlement efficace des contentieux fiscaux | A : Respecte / dépasse les bonnes pratiques | B : Solides pratiques mises en place | B : Solides pratiques mises en place | B : Solides pratiques mises en place | D : Absence de bonnes pratiques | B : Solides pratiques mises en place | C : Pratiques de base mises en place | A : Respecte / dépasse les bonnes pratiques |
| DA8 : Gestion efficiente des recettes            | B : Solides pratiques mises en place        | C : Pratiques de base mises en place | C : Pratiques de base mises en place | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques | D : Absence de bonnes pratiques      | D : Absence de bonnes pratiques      | A : Respecte / dépasse les bonnes pratiques |
| DA9 : Redevabilité et transparence               | D : Absence de bonnes pratiques             | D : Absence de bonnes pratiques      | C : Pratiques de base mises en place | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques | C : Pratiques de base mises en place | D : Absence de bonnes pratiques      | B : Solides pratiques mises en place        |

■ A - Satisfait ou dépasse les bonnes pratiques  
■ B - Solides pratiques mises en place  
■ C - Pratiques de base mises en place  
■ D - Absence de bonnes pratiques

*Source : Secrétariat TADAT.*

**420.** Ainsi, au regard du tableau comparatif ci-dessus, il semble que quel que soit le niveau de revenu, la performance des administrations fiscales africaines est plus faible que celle du reste du monde dans tous les domaines d'analyse. Néanmoins, on observe que la performance des administrations africaines semble s'améliorer à mesure que le niveau de revenu augmente, en particulier au niveau des revenus moyens supérieurs, ce qui suggère qu'un environnement plus mature favorise l'utilisation de meilleures pratiques. Les administrations fiscales du reste du monde à faibles revenus affichent une performance relativement forte dans tous les domaines d'analyse et les performances des administrations africaines à revenus moyens inférieurs sont faibles dans tous les domaines. Les performances semblent relativement meilleures dans le cadre de la promotion du civisme fiscal autant en Afrique que dans le reste du monde, à l'exception des administrations africaines à revenu moyen inférieur. Les pratiques de gestion efficace des risques, tant pour les administrations africaines que pour celles du reste du monde, sont, au mieux, élémentaires. Quant à la résolution efficace des contentieux, elle affiche une performance relativement meilleure. Une analyse approfondie de ce domaine d'analyse suggère que, malgré la bonne conception des cadres de résolution des contentieux, le temps nécessaire à leur résolution est beaucoup plus long que prévu. Au regard de ces éléments qui témoignent la faiblesse et les manquements des administrations fiscales africaines, l'on vient à se demander quels maux minent les services fiscaux africains ? quelles difficultés rencontrent ces agents au quotidien ?

**421.** L'organisation des administrations fiscales et de ses moyens d'action vont de pair avec l'efficacité du système fiscal, sans quoi cela impacterait une application facile de l'impôt<sup>761</sup>. L'une des caractéristiques qui limite l'accroissement des recettes fiscales en Afrique centrale est le manque d'animation des structures ainsi que l'éloignement de l'administration fiscale vis-à-vis des contribuables. Le manque de moyen reste une limite pour le fisc, car les difficultés internes au niveau des administrations fiscales des pays d'Afrique centrale sont essentiellement le manque de moyens, une législation un peu à la traîne vis-à-vis du développement de certaines pratiques économiques<sup>762</sup>. Le langage fiscal est difficile en lui-même et l'absence d'outils de vulgarisation plonge le contribuable dans une difficulté à comprendre la règle fiscale<sup>763</sup>. Ce manque de moyen de l'administration est dû à un défaut de

---

<sup>761</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 151.

<sup>762</sup> Interview réalisée en Août 2023 auprès de LIBIZANGOMO J.B., Directeur adjoint de la législation et du contentieux, DGI Gabon.

<sup>763</sup> CHAMBAS G. *op. cit.*, p. 71.

services centraux et locaux performants<sup>764</sup> qui devrait constituer un objectif prioritaire pour les États africains en général et ceux d'Afrique centrale en particulier<sup>765</sup>

De façon générale, les services centraux ont peu d'outils leur permettant de contrôler et diriger les activités opérationnelles de bases. C'est dire que le fisc ne dispose pas fréquemment de données qui permettent de comparer leurs performances à d'autres administrations qui travaillent dans des contextes comparables<sup>766</sup>. Ce manque d'indicateurs ne permet pas de déceler les besoins des administrations en ressources matérielles et humaines, car en effet, la plupart des audits réalisés dévoilent un manque de moyen pour les missions théoriques mais aussi le manque d'efficacité dans les moyens déjà existants<sup>767</sup>. Les administrations fiscales des pays en développement disposent donc également de moyens humains le plus souvent réduits<sup>768</sup>. Le Cameroun et le Gabon ne sont pas épargnés et l'on constate que la plupart des membres du personnel de l'administration n'ont pas la qualité requise et sont, le plus souvent, mal dotés en matériel et équipements. C'est à raison que Jacques Brice Libizangomo nous confie : « *D'une manière générale, il est nécessaire de mieux former les agents en fonction de leurs missions. Au Gabon par exemple la direction de la législation et du contentieux a grand besoin d'inspecteurs, ou encore la direction de la vérification, car seuls les inspecteurs sont habilités pour certaines procédures*<sup>769</sup> ». Il rajoute, « *De même, on observe des inspecteurs débordés au niveau des centres des impôts de petites entreprises et des particuliers, ou des centres des impôts des moyennes entreprises. Un inspecteur se retrouve avec un portefeuille de 200 à 250 contribuables*<sup>770</sup> ».

Ce fléau reste une limite qualitative qui empêche l'action des administrations fiscales pour une application correcte de l'impôt<sup>771</sup> car la puissance de l'administration repose sur la dynamique et la qualité de ses agents. Or nous constatons que ce besoin est perceptible dans ces administrations qui se voient être peu performantes et ne participent pas assez à la mobilisation des recettes internes. Cela a donc pour conséquences des pertes fiscales énormes du fait de la fraude et de l'évasion fiscales car l'efficacité du système fiscal est avant tout basée sur la connaissance de la science et de la maîtrise des techniques fiscales<sup>772</sup>. La culture fiscale

---

<sup>764</sup> FALL A., « *Contribution à une réflexion sur la fiscalité de développement au Sénégal* », Thèse, Université des Sciences sociales de Toulouse 1, 2001, p. 307.

<sup>765</sup> CHAMBAS G. *op. cit.*, p. 147.

<sup>766</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 152.

<sup>767</sup> CHAMBAS G. *op. cit.*, p. 149.

<sup>768</sup> *Idem*, p. 152.

<sup>769</sup> LIBIZANGOMO J.B., *op. cit.*

<sup>770</sup> *Ibidem*.

<sup>771</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 155.

<sup>772</sup> TROTABAS L., COTTERET J-M., « *Droit fiscal* », Dalloz, 1985, p. 17.

se montre donc comme la base de tout système fiscal<sup>773</sup> et sa méconnaissance crée un système fiscal peu productif, handicapé dans le contrôle et le recouvrement de l'impôt.

422. Ajouté à cela, nous verrons une autre insuffisance que l'on retrouve fortement au sein des administrations fiscales africaines qui est la corruption.

## B - De la corruption

423. « *Les conséquences néfastes de la corruption peuvent notamment mener à la dilapidation des ressources d'un État, exacerber ses déficits budgétaires et provoquer les crises de confiance capables d'engendrer des fuites de capitaux* ». <sup>774</sup>

424. La corruption peut être appréhendée comme un ensemble de manœuvres mises en place pour amener un individu à agir contrairement à son obligation ou à sa conscience<sup>775</sup>. Elle est une dimension essentielle de la gouvernance dont elle peut impacter des composantes<sup>776</sup>. Étant présente dans les pays en développement, la corruption est un phénomène socioculturel qui est observée dans la plupart des administrations publiques mais aussi privées et elle a pris de l'ampleur dans la sous-région en Afrique centrale. En effet, selon le rapport annuel du baromètre mondial de la corruption publié par l'ONG *Transparency International*<sup>777</sup> en 2024, les pays de la CEMAC sont classés comme suit : Cameroun 140<sup>ème</sup> place avec 27 points, Centrafrique 149<sup>ème</sup> place avec 24 points, Congo 158<sup>ème</sup> place avec 22 points, Gabon 136<sup>ème</sup>

---

<sup>773</sup> LOGMO MBELEK A., « *La réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et la gestion du patrimoine public* », 29 Novembre – 1<sup>er</sup> Décembre 2010. Centre africain de Formation et de Recherche Administratives pour le Développement – Tanger (Maroc). Document web.

<sup>774</sup> GORE A., OCDE, déclaration faite lors de la conférence internationale sur les Mesures et pratiques de promotion de l'intégrité et de lutte contre la corruption à Washington du 22 au 23 février 1999. Le quotidien marocain « L'économiste », Edition N°452 du 26/02/1999.

<sup>775</sup> MENY Y., « *La corruption dans la vie publique* », la Documentation française, 1997.

<sup>776</sup> MATHONNAT, « *Disponibilités des ressources financières pour la santé dans les pays d'Afrique subsaharienne* », AFD, N° 52, avril 2010, p. 98.

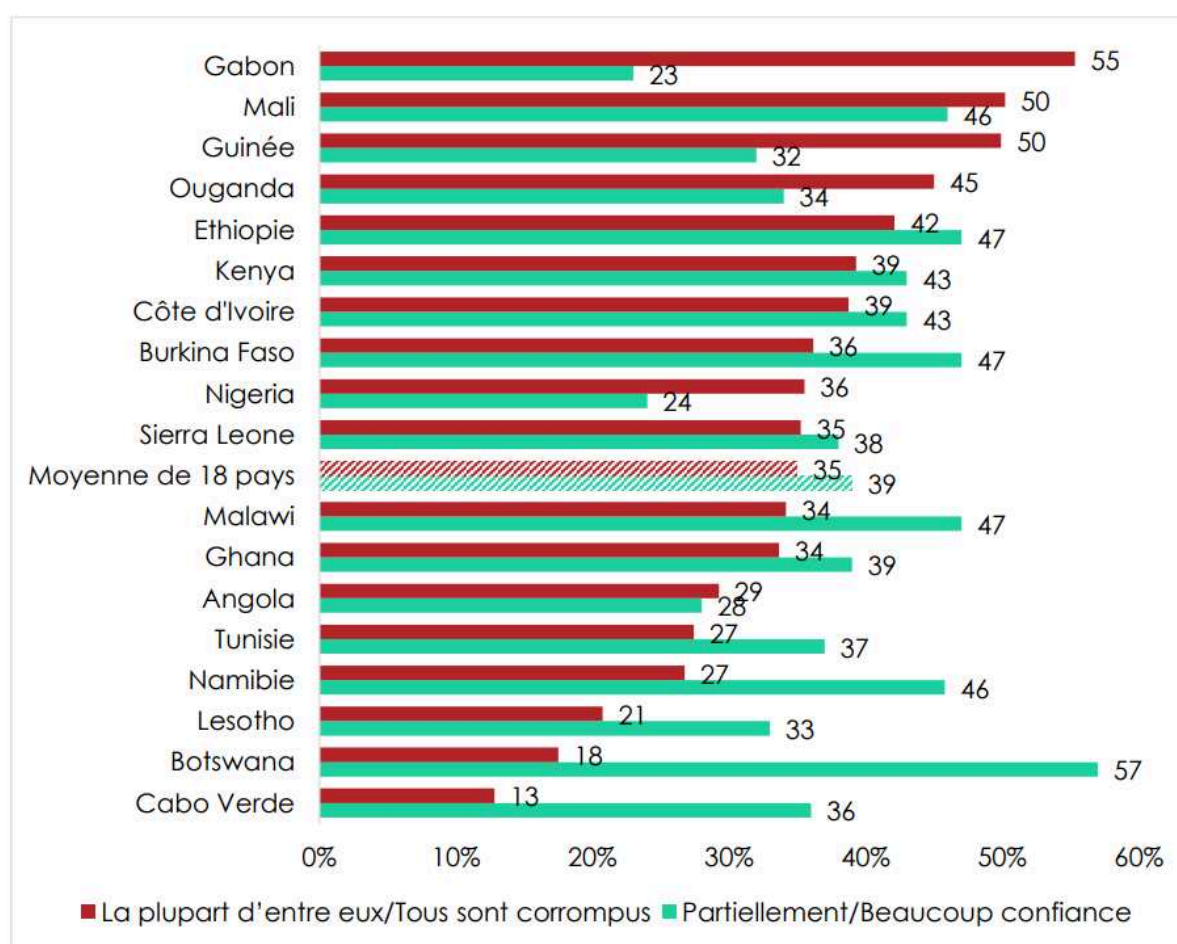
<sup>777</sup> *Transparency international* est une organisation non gouvernementale internationale d'origine allemande ayant pour principale vocation la lutte contre la corruption des gouvernements et institutions gouvernementales mondiaux. Elle a été fondée par Peter Eigen en 1993 et a aujourd'hui un rayonnement international, possédant des sections autonomes dans 110 pays. Elle déplore souvent la baisse dans le classement de certains pays développés, notamment au sein de l'Union européenne. *Transparency International* est surtout connue pour publier régulièrement des indices mondiaux sur la corruption : classement des États, indice de perception de la corruption par pays ou encore régularité des échanges internationaux. Elle se place également en observateur du fonctionnement démocratique des institutions nationales en émettant des avis sur les actions gouvernementales.



place 28 points, Guinée équatoriale 172<sup>ème</sup> place avec 17 points et Tchad 162<sup>ème</sup> place avec 20 points<sup>778</sup>.

Dans le rapport réalisé par le réseau africain *afrobarometer* en février 2020, celui-ci nous révèle le ressenti des populations africaines sur l'éthique des administrations fiscales de leurs différents pays. Ainsi, à la question de savoir : *à quel point faites-vous confiance à l'institution qu'est la Direction Générale des Impôts ?*, le questionnaire a donné les résultats évolutifs suivants :

*Tableau 30 : Corruption et confiance : agent des impôts. Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020)*



*Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.*

**425.** Au cours des 10 dernières années, la perception de la corruption parmi les agents des impôts a considérablement régressé au Nigeria (-23 points de pourcentage) et en Sierra Leone

<sup>778</sup> Rapport annuel du baromètre mondial de la corruption publié par l'ONG *Transparency International* en 2024.

(-22 points). Mais elle s'est accrue en Guinée (+14 points), en Tunisie (+8 points), en Côte d'Ivoire (+8 points), au Malawi (+7 points), au Mali (+6 points), au Botswana (+5 points), et au Burkina Faso (+3 points) comme nous le voyons dans le tableau 31 ci-après, sur l'évolution de la corruption perçue parmi les agents des impôts :

*Tableau 31 : Evolution de la corruption perçue parmi les agents des impôts. Enquête réalisée sur 15 pays (2011/2020)*



*Source : Dépêche No. 428 d'Afrobarometer. Février 2020.*

**426.** Une action ou une pratique est considérée comme étant entachée de corruption lorsqu'il y a violation du devoir professionnel, gain personnel et dissimulation<sup>779</sup>. Selon l'ONG, la corruption implique des comportements pour lesquels les agents du secteur public, qu'il s'agisse d'hommes politiques, de fonctionnaires ou de ceux qui leur sont proches, s'enrichissent de manière inappropriée ou illégale, par l'utilisation du pouvoir qui leur est confié<sup>780</sup>. À travers cette approche, nous voyons que l'accent est mis sur l'enrichissement du personnel de l'administration par abus de pouvoir. C'est dans ce sens que Jaques Brice Libizangomo nous répond, s'agissant de la corruption au sein des administrations fiscales, : « *Nous ne pouvons pas nier ce fléau qui mine la direction générale des impôts, d'ailleurs ce problème touche la quasi-totalité de la fonction publique. (...) Mais il y a aussi un volet financier. On a coutume de dire*

<sup>779</sup> DUHAMEL S. *Ethique douanière*, Programme de l'OMD pour l'éthique, Séminaire sur la mobilisation des ressources fiscales et douanières, ENA, 2011.

<sup>780</sup> Transparency International, 2000, Chapitre 1, page 2.

*que le manque de moyen expose à la corruption. Le faible niveau de rémunération (salaires, primes...) est aussi un gros facteur de corruption »<sup>781</sup>.*

**427.** Les causes de la corruption des administrations fiscales sont multiples. Il pourrait en effet s'agir de textes complexes, des pouvoirs discrétionnaires mal contrôlés confiés à des échelons inférieurs de la hiérarchie, du manque de transparence et de suivi des opérations, des taux d'imposition excessifs, des exonérations, des procédures bureaucratiques complexes laissant une large place au discrétionnaire, le manque d'incitations (retards ou faiblesses de salaires) ou de la rareté des sanctions disciplinaires effectives. Tout cela constitue donc des facteurs de corruption auxquels on pourrait adjoindre des facteurs plus globaux comme le faible niveau de vie dans les pays africains, ou encore la pression sociale de la famille élargie, ou la faiblesse de la gouvernance.<sup>782</sup>

**428.** En conséquence, la corruption participe à la réduction des recettes publiques et de la capacité des États de fournir les services de base<sup>783</sup>, ce qui participe à l'érosion du civisme fiscal.<sup>784</sup> Elle participe également à l'affaiblissement des recettes fiscales, car en Afrique centrale on constate une expansion de la corruption à bien de niveaux de l'administration<sup>785</sup>. Elle se généralise dans l'ensemble des structures qui génèrent des ressources financières pour l'État et est entretenue aussi bien par les usagers que par les agents qui sont disposés à cette « collaboration immorale »<sup>786</sup> que d'accomplir leurs fonctions de collecte de fonds publics. La corruption s'intensifie selon les circonstances et c'est un moyen pour certains agents d'avoir des revenus complémentaires. C'est à raison que Mbounou-ngopo Mathurin qualifie la République centrafricaine de « Centre-A-Fric » où selon lui, la corruption freine toute mobilisation des ressources qui permettent le financement et le développement du pays<sup>787</sup>.

**429.** De même, l'efficacité des administrations fiscales d'Afrique centrale peut être remise en cause lorsque ces dernières rencontrent des difficultés dans la mise en application de la norme fiscale en vigueur.

---

<sup>781</sup> LIBIZANGOMO J.B., *op. cit.*

<sup>782</sup> *Ibidem.*

<sup>783</sup> Rapport sur la gouvernance en Afrique, Commission économique pour l'Afrique – Nations Unies, 2005, p. 18.

<sup>784</sup> Equipe du système des Nations Unies en RCA, Bilan Commun de pays (CCA) ; La République Centrafricaine face aux défis de la Bonne Gouvernance et de la démocratie, Bangui, 2001, p. 7.

<sup>785</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.* p. 172.

<sup>786</sup> MEKONGO J-M., « Les retenues à la source dans le système fiscal du Cameroun », Thèse, Panthéon-Sorbonne, 2005.

<sup>787</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.* p. 173.

## C - De la norme fiscale

**430.** « *La fiscalité est perçue comme ces dispositions financières qui sont au service de l'économie, du bien-être social et du développement de la société*<sup>788</sup> ».

**431.** Toute l'importance de la fiscalité réside dans les instruments de politique économique qui impactent directement le développement et la politique de prélèvement fiscal<sup>789</sup>. Afin de révéler les faiblesses de l'instrument fiscal en Afrique centrale ainsi que son inefficacité dans la mobilisation des recettes fiscales, une analyse sur l'inadéquation des outils de prélèvement a montré que la politique fiscale mise en œuvre pour obtenir des ressources stables n'a pas atteint ses objectifs<sup>790</sup>. Selon Gérard Chambas, ces échecs sont dus aux mesures fiscales mises en place qui ont manqué d'efficacité car les insuffisances inhérentes au contrôle et au recouvrement de l'impôt sont une conséquence liée à l'organisation et aux moyens de l'administration fiscale<sup>791</sup>. L'on vient à se demander : quelles sont les difficultés d'ordres juridique et technique que peut rencontrer l'administration fiscale en Afrique centrale pour mener à bien ses missions ?

**432.** Sur le plan juridique, la mise en place de la norme en matière de collecte d'impôt est confrontée à des problèmes internes propre à l'administration. En effet, celle-ci peut se révéler être un frein au développement d'une fiscalité en cas d'inadaptation au contexte économique et social<sup>792</sup>. Cette inadaptation du système fiscal affecte l'impôt quant à son caractère contraignant et son rôle de développement économique qui est une problématique de la sécurité sociale, indispensable en matière fiscale<sup>793</sup>. Une norme fiscale instable peut également impacter le rendement de l'impôt du fait des nouvelles mesures mises en place dans le cadre de la loi de finance, ce qui susciterait une certaine insécurité chez les contribuables<sup>794</sup>. C'est ainsi que le professeur Michel Bouvier affirme : « Le droit fiscal traduit sous la forme pour laquelle c'est un droit complexe dont les règles sont souvent difficiles à interpréter, la complexité de ce droit n'ayant d'égale que la variété des situations qu'il doit appréhender. C'est ce qui explique aussi à la fois sa complexité et son instabilité, le législateur étant conduit à multiplier les dispositions

---

<sup>788</sup> III Colloque « *Fiscalité et Développement* », Paris, 1983, p. 9.

<sup>789</sup> CHAMBAS G., *op. cit.*, p. 7.

<sup>790</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 157.

<sup>791</sup> CHAMBAS G., *op. cit.*, p. 9.

<sup>792</sup> GASTELLU J.M., MOISSERON J.Y., POURCET G., in présentation de l'ouvrage « *fiscalité développement et mondialisation* », Paris, Maisonneuve et Larose, 1999, p. 11.

<sup>793</sup> BOUVIER M., « *La sécurité fiscale : une politique publique à part entière* », RFFP, Avril 2015 n°130, p. V.

<sup>794</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 158.

déroatoires et à modifier constamment les règles établies »<sup>795</sup>. L'objectif de ces modifications est la résultante des mouvements qui s'opèrent à l'échelle mondiale, qualifiées par certains auteurs d'« instabilité fiscale »<sup>796</sup>. Dans les pays d'Afrique centrale, les réformes fiscales sont souvent mises en place pour combler le vide existant sans résoudre le problème à sa source<sup>797</sup>, or celle-ci ne devrait être nécessaire que pour l'évolution de la fiscalité. C'est à raison donc que le professeur Bouvier affirmait : « la complexité fiscale n'a d'égale que la complexité politique, économique et sociale, et plus exactement qu'elle tend à lui correspondre trait pour trait »<sup>798</sup>. Ainsi donc, la norme fiscale qui prend en compte autant les aspects politique, économique que social<sup>799</sup> peut s'avérer complexe car elle est facteur de distorsion et d'inéquité, ce qui n'encourage pas à la formalisation des activités et donc engendre des comportements d'évitement de l'impôt<sup>800</sup>.

**433.** Sur le plan technique, l'inadaptation du système fiscal en Afrique centrale pourrait être relevée dans l'évaluation de l'assiette dans un pays qui recourt au système déclaratif de l'impôt. En effet, les impôts déclaratifs sont ceux dont l'assiette est établie au vu d'une déclaration du contribuable faisant état d'un revenu, d'un chiffre d'affaires ou d'éléments permettant l'évaluation de l'impôt<sup>801</sup>. Le régime déclaratif présente cependant des limites dans le contexte africain, et en Afrique centrale en particulier. Il s'appuie sur une logistique complexe que les administrations africaines ne peuvent assurer dès lors que les difficultés de liaison avec les contribuables visées sont nombreuses. Le support de ce régime, c'est-à-dire l'imprimé de déclaration soulève déjà de grandes difficultés, surtout pour les populations de l'arrière-pays qui sont souvent peu instruites ou qui n'ont pas de culture fiscale<sup>802</sup>. Souvent, l'administration fiscale pour satisfaire ses propres besoins en informations et aussi ceux d'autres administrations, essaie de collecter un grand nombre de renseignements au risque de décourager le contribuable. Une des conditions d'efficacité du régime déclaratif est que l'administration fiscale détecte rapidement les défaillants et les fraudes puisque le contribuable évalue lui-même son revenu ou fournit les bases de détermination de l'impôt. Or, à une exception près en Afrique centrale, l'expérience montre que les défaillants ne sont pas identifiés à l'aide d'une procédure

---

<sup>795</sup> BOUVIER M., *op. cit.*, p. V.

<sup>796</sup> BOUVIER M., *op. cit.*, p. V ; MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 159.

<sup>797</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 159.

<sup>798</sup> BOUVIER M., « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », LGDJ, 2005, p. 226.

<sup>799</sup> BAYOR B., « Fiscalité et développement au Togo », Thèse, Université de Nice, 1990, p. 5.

<sup>800</sup> VATE M., « Leçons d'économies politique », Economica, 8<sup>ème</sup> édition, 1999, p. 327.

<sup>801</sup> N'DAH M., *op. cit.*, p. 10.

<sup>802</sup> CHAMBAS G., *op. cit.*, p. 73.

fiable et que la probabilité d'une non-identification ou au moins d'une identification tardive élevée<sup>803</sup>.

Compte tenu du nombre élevé de défaillants ou de déclarations erronées, il serait nécessaire que l'administration puisse aisément redresser les déclarations minorées, relancer et taxer d'office. Le manque de liaisons, d'éléments de recoupement, les difficultés d'identification et de localisation des contribuables n'autorisent cette procédure que pour une minorité de redevables, qui précisément tend à satisfaire à ses obligations.

**434.** Pour les contribuables en marge de la légalité, la probabilité d'échapper à la taxation d'office est élevée. Le système déclaratif, surtout quand il est appliqué dans des conditions aussi peu favorables, présente l'inconvénient de mobiliser des moyens administratifs importants dans les tâches matérielles de collecte de déclarations, de confection des rôles des avertissements. Les services n'ont alors que peu de temps à consacrer à des opérations de redressements. Le contrôle et ses corollaires à savoir le redressement de déclarations minorées ou taxation d'office, qui devraient constituer une priorité des services fiscaux car ils sont garants de l'efficacité du système déclaratif, sont négligés. En fait ils débouchent souvent, en raison de leur mauvaise qualité, sur des contestations et sur l'accumulation des cotes irrécouvrables que les services du Trésor prennent en charge avec réticence<sup>804</sup>.

**435.** À l'inefficacité administrative, s'ajoutent à la fragilisation du système fiscal les mesures excessives d'incitations fiscales qui ne produisent pas toujours les effets escomptés.

## *§ 2. L'improductivité des exonérations fiscales*

**436.** La prolifération des exonérations fiscales en Afrique centrale constitue une des causes majeures du rétrécissement de son assiette fiscale. Elles émanent de mesures spécifiques en faveur d'opérations financées sous forme d'aide et encadrées par des franchises, des codes d'investissements ou encore des conventions<sup>805</sup>. Toutes ces exonérations qui concernent les différentes catégories d'impôts, constituent à la fois un symptôme du dysfonctionnement de la fiscalité et une cause majeure de l'inadaptation du système fiscal en Afrique centrale.

---

<sup>803</sup> CHAMBAS G., *op. cit.*, p. 73.

<sup>804</sup> *Ibidem*.

<sup>805</sup> *Idem*, p. 57.

**437.** Nous verrons pour ce faire les incitations fiscales qui sont octroyées avec excès dans ces pays (A), et ensuite l'impact négatif qu'elles ont sur leurs recettes fiscales (B).

## A - L'octroi excessif d'incitations fiscales

**438.** À l'instar des autres États, les pays d'Afrique centrale, notamment le Cameroun et le Gabon, se servent des exonérations fiscales comme outil d'incitation à l'investissement. Cela se traduit par des mesures dérogatoires conçues pour pallier les carences de marché<sup>806</sup>. Or l'application d'une règle fiscale doit se traduire concrètement par des recettes dans les caisses de l'État<sup>807</sup>. En pratique, il s'agit des recettes auxquelles l'État fait abstraction au moyen des dispositions dérogatoires aux principes de droit commun de la fiscalité<sup>808</sup>. Les dépenses fiscales peuvent être observées sous diverses formes. Il peut s'agir d'exonérations, abattements sur le revenu, allègements des taux d'imposition, crédits d'impôts, reports de paiement<sup>809</sup>. Prenons quelques cas de ces pays d'Afrique centrale, à savoir le Cameroun, le Gabon et la Centrafrique qui illustrent l'ampleur de ces excès dans la sous-région.

**439.** Au Cameroun, la pratique des exonérations fiscales est davantage courante dans le cadre des industries extractives. C'est le cas de la convention minière pour l'exploitation du fer de Mbalam signée le 29 novembre 2012 au palais des congrès de Yaoundé<sup>810</sup>. Selon une publication du centre régional africain pour le développement endogène et communautaire, le risque pris par les investisseurs est suffisamment grand, parfois pour un résultat qui n'est pas toujours concluant<sup>811</sup>. Ces exonérations concernent notamment l'exemption de payer toute sorte de droit de douane et taxe lors de la phase d'exploration et développement du projet. Cette exemption touche même les contractuels et les sous-traitants de l'opérateur minier principal.

---

<sup>806</sup> GUILLAUME H., « Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales », juin 2011, p. 40. Document en ligne : [www.wk-rh.fr/actualites/upload:Rapport-niches-fiscales.pdf](http://www.wk-rh.fr/actualites/upload:Rapport-niches-fiscales.pdf)

<sup>807</sup> VATE M., *op. cit.*, p. 327.

<sup>808</sup> JOUYET J-P, GIBERT B., MOUTIE P., « Les dépenses fiscales... tour d'horizon, RFFP, n° 18, 1987, pp. 21-28 ; BOUVIER M., « Les zones d'exception fiscale » RFFP, n° 63, 1998, pp. 3-4.

<sup>809</sup> Les dépenses fiscales sont des exceptions, des dérogations, des exemptions et exonérations que les pouvoirs publics appliquent afin de mener une bonne politique d'investissement. C'est la raison pour laquelle, elles sont appelées « dépenses fiscales », « subventions fiscales » ou « aides fiscales ». Elles sont présentées comme des dépenses fictives des administrations publiques, celles-ci, plutôt que de procéder à une aide, ou un transfert à caractère économique ou social (financé par l'impôt), peuvent décider de faire amoindrir le coût et de procéder à un cadeau fiscal.

<sup>810</sup> « Cameroun : Cam Iron SA versera 4000 milliards de FCFA à l'État sur 25 ans », sur le site de agence ecofin, disponible sur [www.agenceecofin.com](http://www.agenceecofin.com) (en ligne). Consulté le 04/05/2024.

<sup>811</sup> Le Centre Régional Africain pour le Développement Endogène et Communautaire, « Les exonérations fiscales dans le secteur extractif au Cameroun », Publish what you pay-coalition Cameroun, Août 2016, p. 31.

En effet, selon une étude réalisée par le Centre Régional Africain pour le Développement Endogène et Communautaire, la convention minière avec Cam Iron<sup>812</sup> qui est l'une des plus élaborées actuellement signée par le Cameroun mettait en évidence la largesse de l'État vis-à-vis des entreprises minières<sup>813</sup>. Cam Iron était ainsi exemptée d'un impôt sur le bénéfice de 25%, inférieur de 5 points de base, comparé au taux normal sur le bénéfice de droit commun de 30%. Au moment de la signature de la convention, cette dérogation représentait une minoration de 8,5 points de base ; une exonération totale de l'ensemble des retenues à la source effectuées sur des paiements faits à des personnes non-résidentes permanentes au Cameroun ; une retenue de seulement 5% pour les dividendes accordés aux actionnaires de l'entreprise contre un taux de droit commun de 15% ; une exemption de la Taxe sur la Valeur Ajoutée des biens achetés et des produits vendus, des droits d'enregistrements et des droits de patente<sup>814</sup>. De plus, la taxe sur les gains en capitaux<sup>815</sup>, les droits de douane<sup>816</sup>, le report de pertes et amortissement<sup>817</sup> ainsi que les taxes sur opérations<sup>818</sup> bénéficiaient également d'exemptions.

**440.** Quels problèmes soulèvent ces limites relatives au mauvais encadrement des politiques des exonérations fiscales dans ces pays ? Le principe d'égalité devant l'impôt et de la libre concurrence est fragilisé à travers ces exonérations mal encadrées car elles vont à l'encontre des principes économiques qui s'inscrivent dans une liberté commerciale<sup>819</sup>.

---

<sup>812</sup> CAM IRON SA (parfois écrit CamIron) est une société de minerai de fer qui exploite le permis d'exploration n° 92 (EP92) dans la province orientale du Cameroun, qui couvre une superficie de 783 kilomètres carrés. En 2005, Cam Iron a été constituée en République du Cameroun dans le but de développer les gisements de minerai de fer dans la région de Mbalam, identifiés par le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD) entre 1976 et 1984. Cam Iron est une filiale détenue à 90 % par Sundance Resources Limited. Les 10% restants sont détenus par des investisseurs nationaux par l'intermédiaire de la société privée Hold Co SA.

<sup>813</sup> Le Centre Régional Africain pour le Développement Endogène et Communautaire, *op. cit.* p. 35.

<sup>814</sup> *Ibidem*.

<sup>815</sup> Le Cameroun jusqu'à la loi des finances 2015, ne taxait pas les gains sur les cessions de capitaux effectuées par les opérateurs miniers. La question de la spéculation faite par les Juniors Minières n'était pas encore répandue. La plupart des conventions minières et pétrolières ayant été signées à cette période, presque toutes ne sont pas assujetties à cette imposition, alors que même les opérateurs Juniors Minières, ont continué de lever d'importants capitaux, soit directement, soit à travers leurs dirigeants.

<sup>816</sup> Alors que dans le secteur pétrolier offshore il est plus facile de comprendre que le matériel utilisé ne fasse pas l'objet de droits de douanes, dans la mesure où il n'arrive très souvent pas sur la terre ferme, la concession accordée dans le secteur de la mine solide est assez étonnante.

<sup>817</sup> Dans le cadre du code minier, comme du code gazier, il est prévu des reports de perte et un amortissement des dépenses exploratoires. Les deux techniques d'exonération peuvent être distinctes ou complémentaires selon les projets.

<sup>818</sup> La convention minière de Mbalam exempte aussi Cam Iron de toute taxe sur les transferts d'argent (0.5%) en zone CEMAC. Elle prévoit aussi que l'entreprise peut déduire de la base imposable, les frais alimentaires générés par les repas offerts à ses employés, sans que ces charges et quasi revenus pour les bénéficiaires, ne soient frappés d'impôt sur le revenu des personnes physiques, sans qu'on ne puisse savoir si cela est pris en considération dans le salaire ou pas.

<sup>819</sup> « Libre concurrence », sur le site de « info net », disponible sur <https://infonyet.fr> (en ligne). Consulté le 04/05/2024.



**441.** Le Gabon, à l'instar d'autres pays en développement, a consenti des mesures fiscales incitatives pour attirer les investissements étrangers et créer des emplois, encadrées par la Loi N°010/2011 portant réglementation des zones économiques à régime privilégié en république gabonaise. L'une des principales manifestations de cette stratégie de développement est la zone économique spéciale de Nkok<sup>820</sup> (GSEZ), issue d'un partenariat public privé entre l'entreprise Olam<sup>821</sup> international et l'État gabonais<sup>822</sup>. Symbole de la diversification annoncée, la ZES accueille désormais une soixantaine d'entreprises dans le domaine du bois et de l'agro-industrie. Néanmoins, la zone ne représente qu'une source négligeable de ressources fiscales pour l'État<sup>823</sup>. En effet, si la contribution en termes d'emplois et d'exportations est importante, les entreprises basées dans la ZES de Nkok bénéficient de mesures fiscales avantageuses. Parmi elles, une exonération de droit de douane et d'impôt sur les sociétés (IS) de dix ans, une exonération définitive de taxe foncière et de taxe sur les dividendes et une exonération de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 25 ans. Cette pratique des exonérations dépasse largement le seul cas de GSEZ<sup>824</sup>. Le Code Général des Impôts comprend ainsi 86 dispositions différentes relatives aux incitations fiscales.

**442.** En plus du CGI, il existe 11 dispositions pour les catégories douanières particulières, 26 dispositions pour les dépenses liées à l'IS et 22 dispositions pour les dépenses liées à la TVA. Plusieurs lois prévoient des incitations fiscales pour le logement, le tourisme, l'agriculture, la pêche, les PME et les nouvelles entreprises. À titre d'exemple, les sous-traitants pétroliers bénéficient d'un taux d'imposition spécial de 5,25 % de leurs Chiffres d'Affaires<sup>825</sup>. De même, les bénéfices des sociétés pétrolières et gazières sont exonérés de l'IS pendant la phase d'exploitation et bénéficient d'une exonération supplémentaire de cinq ans pendant la phase d'exploitation. Les PME sont quant à elles exonérées d'IS pendant cinq ans. Ainsi, le taux légal de l'IS au Gabon est de 30 %, rares sont les entreprises à y être assujetties.

---

<sup>820</sup> La Zone économique à régime privilégié de Nkok, en abrégé ZERP de Nkok, est une zone économique spéciale du Gabon située dans le département du Komo-Mondah, près de la ville de Ntoun, à 27 km de Libreville. Sa superficie de 1 390 hectares est divisée en trois zones : industrielle, commerciale et résidentielle. Elle est issue d'un partenariat public privé entre l'État gabonais et l'entreprise singapourienne Olam International à travers la constitution d'une entreprise privée d'économie mixte de droit gabonais.

<sup>821</sup> Olam International est une entreprise singapourienne de négoce et de courtage de denrées alimentaires. Son siège est situé à Singapour, le groupe est contrôlé par le fonds souverain singapourien Temasek Holdings. Ses activités s'étendent sur les cinq continents, et particulièrement en Afrique. Il est notamment très présent dans le cacao, le café, le coton et l'huile de palme

<sup>822</sup> Loi N°010/2011 Portant réglementation des zones économiques à régime privilégié en république gabonaise.

<sup>823</sup> GRANDJOUAN P., « *La lettre d'Afrique centrale* », Publications des services économiques, n° 16-mars 2020, p. 15.

<sup>824</sup> *Ibidem*.

<sup>825</sup> GRANDJOUAN P., *op. cit.*, p. 15.

**443.** En Centrafrique, prenons le cas d'une société sucrière<sup>826</sup> qui a signé un protocole d'accord pour la production du sucre dans le pays avec le gouvernement. En effet, l'article 2 dudit Protocole accordait à la société une exonération totale de l'impôt sur les bénéfices et un taux réduit de 5 % des droits de douane sur les importations pour 5 ans. À l'échéance de ce Protocole le gouvernement a reconduit les mêmes avantages fiscaux et douaniers de même durée<sup>827</sup>. Il va sans dire que les avantages octroyés par le gouvernement centrafricain étaient excessifs et *ad vitam aeternam*. De même, pour le cas de la société AFRICARD.CO.RCA SA<sup>828</sup>, qui exerçait dans la fabrication des passeports biométriques dans le pays, le gouvernement avait permis l'exemption qui suit : « l'Autorité s'engage par ailleurs à exempter le concessionnaire de tout impôts et taxes prévalant et en vigueur durant toute la période de la concession. Cette disposition inclut à titre énonciatif et non limitatif, les taxes et impôts suivants : impôt sur le revenu, impôt sur le capital, impôt sur la distribution de dividendes, taxes à l'importation, taxe sur les salaires, taxe sur la valeur ajoutée... »<sup>829</sup>. À la lecture de cette disposition la société exerçait ses activités pendant 10 années tout en étant exonérée d'impôts. Face à ces démarches et à l'absence d'une gestion contrôlée, Mbounou-ngopo Mathurin qualifie ces exonérations fiscales en Centrafrique d'inefficace et contre-productive<sup>830</sup>. Pour lui, l'efficacité des mesures dépend essentiellement de la qualité de l'évaluation de coût des dépenses fiscales.

**444.** C'est au vu de ces actions inéquitables que dans le cadre de la réunion des ministres des Finances de la zone franc, les représentants de l'État français, de la Banque des États d'Afrique centrale (BEAC) et le président du comité ministériel de l'Union monétaire d'Afrique centrale (UMAC) se sont prononcés sans nuance en faveur de la suppression des exonérations fiscales au sein de la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC) pour accroître significativement les ressources intérieures des États membres<sup>831</sup>. En effet, les dirigeants de ces institutions se sont alignés sur la position du FMI selon laquelle la suppression des exonérations et avantages fiscaux accordés à certaines entreprises au Cameroun, en Centrafrique, au Gabon, en Guinée équatoriale et au Tchad

<sup>826</sup> Le premier protocole d'Accord signé entre le gouvernement et la société SUCAF-RCA date de septembre 2003.

<sup>827</sup> Protocole d'Accord révisé signé entre le gouvernement et la société SUCAF-RCA, 2008.

<sup>828</sup> Accord du 6 Août 2009 relatif à l'établissement d'un système électronique conforme aux normes internationales.

<sup>829</sup> Accord de siège signé entre le gouvernement de la RCA et la Banque sahélo-saharienne pour l'investissement et le commerce (BSIC), le 08 mai 2006 et la Banque Populaire Maroco-centrafricaine

<sup>830</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.* p. 182.

<sup>831</sup> MOUISSI M., « *Suppression des exonérations fiscales en Afrique : pourquoi la France, le FMI et la BEAC se trompent* », Les tribunes de l'Hétairie, n° 22, 30 novembre 2018.

permettrait d'accroître mécaniquement les recettes publiques en général et les recettes non pétrolières en particulier.

**445.** Mais suffit-il de supprimer les avantages fiscaux en Afrique centrale pour que ces pays retrouvent une stabilité économique ? Mays Mouissi nous répond avec raison que « *supprimer les exonérations fiscales et tout ira bien* » n'est pas une idée juste car cela aurait des conséquences négatives sur l'activité des entreprises bénéficiaires des exonérations (notamment les emplois), sans pour autant garantir une meilleure collecte fiscale en raison de la contraction de l'activité économique et sur l'attrait des investisseurs dans l'espace régional CEMAC<sup>832</sup>. Il se réfère à d'autres États tels que la France qui, selon lui, a compris que les exonérations fiscales sont un outil de politique économique qu'il ne faut pas supprimer mais plutôt encadrer de façon stricte<sup>833</sup>.

**446.** Les exonérations fiscales étant excessives et non encadrées en Afrique centrale, ne restent pas sans conséquences pour les pays de la sous-région. Bien que ces dépenses fiscales ne soient pas faciles à évaluer, nous verrons que les pertes estimées ne sont pas moindres.

## B - Une diminution considérable de recettes fiscales

**447.** Il va sans dire que les objectifs escomptés des exonérations fiscales ne sont pas souvent au rendez-vous, mais bien plus, cela conduit souvent à des pertes pour l'administration fiscale. Nous avons fait un état de lieux de ces pertes fiscales sur quelques pays d'Afrique centrale.

**448.** En effet, le Cameroun s'est engagé dans un processus d'évaluation de la dépense fiscale. Publiée en 2016, la première édition portait sur les dépenses fiscales en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) de l'exercice 2015 estimée à 155.8 Mds FCFA, soit 0.9 % du PIB. Depuis l'édition 2017, l'analyse intègre en plus de la TVA, les droits d'accises et les droits de douane pour un montant total estimé à 451.6 Mds de FCFA, soit 2.5 % du PIB et 19.5 % des recettes non pétrolières. L'édition 2018 quant à elle intègre en plus des droits indirects cités ci-dessus, les droits directs (IS, IRPP, et les droits d'enregistrement) pour des dépenses estimées à 605 Mds FCFA, soit 3.1 % du PIB et 24 % des recettes fiscales non pétrolières<sup>834</sup>. Les mesures

---

<sup>832</sup> MOUISSI M., *op. cit.*, n° 22, 30 novembre 2018.

<sup>833</sup> *Ibidem*.

<sup>834</sup> GRANDJOUAN P., *op. cit.*, p. 8.

recensées se présentent sous forme d'exonérations totales ou partielles, temporaires ou définitives, d'abattements, de déductions et de franchises. La TVA est de loin l'impôt qui présente le plus de mesures dérogatoires (307 sur 405) et par conséquent, celui qui génère le plus de dépenses fiscales (58 % de la dépense fiscale à 316.8 Mds FCFA en 2018)<sup>835</sup>. Les droits de douane qui ne présentent que quelques mesures dérogatoires (moins que l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu des personnes physiques) sont constitutives cependant d'une part importante de dépenses fiscales qui se situe à 27.6 %, deuxième derrière celle correspondant à la TVA. La part de la dépense fiscale générée par les dérogations sur les droits d'accises se place en troisième position à 5.4 %<sup>836</sup>. Les autres postes génèrent des dépenses fiscales d'une proposition marginale. C'est ce que nous constatons dans les tableaux illustratifs ci-dessous :

---

<sup>835</sup> Le champ de l'évaluation a été progressivement élargi, ce qui explique la forte augmentation constatée entre 2015 et 2016.

<sup>836</sup> GRANDJOUAN P., *op. cit.*, p. 8.

*Tableau 32 : Graphique de répartition des dépenses fiscales par type d'impôt (Mds FCFA)*

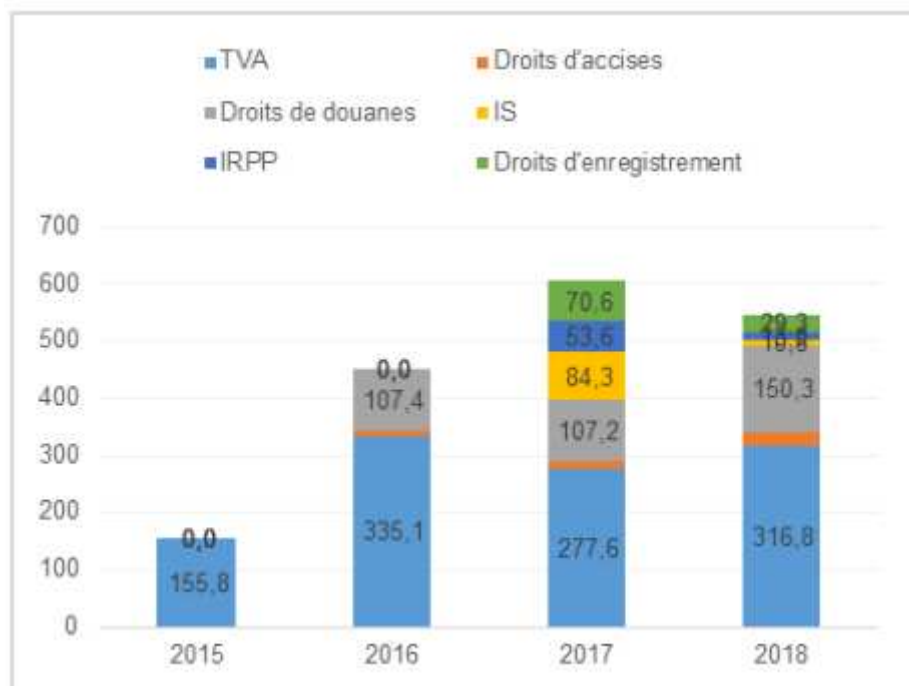
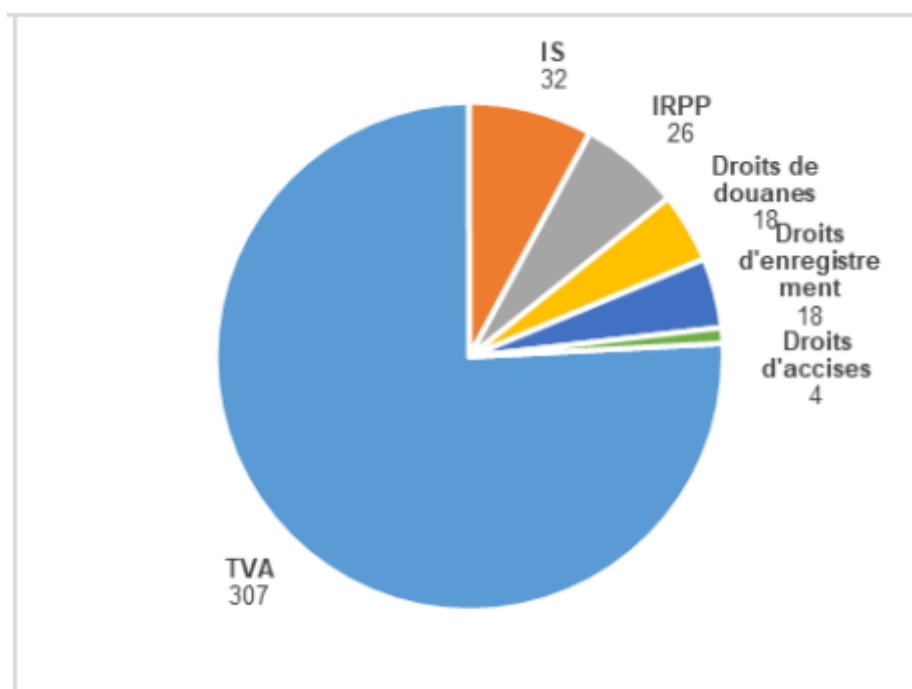


*Tableau 20 : Graphique de répartition des mesures de dépenses fiscales d'impôt en 2018*



*Source : Ministère des Finances*

**449.** Ainsi donc, sur les 405 mesures identifiées, 358 ont fait l'objet d'une évaluation de la part de la Direction Générale des Impôts en 2018. Sur cette base partielle, le montant globale

de la dépense fiscale évaluée s'élève à 545.1 Mds FCFA, soit une baisse de 10 % par rapport à l'estimation de 2017. Cependant, les trois principaux impôts (TVA, droits d'accises et droits de douanes) génèrent une dépense fiscale en hausse sensible pour atteindre 492.2 Mds FCFA, soit presque 100 Mds FCFA de plus qu'en 2017, représentant 17.4 % des recettes fiscales non pétrolières, contre 15.7 % l'année précédente<sup>837</sup>. Cette évolution ne permet donc qu'une contribution modeste à l'objectif de mobilisation des recettes non-pétrolières, et elle résulte d'un double mouvement qui entraîne une concentration supplémentaire de la charge fiscale sur un petit nombre de contribuables. La dépense fiscale qui porte sur les trois autres impôts est en baisse. Une baisse importante sur l'impôt sur les sociétés (-87,2 %), l'impôt sur le revenu des personnes physiques (-75,7 %) et dans une proportion moindre pour les droits d'enregistrement (-58,5 %) qui pourrait trouver sa justification dans la réalisation de plusieurs faits. Premièrement, le périmètre des mesures dérogatoires qui ont fait l'objet d'une évaluation n'est pas exhaustif<sup>838</sup>. Ensuite, l'arrivée à l'échéance des dispositions de certaines mesures dérogatoires telles que celles octroyées à partir de 2013 par la loi sur l'incitation à l'investissement privé. Enfin, la suppression de certaines mesures dérogatoires telles que les taux réduits sur le droit de sortie de certains produits (gomme arabique, huile de palme, bois, etc.)<sup>839</sup>.

**450.** La Centrafrique, du fait que les mesures d'incitations à l'investissement sont contre-productives, difficiles à administrer et à contrôler<sup>840</sup>, a instauré l'opération de « charme » vis-à-vis des investisseurs internationaux. Cette opération a eu un résultat insignifiant, occasionnant de ce fait un manque à gagner énormes pour les caisses de l'État<sup>841</sup>. En raison des anomalies qu'ils occasionnent, les systèmes de prise en charge comptable rendent plus difficile le suivi des recettes de l'État. Pour l'année 2007, les exonérations ont représenté un manque à gagner de 11.6 Mds FCFA<sup>842</sup>. Le coût fiscal des exonérations tel qu'évalué par les impôts et la douane s'est élevé à 11.857 Mds FCFA en 2008, contre 8.238 Mds FCFA pour l'année 2009<sup>843</sup>. Ce chiffre est resté stable en 2010, 2011 pour connaître une hausse à 12.648 Mds FCFA en 2012. À partir de 2014, le manque à gagner du fait des exonérations s'est élevé à 32.9 Mds FCFA. Il a connu une croissance accélérée en 2015 pour atteindre 70 Mds FCFA. Après une baisse

<sup>837</sup> GRANDJOUAN P., *op. cit.*, p. 9.

<sup>838</sup> Voir *supra* : 358 mesures sur 405 ont été évaluées.

<sup>839</sup> GRANDJOUAN P., *op. cit.*, p. 9.

<sup>840</sup> CHAMBAS G., *op. cit.*, p. 110.

<sup>841</sup> MBOUNOU-NGOPO M., *op. cit.* p. 184.

<sup>842</sup> Statistiques fournies par le Comité International chargé des Exonérations Fiscales et Douanières (CICEFD).

<sup>843</sup> *Idem*.

significative en 2016 à 39.1 Mds FCFA, la manque à gagner a connu une hausse en 2017 pour atteindre 50.1 Mds FCFA<sup>844</sup>. Nous le voyons dans le tableau illustratif ci-dessous réalisé par Mbounou-ngopo Mathurin dans son étude sur l'impact des exonérations fiscales en Centrafrique :

*Tableau 33 : Evolution des dépenses fiscales (FCFA)*

|                        | 2000       | 2007        | 2008        | 2009       | 2010       | 2011       | 2012        | 2014        | 2015        | 2016        | 2017        |
|------------------------|------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Manque à gagner</b> | <b>4,8</b> | <b>16,6</b> | <b>11,8</b> | <b>8,2</b> | <b>8,9</b> | <b>8,2</b> | <b>12,6</b> | <b>32,9</b> | <b>70,0</b> | <b>39,1</b> | <b>50,1</b> |
| <b>Impôt</b>           | 1,0        | 4,0         | 3,2         | 2,5        | 2,1        | 1,7        | 3,2         | 1,3         | 2,1         | 2,8         | 0,8         |
| <b>Douane</b>          | 3,8        | 12,6        | 8,6         | 5,7        | 6,8        | 6,5        | 9,4         | 31,6        | 67,9        | 36,3        | 49,2        |

*Source : Tableau réalisé par l'auteur et statistiques administrations financières.*

**451.** Ainsi donc, les incitations et le traitement préférentiel de types spécifiques d'investissement se généralisent de plus en plus en Afrique subsaharienne. En 1980, environ 40 % des États à faible revenu d'Afrique subsaharienne offraient des trêves fiscales, alors qu'en 2005 le pourcentage était de 80 %<sup>845</sup>. Les gouvernements africains font la promotion d'un climat favorable à l'entreprise et à l'investissement une de leurs priorités. Les avantages fiscaux ont des impacts bien positifs que négatifs sur les finances des États. Les allègements fiscaux prônés par les politiques des pays d'Afrique centrale visent à stimuler l'auto-emploi et à accroître les investissements directs étrangers ou nationaux. S'acquitter de sa dette fiscale constitue un casse-tête pour les contribuables africains et encore plus pour tout type d'entrepreneur. Ces méthodes sont des mesures qui n'augmentent pas les recettes fiscales à court terme, mais demeurent importantes pour la légitimité et le renforcement du système fiscal<sup>846</sup>. Par le biais de l'investissement, l'efficacité du système fiscal et la croissance économique peuvent être atteintes. L'investissement est conçu comme un placement de capitaux en vue de la création de richesse. Il ne fait pas de doute que son effectivité est liée à un flux important de capitaux, qui serait forcément le bienvenu dans tout État sous-développé.

Lorsque des États entrent en concurrence pour attirer les investisseurs, ils peuvent collectivement se faire du tort. En effet, les trêves fiscales sont des exonérations temporaires des impôts sur les sociétés et des impôts directs. Elles sont considérées par beaucoup comme une forme d'incitation à l'investissement qui peut être mal conçue et expose de ce fait le

<sup>844</sup> MBOUNOU-NGOPO M., *op. cit.* p. 184.

<sup>845</sup> AGUEMON W., *op. cit.*, p. 251.

<sup>846</sup> *Ibidem*.

système fiscal à des dangers considérables<sup>847</sup>. Des concessions fiscales énormes érodent les recettes de l'État qui représentent une part importante de recettes publiques, nécessaires pour faire face aux besoins croissants des populations. Ces manquements observés qui fragilisent le système fiscal étudié nous conduisent à proposer des solutions visant à améliorer son cadre administratif et de contrôle.

---

<sup>847</sup> AGUEMON W., *op. cit.*, p. 251.



## ***Section 2. Une nécessaire amélioration du cadre administratif et de contrôle***

**452.** Les systèmes fiscaux des pays d'Afrique centrale ont connu bien de réformes<sup>848</sup> autant sur la politique fiscale que sur les modes d'administration. Comme toutes réformes, celle-ci ont été mises en place dans un but d'amélioration, notamment de rendement de l'impôt<sup>849</sup>.

**453.** Malgré ces initiatives, le rendement de l'impôt n'a pas atteint l'objectif recherché, or le renforcement de la mobilisation fiscale reste indispensable pour le développement de la région d'Afrique centrale.

Ainsi, l'accent doit être davantage mis sur l'efficacité administrative, qui est un préalable au meilleur rendement fiscal (**Paragraphe 1**), ainsi que sur le renforcement du contrôle fiscal qui garantit une sécurisation des recettes (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. De l'efficacité administrative***

**454.** L'efficacité administrative contribue à renforcer la performance des services rendus. Dans le cadre de l'administration fiscale, l'efficacité dans la gestion de l'administration est le moyen par lequel les ressources humaines du fisc contribuent à renforcer le niveau des recettes et réduire les distorsions<sup>850</sup>.

Cette notion d'efficacité passe par une amélioration de gestion dans les ressources humaines (**A**), par un raffermissement des capacités de gestion fiscale (**B**), et aussi par des mesures incitatives à l'endroit des agents du fisc, qui contribueraient à lutter contre la corruption au sein de ces services (**C**).

---

<sup>848</sup> MEHL L., « *Les enjeux du développement dans les finances publiques* », Revue française des finances publiques, 2002, p. 81.

<sup>849</sup> RAMBOURG M., « *L'échec des réformes en Afrique : Le cas des pays francophones au sud du Sahara* », Revue française d'administration publique, juillet-septembre 1998, p. 87.

<sup>850</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 369.

## A - Une amélioration de la gestion des ressources humaines

455. Le renforcement des capacités humaines du secteur public est imposé par la croissance économique et la mobilisation des ressources publiques pour le financement du développement. L'efficacité, la compétence, la responsabilité dans l'action et la transparence des opérations sont les principes des institutions performantes pour le processus de développement. L'élément principal d'une administration fiscale reste ses ressources humaines. En fait, sa compétence dépend de la qualité du personnel qui la constitue et l'anime<sup>851</sup>. Leur capacité individuelle et collective permet de mieux répondre aux besoins et contraintes des usagers et à faire progresser ces administrations vers plus d'efficacité et de modernité. En effet, les dirigeants des administrations publiques font face à des contraintes importantes comme la mise en place de réformes ou de changements organisationnels.

Valoriser les ressources humaines c'est contribuer à la consolidation des capacités individuelles ou institutionnelles dans le but d'assurer le développement économique et social d'un pays. Ainsi donc, pour toutes les administrations publiques, la gestion des ressources humaines est indispensable et d'un intérêt majeur. Ceci, dans la mesure où cette qualité du capital humain qui compose l'administration est devenue l'élément essentiel pour garantir le dynamisme et la compétitivité de l'économie. Le personnel, avec des niveaux plus élevés de formation professionnelle, développe des habilités et des compétences plus intéressantes. La valorisation des ressources humaines se révèle davantage comme étant une exigence managériale car le rôle qu'elles jouent dans les administrations publiques a été reconnu par l'Assemblée générale des Nations Unies dès 1996, et l'OCDE a indiqué, d'après une étude par pays, qu'une gestion plus efficace du personnel provoque une amélioration de l'efficacité et de l'efficience de ces administrations<sup>852</sup>. La banque mondiale a indiqué quant à elle « qu'il soit chargé d'élaborer des politiques, de fournir des services ou d'administrer des contrats, un personnel compétent et motivé est la cheville ouvrière d'un État efficace »<sup>853</sup>.

---

<sup>851</sup> Le personnel des Administrations financières est géré à l'instar du personnel des autres administrations par les dispositions du Statut Général de la Fonction Publique camerounaise et gabonaise. Ce statut fixe les droits, les obligations, les modes de recrutement, d'avancement et de sanctions des fonctionnaires. Il est le document de référence de gestion du personnel de l'État. La mise en œuvre de la politique de gestion des Ressources Humaines constitue indiscutablement une des conditions *sine qua non* du redressement institutionnel nécessaire à une saine gestion des services des Administrations financières locales.

<sup>852</sup> NGANDA D. P., « *La fiscalité comme instrument de politique économique et sociale en République Centrafricaine* », Mémoire de Master 2, Université de Douala, 2012, p. 75.

<sup>853</sup> NGANDA D. P., *op. cit.*, p. 75.

**456.** Les pouvoirs publics camerounais et gabonais, saisis par la volonté de modernisation et d'efficacité de leurs systèmes fiscaux, devraient être conduits à affirmer de nouvelles valeurs pour les administrations fiscales que sont l'efficacité, la transparence, la simplification, la qualité, l'équité et aussi la culture tant pour la rentrée des recettes fiscales que pour la qualité du service rendu au citoyen.

**457.** Cependant, la question de la gestion du personnel est limitée par l'administration à l'application exclusive des règlements sans trop se préoccuper d'un réel développement des ressources humaines du fait de l'importance attachée au statut du fonctionnaire<sup>854</sup>.

**458.** D'importantes réformes ont vu le jour au cours de ces dernières décennies au sein ces administrations publiques avec des objectifs souvent très proches tels qu'assurer plus efficacement la rentrée des recettes fiscales, simplifier les procédures ou offrir un meilleur service aux citoyens. En d'autres mots, il s'agit de rendre l'administration fiscale plus moderne et efficace car dans une société en pleine évolution, un personnel qualifié et rigoureux est indispensable pour permettre à l'État de jouer son rôle. Pour rendre les administrations plus efficaces, il va falloir établir un management des ressources humaines qui soit le plus performant possible. Une variété de réformes ont été engagées dans ce sens dans le but d'appréhender au mieux les politiques publiques, d'assouplir les procédures, d'offrir aux citoyens des services mieux adaptés à leurs besoins. En substance, rendre l'administration plus efficace<sup>855</sup>. C'est ainsi, qu'afin de moderniser les systèmes fiscaux des États étudiés, plusieurs réformes ont été prises pour améliorer la qualité des services rendus à l'utilisateur et de mobiliser les ressources suffisantes et nécessaires au financement des dépenses publiques. En effet, les administrations fiscales au Cameroun et Gabon doivent placer la gestion des ressources humaines au cœur de leurs objectifs stratégiques car cela constitue une opportunité de progrès. L'avancée de la gestion par la performance appelle un renouvellement d'approche en termes de constitution et d'utilisation des ressources humaines.

**459.** La formation permanente et la formation continue devront connaître une revalorisation dans l'ensemble des corps de métiers, en plus des transformations en profondeur

---

<sup>854</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 369.

<sup>855</sup> WAINTTROP F., CHOL C., COUE B., DELEPLACE M-T., MARECHAL M., « *Performance, l'ère des RH* », Perspective Gestions Publiques, n°17-Janvier 2006, p. 2.

en matière d'enseignement des disciplines liées au finances publiques<sup>856</sup>. Ainsi, confrontés au quotidien à des exigences d'adaptation de leurs techniques de gestion, les cadres des administrations financières seront conduits à établir des programmes de recyclage conformes et précis en lien avec les enjeux et les grandes orientations stratégiques. Il est donc urgent que les écoles de formation pensent à une révision du contenu des programmes dans le sens d'une plus grande professionnalisation<sup>857</sup> des enseignements ainsi qu'une certaine ouverture vers l'innovation managériale.

Dans cette perspective, la qualité du service public et l'amélioration des performances individuelles et collectives des administrations fiscales camerounaises et gabonaises se révèlent être conditionnées par la formation professionnelle. Il est primordial pour les différentes administrations d'instaurer une démarche de formation qui intègre la définition d'une stratégie cohérente de formation, la mise en place d'un dispositif de formation structurée, efficace et adaptée ainsi que l'implication de tous les acteurs de la chaîne de formation. Dans un but d'accompagner au mieux la démarche de gestion par la performance, une gestion proprement dite des ressources humaines ainsi que de nouveaux axes stratégiques devront être explorés. Un aménagement du cadre de gestion du personnel dans le sens d'une plus grande flexibilité devrait être convenu de même que le développement de la rémunération pourrait connaître un essor afin de consolider la gestion vers les résultats. Il reste que « le système de bonus ne joue pas sur l'augmentation de salaire, mais constitue une vraie prime, dont le maintien et le niveau ne sont nullement garantis l'année suivante »<sup>858</sup>.

**460.** Aux améliorations de gestion dans les ressources humaines s'ajoute le raffermissement des capacités de la gestion fiscale pour renforcer l'efficacité des services fiscaux en Afrique centrale.

---

<sup>856</sup> « La première orientation prioritaire est de renforcer la place des finances publiques au sein de l'université. Les finances publiques doivent devenir une discipline carrefour, avec une vision intégrée de l'approche juridique, financière, comptable, économique et managériale, traitant à la fois des aspects recettes et dépenses ». BARILARI A., « *Les finances publiques dans la société d'aujourd'hui* », in Finances publiques : scénarios pour demain, N° 87, Septembre 2004, LGDJ.

<sup>857</sup> La professionnalisation est une orientation essentielle pour accroître l'efficacité des administrations financières. Elle implique un recrutement et une formation initiale et continue. Les métiers des administrations fiscales ne peuvent s'assimiler à ceux de l'administration générale. La réglementation spécifique, la nécessité d'une formation comptable font que des écoles ou des cycles spécialisés sont indispensables.

<sup>858</sup> GUILLAUME H., DUREAU G., SILVENT F., « *Gestion Publique, l'État et la performance* », Presses de sciences po et Dalloz, Paris 2003.

## B - Un raffermissement des capacités de gestion fiscale

**461.** Les autorités publiques et les partenaires au développement ont toujours été préoccupés par le dysfonctionnement des administrations des pays d'Afrique centrale ainsi que des contre-performances des entreprises publiques, car il est difficile d'entreprendre un développement harmonieux sans ôter ces obstacles<sup>859</sup>. Pour ce faire, l'alternative crédible susceptible de corriger les errements du passé est la gestion des finances publiques, dans la logique de la performance. À cet effet, pour une mobilisation efficace de recettes fiscales, la culture de la performance doit devenir un aiguillon au sein des États étudiés. Ainsi, le renforcement des capacités administratives suppose de réaliser deux conditions. D'une part, un recrutement de qualité dans les administrations fiscales à tous les niveaux, accompagné d'un programme de formation permanente. Le pôle régional de formation des régies financières d'Afrique centrale basé à Libreville assure déjà une telle formation ; d'autre part, un meilleur déploiement des effectifs de l'administration fiscale et douanière à l'intérieur du pays pour opérer des contrôles plus systématiques auprès des acteurs économiques.

**462.** La mobilisation de ressources propres destinées au financement du développement et le renforcement des capacités des administrations fiscales étant indispensables, cinq grands principes caractérisent donc un système fiscal efficace. Il s'agit de la simplicité administrative, la flexibilité, l'équité, la transparence et l'efficacité. Ces principes sont les critères d'évaluation d'un système fiscal performant<sup>860</sup>. Le renforcement structurel des administrations fiscales de nos pays peut être un facteur décisif de l'efficacité opérationnelle. C'est à raison que Gabriel Ardant affirme : « le système fiscal le mieux conçu ne vaut que par l'administration qui le met en œuvre »<sup>861</sup>. Cette citation devenue célèbre met l'accent sur un aspect essentiel des problèmes fiscaux des pays en développement. Pour être productif, l'impôt fait appel à un minimum d'efficacité dans la liquidation et le recouvrement. Pour y parvenir, une organisation administrative et comptable suffisante est nécessaire à un contrôle sérieux de la matière imposable et au paiement intégral de la cotisation due<sup>862</sup>. En d'autres mots, une administration fiscale peu performante serait une cause d'échec d'une politique fiscale même correctement conçue<sup>863</sup>.

---

<sup>859</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 385.

<sup>860</sup> STIGLITZ J. E., WALSH C. E., « *Principes d'économie moderne* », 2<sup>ème</sup> éd. De Boeck, 2004, p. 357.

<sup>861</sup> ARDANT G., « *Histoire de l'impôt* », Fayard, 1971, p. 858.

<sup>862</sup> DUFOUR J. « La fiscalité du développement » *Annales africaines*, 1959, p. 112.

<sup>863</sup> MBOUNOU-NGOPO M. *op. cit.*, p. 386.

**463.** Ainsi donc, pour parvenir à une efficacité du fisc, des administrations fiscales semi-autonomes pourraient être pensées et instaurées dans les pays d'Afrique centrale. Il s'agirait donc de structures administratives de la Direction Générale des Impôts qui permettraient de répartir efficacement les tâches du fisc et ainsi recouvrir un maximum de recettes. En effet, dans une recherche récente faite par Alain Diangi<sup>864</sup>, il en ressort que la création d'administrations de recettes semi-autonomes dans la région des grands lacs africains répondrait 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. C'est dans cette même perspective que Von Haldenwang et al. nous conseillent de tenir compte d'un certain nombre de caractéristiques d'administrations de recettes semi-autonomes dans les analyses, qui pourraient promouvoir une meilleure mobilisation des recettes fiscales.<sup>865</sup> Il s'agit de l'autonomie en termes de dotation en personnel et de développement des ressources humaines qui devrait conduire à la sélection d'un personnel mieux qualifié et mieux rémunéré. Également d'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. Il s'agit enfin d'un mécanisme de financement permettant aux administrations de recettes semi-autonomes de retenir un pourcentage des fonds collectés pour se financer (modèle de commission) et les inciter davantage à percevoir des recettes.

**464.** Les administrations de recettes semi-autonomes ont déjà fait leurs preuves dans plusieurs pays de la région des grands lacs africains, notamment au Rwanda, au Burundi<sup>866</sup>, en Tanzanie<sup>867</sup> et en Ouganda<sup>868</sup>. 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. Nous prendrons le cas le cas du Rwanda qui a mis en place un système d'administration

---

<sup>864</sup> DIANGI A. B., « *Transparence fiscale et intégration régionale. Exemple de la région des Grands Lacs Africains* », thèse de doctorat, Toulouse, 2024, p. 181 et ss.

<sup>865</sup> 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.

<sup>866</sup> 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).

<sup>867</sup> Le système d'administration fiscale semi-autonome en Tanzanie est connu sous le nom de Tanzania Revenue Authority (TRA)<sup>867</sup>, et il a été créé en 1995 pour remplacer l'ancien système centralisé.

<sup>868</sup> 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 fiscale<sup>868</sup>.

fiscale semi-autonome pour améliorer la collecte des recettes fiscales et la gestion des ressources financières du gouvernement. Pour cet État, ce système d'administration semi-autonome se caractérise 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. Ce système est géré par la Rwanda Revenue Authority (RRA)<sup>869</sup>. En effet, 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 fiscale, de la gestion des remboursements fiscaux et de la lutte contre la fraude fiscale<sup>870</sup>. 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 années<sup>871</sup>. 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. 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 RRA<sup>872</sup>.

**465.** Si les administrations fiscales semi-autonomes ont fait leurs preuves dans ces pays de la région des Grands Lacs Africains, elles pourraient être expérimentées en Afrique centrale, notamment au Cameroun et au Gabon, et permettraient au fisc de mieux s'organiser et accroître les recettes fiscales. Comme nous l'avons relevé plus haut, les services administratifs des pays d'Afrique centrale manquent de personnels qualifiés<sup>873</sup>. En mettant en places ces structures, la Direction Générale des Impôts agira efficacement dans le sens où elle pourra s'intéresser aux questions de politique, de réglementation, d'application de la loi fiscale, de l'évaluation fiscale, de la gestion des remboursements fiscaux, etc. Les administrations semi-autonomes quant à

---

<sup>869</sup> "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.

<sup>870</sup> "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.

<sup>871</sup> *Ibidem*.

<sup>872</sup> "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.

<sup>873</sup> Voir *supra*.

elles, se chargeraient du recouvrement efficacement des impôts, de la collecte ou du recensement des contribuables.

**466.** 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 gestion<sup>874</sup>.

**467.** Toutefois, au-delà de la théorie, il est important d'évaluer les résultats concrets de ces administrations semi-autonomes. Selon les études disponibles<sup>875</sup>, 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 2008/2009 à plus de 15 000 milliards de shillings tanzaniens en 2019/2020<sup>876</sup>.

**468.** Enfin, les nouvelles techniques ou méthodes de travail ne peuvent être mises en œuvre que par le renforcement des capacités des administrations fiscales, nécessaire à toute réforme fiscale<sup>877</sup>. La préoccupation de l'amélioration et de l'efficacité<sup>878</sup> des politiques publiques n'est pas nouvelle, d'où leur récurrente évaluation<sup>879</sup>. La culture de l'évaluation doit se répandre dans les administrations fiscales du Cameroun et du Gabon en raison des impératifs de performances auxquelles elles sont soumises. L'exigence d'évaluation vient du souci de rendre compte qui doit animer toute personne en charge de la mobilisation ainsi que la gestion

---

<sup>874</sup> *Régulation et efficacité des services publics en Afrique. L'exemple des administrations fiscales*, Laurent et Grégoire Rota-Graziosi, *Revue d'économie du développement*, 2015.

<sup>875</sup> *Les administrations fiscales semi-autonomes en Afrique : bilan et perspectives*, Philippe Hugon, *Les cahiers d'Afrique de l'Est*, 201.

<sup>876</sup> GUILLAUMONT P., La Tanzanie face au défi de la mobilisation des recettes fiscales, *Revue Tiers Monde*, Persée, 2018.

<sup>877</sup> ABESSOLO S., *op. cit.*, p. 10.

<sup>878</sup> L'efficacité, comme efficience, s'apprécie toujours par rapport à un but. Comme on l'a dit, l'efficacité est la propriété de ce qui atteint son but, tandis que l'efficience est la propriété de ce qui atteint son but au moindre coût. Efficacité et efficience ne doivent donc pas être confondues. Lorsqu'on cherche à évaluer une norme juridique ou un ensemble de normes juridiques, il est intéressant de documenter à la fois son efficacité – qui constitue un critère minimal – et son efficience. La question de l'efficience vient en second, car elle ne se pose que si le dispositif n'est pas complètement inefficace. Au-delà de cette différence, le point commun de ces notions est qu'elles désignent un rapport entre un moyen et un but. Cf. SIBONY A-L. « *Du bon usage des notions d'efficacité et d'efficience en droit* », document en ligne : <http://handle.net/2268/121509>

<sup>879</sup> DUPRAT J-P., *op. cit.*, p. 26.



des ressources publiques. Pour ce faire, les exigences d'évaluation s'opèrent à de nombreux échelons de la hiérarchie des administrations<sup>880</sup>. À cet effet, ce mécanisme permet de mettre en place une boucle de rétroaction<sup>881</sup> qui permet un enchaînement séquentiel entre les objectifs, leur mise en œuvre, les résultats, l'évaluation et la réorientation des objectifs<sup>882</sup>. C'est le facteur humain qui conditionne la mise en œuvre de cette nouvelle approche de gestion des finances publiques, comme dans toute transition organisationnelle<sup>883</sup>.

Afin de donner aux réformes en cours une chance de succès, un changement de mentalité des acteurs de la réforme s'impose pour mieux appréhender la démarche de performance. À ce titre, l'administration fiscale doit inspirer respect, crédibilité et confiance pour convaincre les usagers d'accepter l'impôt. Tout comportement malveillant risque de nuire au rendement de l'impôt par la réticence que peuvent afficher les contribuables et par voie de conséquence assécher les caisses de l'État. De ce fait, l'agent des impôts doit réunir un certain nombre de qualités et de valeurs morales<sup>884</sup> qui doivent le guider à bien se comporter, à rechercher en toute chose l'excellence et la perfection. Cet objectif est encadré par les différents codes d'éthique et de déontologie des administrations fiscales au Cameroun et au Gabon. Les codes d'éthique et de déontologie<sup>885</sup> visent à mettre à la disposition des administrations fiscales un outil, un cadre de référence pouvant inspirer les cadres et agents desdites administrations à œuvrer pour moraliser, discipliner et asseoir des valeurs dans l'exercice de la fonction. Il implique de la diffuser dans les différents services pour le changement de comportement qu'il induit. De même, les responsables hiérarchiques des administrations doivent eux-mêmes le valoriser et montrer qu'ils sont importants pour la bonne marche de l'administration. En effet, l'accent mis sur la performance, l'atteinte des résultats et sur la manière dont le service est rendu aux bénéficiaires a un impact sur les compétences, sur la culture et les pratiques de travail dans une

---

<sup>880</sup> A cet effet, une réunion mensuelle de coordination des services est instituée aux fins de procéder à l'évaluation des différents structures opérationnelles qui a leur niveau de responsabilité effectuent le même exercice sur la base des plans d'actions sectoriels.

<sup>881</sup> BOUVIER M., BARILARI A., « *La nouvelle gouvernance financière* », Paris, LGDJ, 2005.

<sup>882</sup> Après cette chaîne d'évaluation aux différents échelons hiérarchiques des Administrations, les partenaires au développement (FMI, Banque Mondiale et Union Européenne) effectuent aussi dans le cadre de leurs revues trimestrielles et semestrielles des missions permettant aux autorités nationales de rendre compte de leurs actions en matière de pilotage des finances publiques sur la base d'objectifs assortis d'indicateurs.

<sup>883</sup> ALABI CHITOU M., « *Le renforcement des contrôles : le rôle des juridictions financières africaines (expérience du Bénin)* », RFFP n° 98, juin 2007, p. 137.

<sup>884</sup> Les valeurs morales consistent à distinguer le bien du mal selon des critères individuels ou collectifs. La science qui traite de la morale s'appelle « éthique », c'est-à-dire l'ensemble de normes de conduite morale. Elle a pour objet l'étude des jugements de valeur, d'appréciation portant sur les actes.

<sup>885</sup> S'agissant de la déontologie, c'est la science qui traite des devoirs à remplir. Elle est la morale professionnelle dès lors qu'elle étudie non seulement l'ensemble des devoirs, des prescriptions admises à une époque donnée dans une profession, mais aussi l'effort pour se conformer à ces prescriptions ainsi que les exhortations à les suivre.

organisation<sup>886</sup>. Toutefois, la mise en place d'un chantier de longue haleine verra des aménagements institutionnels et des novations normatives au service des finances publiques. La généralisation des savoirs managériaux apportera une meilleure approche dans la gestion des ressources humaines et une conduite méthodique des changements projetés<sup>887</sup>. Car, la mise en œuvre de la politique fiscale doit être réalisée par une administration moderne et professionnelle.

**469.** En plus des réformes quant à l'amélioration et au raffermissement de la gestion fiscale, des mesures incitatives sont à instaurer afin de lutter contre la corruption au sein des administrations fiscales en Afrique centrale.

## C - Des mesures incitatives à l'endroit des percepteurs

**470.** Pour lutter contre la corruption en Afrique centrale, une mesure pourrait être prise par l'administration fiscale qui serait de gratifier les agents des impôts qui fiscalisent les opérateurs du secteur informel. En effet, l'idée serait de les encourager et les inciter en fonction de l'opérateur fiscalisé et du montant dont celui-ci s'acquitterait. Bien que les administrations fiscales des pays d'Afrique centrale encadrent davantage les activités du secteur informel, une bonne partie des opérateurs dudit secteur se complaisent à échapper à l'impôt ou encore, demeurent dans l'incivisme fiscal, comme nous l'avons relevé dans le résultat du sondage réalisé par le réseau africain *Afrobarometer*<sup>888</sup>. Ainsi, de potentiels contribuables ne respectent donc pas leurs engagements et au regard de la situation, l'administration fiscale se verrait donc dans l'obligation de ramener ces derniers à l'ordre et de les fiscaliser. Mais comment y parvenir sur un continent où la corruption gangrène une grande partie des services fiscaux de ces États ? Concrètement, quelles actions peuvent être entreprises pour encourager les agents du fisc en plus des multiples campagnes d'éthique et des sensibilisations à l'endroit de ces derniers ?

**471.** Afin d'encourager les agents du fisc à exercer leurs fonctions diligemment, des mesures de gratification peuvent leur être proposées. Il pourrait s'agir de leur octroyer une prime pour chaque opérateur fiscalisé, à hauteur d'un pourcentage du montant que ce dernier est censé payer. Concrètement, nous baserons notre argumentaire sur différentes activités fortement

---

<sup>886</sup> WAINTTROP F., CHOL C., COUE B., DELEPLACE M-T., MARECHAL M., *op. cit.* p. 24.

<sup>887</sup> EVINA OBAM R., « *L'intégration du pilotage des performances en finances publiques camerounaises* », Mémoire, ENA, 2005, p. 2.

<sup>888</sup> Voir *supra*.

exercées au Gabon (cas de Libreville) et qui sont soumises à la contribution de l'Impôt Synthétique Libératoire. Nous prendrons l'exemple des professions de « cordonnier », « couturier ayant un établissement de vente » et « écailleur de poisson » qui se trouvent respectivement aux cellules 15, 16 et 24 dans le tableau ci-dessous :

*Tableau 34 : Tableau relatif au paiement de l'ISL<sup>889</sup> (2024).*

| Activités                                                                         | LBV, POG, FCV | Autres communes | Départements |
|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------|-----------------|--------------|
| Café-restaurant, titulaire d'une licence de 1 <sup>ère</sup> classe               |               |                 |              |
| - faisant dancing                                                                 | 836.000       | 528.000         | 379.500      |
| - ne faisant pas dancing                                                          | 330.000       | 231.000         | 203.500      |
| Café-restaurant, non titulaire d'une licence de 1 <sup>ère</sup> classe           | 330.000       | 200.000         | 150.000      |
| Café-restaurant, bar titulaire d'une licence de 3 <sup>e</sup> classe             |               |                 |              |
| - faisant dancing                                                                 | 588.000       | 380.000         | 300.000      |
| - ne faisant pas dancing                                                          | 335 200       | 247.500         | 225.500      |
| Cassettes pré-enregistrées (Location de)                                          | 187.000       | 187.000         | 187.000      |
| Charbon de bois au petit détail (marchand de)                                     | 60.000        | 40.000          | 30.000       |
| Coiffeur ambulant                                                                 | 38.500        | 38.500          | 35.000       |
| Coiffeur pour dame (avec importation et vente de produit et accessoire de beauté) | 370.000       | 330.000         | 250.000      |
| Coiffeur pour hommes                                                              | 100.000       | 90.000          | 70.000       |
| Colis familiaux (expéditeur de)                                                   | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Commerçant au détail                                                              |               |                 |              |
| - en vrac et ambulant                                                             | 170.000       | 150.000         | 120.000      |
| - épicerie                                                                        | 181.500       | 154.000         | 148.500      |
| - épicerie avec boucherie                                                         | 200.000       | 175.000         | 140.000      |
| - épicerie avec boucherie et licence de 4 <sup>e</sup> classe                     | 220.000       | 190.000         | 150.000      |
| - prêt à porter (n'important pas)                                                 | 220.000       | 180.000         | 150.000      |
| - prêt à porter (avec importation)                                                | 350.000       | 270.000         | 210.000      |
| - produit de beauté                                                               | 300.000       | 180.000         | 150.000      |
| - produit de beauté (avec importation)                                            | 350.000       | 270.000         | 210.000      |
| - accessoires mobiles et électroniques                                            | 350.000       | 270.000         | 210.000      |
| Commerçant au détail de poissons                                                  | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Commerçant au petit détail (en vrac et ambulant)                                  |               |                 |              |
| - dont le stock est compris entre 100.000 et 500.000 F                            | 100.000       | 90.000          | 60.000       |
| - dont le stock est inférieur à 100.000 F                                         | 50.000        | 40.000          | 20.000       |
| - vendant des boissons alcoolisées                                                | 50.000        | 40.000          | 20.000       |
| Commerçant regrattier                                                             | 50.000        | 40.000          | 20.000       |
| Cordonnier, maroquinier :                                                         |               |                 |              |
| - important tout ou partie des produits nécessaires à la fabrication              | 200.000       | 170.000         | 140.000      |
| - n'important pas                                                                 | 75.000        | 60.000          | 50.000       |
| - ambulant                                                                        | 50.000        | 40.000          | 30.000       |
| Couturière ayant un établissement de vente                                        | 220.000       | 180.000         | 150.000      |
| Couturière en chambre                                                             | 130.000       | 110.000         | 90.000       |
| Couturier, tailleur ambulant                                                      | 60.000        | 50.000          | 40.000       |
| Couvreur (voir Artisan)                                                           |               |                 |              |
| Création de sites web                                                             | 200.000       | 185.000         | 160.000      |
| Culture physique (salle de...)                                                    | 203.500       | 203.500         | 176.000      |
| Cybercafé                                                                         |               |                 |              |
| - 1 à 3 appareils (par appareil)                                                  | 231.000       | 231.000         | 198.000      |
| - plus de 3 appareils                                                             | 231.000       | 231.000         | 198.000      |
| E-banking & produits assimilés                                                    | 185.000       | 170.000         | 165.000      |
| Ecailleur de poissons                                                             | 44.000        | 38.500          | 38.500       |
| École de danse gymnastique culture physique (tenant une)                          | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Écrivain public                                                                   | 38.500        | 38.500          | 35 200       |
| Éditeur                                                                           | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Electricité et climatisation automobile                                           | 450.000       | 250.000         | 170.000      |
| Esthéticienne (voir Coiffeur pour dames pour les T.V)                             | 121.000       | 121.000         | 110.000      |
| Enseignement (établissement d')                                                   |               |                 |              |
| - primaire et pré-primaire avec cantine                                           | 250.000       | 200.000         | 150.000      |
| - primaire et pré-primaire sans cantine                                           | 160.000       | 150.000         | 100.000      |
| - secondaire                                                                      | 250.000       | 200.000         | 150.000      |
| - prépa (Examens)                                                                 | 250.000       | 250.000         | 200.000      |

*Source : Code Général des Impôts 2023. (Gabon)*

**472.** S'agissant par exemple de la gratification due à la fiscalisation d'un cordonnier qui n'importe pas, selon le tableau de l'ISL, celui-ci est soumis à payer la somme de 75.000F en

<sup>889</sup> Impôt Synthétique Libérateur.

guise de cet impôt. Or les deux problèmes sont que, non seulement ils ne payent pas ses impôts (informel) et les agents du fisc ne sont pas toujours honnêtes (corruption). L'administration fiscale pourrait donc encourager ses agents en leur proposant une prime à hauteur de 20% du montant rapporté aux caisses de l'État. Arithmétiquement, il s'agirait de la somme de 15000F par cordonnier fiscalisé pour l'agent et 60.000F pour le Trésor. Si le même agent fiscalise également une couturière ayant un établissement de vente, le montant de l'ISL sera de 220.000F, soit 176.000F pour le fisc et 44.000F pour l'agent correspondant à 20% de la prime. Enfin, pour l'écailleur de poisson, il aura prélevé la somme de 44.000F qui sera répartie en 35.200F pour le fisc et 8.800F pour lui, soit 20% de la prime méritée. Au total, l'agent aura acquis la somme de 67.800F pour ces trois opérateurs fiscalisés et le fisc celle de 271.200F qu'il n'aurait certainement pas imposée du fait de l'économie informelle fortement répandue sur le territoire. En effet, les statistiques liées aux pertes fiscales sont énormes mais elles comprennent aussi les pertes liées justement à la non-contribution des opérateurs issus de l'informel<sup>890</sup>. Cette mesure de gratification des agents du fisc représente une partie des recettes imposables qui se verra attribuée à l'agent qui aura agi, mais elle permettra au moins au fisc d'obtenir l'autre partie fiscalisée, soit 80% de la somme prélevée. Cette mesure aura double impact car elle permettra dans un 1<sup>er</sup> temps à l'agent du fisc de recenser le contribuable fiscalisé et dans un 2<sup>nd</sup> temps de le prélever.

**473.** En outre, le nombre des agents fiscaux pouvant être limité, l'administration fiscale pourrait se tourner vers les mairies qui se chargeraient de déployer ses agents municipaux « assermentés » qui joueraient le rôle de percepteurs. En effet, au Cameroun comme au Gabon, les agents municipaux taxent déjà certains commerçants pour le nettoyage par exemple ou pour avoir une place de commerce au sein de l'arrondissement. Alors dans un souci d'effectif, l'administration fiscale pourrait solliciter les mairies qui lui confieraient des agents municipaux chargés de seconder les agents fiscaux dans cette démarche. Et bien entendu, la prime sera octroyée à l'agent qui aura fiscalisé le contribuable, donc en l'occurrence ce sera l'agent municipal.

**474.** Les agents corrompus rackettent ou intimident les contribuables parfois pour de maigres sommes et s'exposent à des sanctions pénales. L'octroi d'une prime sera donc le moyen pour eux d'avoir le gain qu'ils recherchent (en rackettant), tout en exerçant leur fonction dans la légalité. Pour y parvenir, l'administration fiscale devra mettre en place tout un procédé et une

---

<sup>890</sup> Voir *supra*.

organisation tels que des outils informatiques et de contrôle, redoubler la sensibilisation de tous les agents sollicités et les sanctionner sévèrement en cas de bavure, dans la mesure où la prime instaurée sera déjà suffisante pour les encourager à effectuer leur travail avec diligence.

## *§ 2. La recherche de la performance à travers le contrôle de l'administration fiscale*

**475.** Le développement des capacités administratives constitue aujourd'hui un préalable au choix de la politique fiscale<sup>891</sup>. En effet, l'administration fiscale doit être capable d'assurer un suivi dans les règles qu'elle a mises en place pour permettre d'améliorer le rendement de l'impôt. Il s'agit d'assurer un suivi et un contrôle qui renforceraient les actions du fisc.

C'est dans cette optique que l'administration fiscale du Gabon a opté pour un encadrement de la politique d'octroi d'exonérations fiscales **(A)**. En outre, les réformes entreprises par les services fiscaux ne seraient efficaces que par le renforcement du contrôle fiscal, leur permettant de veiller au respect des obligations fiscales **(B)**.

### **A - Le contrôle des exonérations fiscales : cas du Gabon**

**476.** Dans le contexte actuel de raréfaction des ressources financières, l'État gabonais s'est engagé dans un programme de relance économique avec le Fonds Monétaire Internationale (FMI). À cet effet, un certain nombre d'engagements ont été pris au nombre desquels la réduction et le contrôle des dépenses fiscales concédés par voie de textes législatifs, réglementaires et conventionnels.

Afin de permettre l'exécution de ces engagements, le ministre de l'Économie et de la Relance a favorablement répondu aux souhaits de la Direction Générale des Impôts, gestionnaires des avantages fiscaux, d'initier des actions allant dans le sens de l'amélioration de la gestion et de l'évaluation des dépenses fiscales<sup>892</sup>. Ainsi, par note n° 1458/MER/CAB/BRN du 03 mai 2022, le ministre a notifié à la DGI son accord pour la reprise des opérations de contrôle des contreparties auprès des opérateurs économiques bénéficiaires

---

<sup>891</sup> MBOUNOU-NGOPO M., *op. cit.* p. 379.

<sup>892</sup> « Campagne de renouvellement des attestations d'exonération et de dispense d'impôts », Rapport final de la Direction des Régimes Spécifiques, DGI Gabon, avril 2023.

des avantages et la mise en place d'une procédure de renouvellement des attestations d'exonération ou de dispense d'impôts. Cette procédure de renouvellement repose essentiellement sur celle relative au traitement des demandes d'attestations d'exonération ou de dispense de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et de Contribution Spéciale de Solidarité (CSS), laquelle constitue en la vérification de la légalité des avantages accordés. La mise en œuvre de la procédure retenue repose sur deux aspects à savoir le contrôle formel des pièces contenues dans le dossier déposé et l'analyse du dispositif juridique qui fonde l'avantage sollicité<sup>893</sup>.

Pour plus d'efficacité dans l'exécution de la procédure de renouvellement des attestations d'exonération et de dispense d'impôts, un examen minutieux des fondements juridiques a été fait, de même qu'un accent particulier a été mis sur la nécessité de préciser l'objet et la durée des avantages fiscaux concédés. Pour les besoins d'exécution de la campagne de renouvellement, un comité *ad hoc* a été mis en place. Elle a concerné tous les secteurs d'activités et l'ensemble des opérateurs<sup>894</sup> détenteurs d'attestations d'exonération ou de dispense d'impôts antérieurs à l'année 2020. Il convient d'indiquer que cette campagne, prévue pour une durée de quinze (15) jours au terme de laquelle les attestations qui n'auraient pas été renouvelées seraient suspendues, a été prorogée pour une durée de neuf (9) mois afin de permettre à l'ensemble des opérateurs économiques recensés de procéder au renouvellement de leurs attestations d'exonération ou de dispense de TVA et/ou de CSS.

477. La campagne de renouvellement initiée était motivée par plusieurs raisons dont les principales sont la fin de l'objet qui a présidé à la délivrance de l'attestation d'exonération ou de dispense ; la fin de la durée de l'exonération ou de la dispense prévue par le dispositif législatif et conventionnel ; le détournement de l'objet de l'attestation d'exonération ou de dispense par certains bénéficiaires ; la centralisation du lieu de délivrance des attestations d'exonération ou de dispense. De façon générale, l'objectif visé par cette campagne était d'examiner minutieusement toutes demandes introduites afin de vérifier leur conformité avec les dispositifs législatifs et conventionnels en vigueur. Plus précisément il était question de procéder au renouvellement des attestations qui répondent encore aux dispositions législatives ou aux stipulations contractuelles ; supprimer les attestations dont l'objet pour lequel elles ont été délivrées est achevé et la durée expirée et mettre à jour le fichier des bénéficiaires des avantages fiscaux. En pratique, la campagne de renouvellement des attestations d'exonération et de dispense de TVA et/ou CSS s'est organisée en différentes étapes qui ont consisté

---

<sup>893</sup> Code Général des impôts, textes relatifs aux régimes privilégiés, lois des finances, Accords et conventions nationaux et internationaux, instructions administratives).

<sup>894</sup> Il s'agit aussi des bien des entreprises que des institutions ou des projets.

premièrement en la réception et au contrôle formel des dossiers de renouvellement afin de s'assurer que tous les documents à l'analyse y sont contenus, deuxièmement à l'analyse des pièces du dossier<sup>895</sup> et enfin en l'établissement des attestations de renouvellement d'exonération ou de dispense<sup>896</sup>.

**478.** Le bien-fondé de la campagne de renouvellement effectuée au sein de la Direction Générale des Impôts du Gabon se lit dans le tableau récapitulatif ci-dessous, qui nous révèle les travaux concernant le renouvellement des exonérations fiscales de 79 opérateurs économiques désireux ou jouissant de dispenses fiscales :

*Tableau 35 : Récapitulatif de la campagne de renouvellement des attestations d'exonération ou de dispense au Gabon (Avril 2023).*

| NATURE DES RUBRIQUES                       | NOMBRE D'OPERATEURS ECONOMIQUES | OBSERVATIONS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NOMBRE D'OPERATEURS ECONOMIQUES PROGRAMMES | 79                              | Les entreprises programmées pour le renouvellement des attestations d'exonération sont celles qui détenaient les attestations d'exonération ou de dispense antérieures à 2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| NOMBRE DE RENOUVELEMENT                    | 30                              | Sur 79 opérateurs économiques programmés, seuls 30 ont obtenu le renouvellement de leur attestation d'exonération, soit 38%. Ce qui représente un pourcentage peu significatif.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| NOMBRE DE SUSPENSION                       | 11                              | 11 opérateurs économiques ont été suspendus pour diverses raisons.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| NOMBRE DE SUPPRESSION                      | 34                              | 34 opérateurs économiques ont fait l'objet d'une suppression des avantages fiscaux concédés.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| NOMBRE DE REFUS RENOUVELEMENT              | 2                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>- La demande de renouvellement de l'attestation d'exonération du permis « métaux de base Malouga » N° GS-150 de la société ARMADA n'a pas été agréée. Motif du refus : le permis d'exploration N°GS-150 a expiré depuis le 10 juillet 2022.</li> <li>- La demande de renouvellement de l'attestation d'exonération de la société SOLIMAR n'a pas été agréée. Motif du refus : les activités de la société sont en veilleuses et l'essentiel desdites activités étaient exercées désormais par la société OWENDO MINERAL PORT.</li> </ul> |
| NOMBRE DE DOSSIERS EN COURS DE TRAITEMENT  | 2                               | Entreprises dont les dossiers de renouvellement ont été déposés un peu tard.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

*Source : Direction des Régimes Spécifiques, DGI GABON (Avril 2023).*

**479.** À travers le tableau récapitulatif de la campagne de renouvellement effectuée en avril 2023 au Gabon, nous constatons que la DGI a pu contrôler l'octroi d'exonération des entreprises

<sup>895</sup> Il s'agissait de voir si la demande était conforme aux dispositions législatives ou aux stipulations contractuelles en vigueur ; identifier l'objet et la durée des avantages prévus en vue de procéder au renouvellement de l'attestation ; vérifier si l'objet et la durée sont toujours en vigueur, faute de quoi, l'attestation ne sera pas renouvelée.

<sup>896</sup> Il s'agissait d'indiquer clairement les textes ayant prévu l'avantage et l'objet pour lequel il est concédé ; l'apposition du visa du Directeur des Régimes sur l'attestation ; la signature de l'attestation de renouvellement par le Directeur Général des Impôts avant sa remise au bénéficiaire.



désireuses ou qui en bénéficiaient auparavant. En effet, les exonérations fiscales sont une dispense que les gouvernements admettent, en faisant abstraction des impôts dus, et ne pas les contrôler constituerait une perte pour l'État. Comme nous l'avons vu précédemment, les exonérations fiscales étaient accordées dans certains cas pour des durées illimitées, or cette campagne de renouvellement a permis de contrôler et réguler l'octroi de ces exonérations. C'est le cas de la société dénommée GABON ADVENTURES (le détail des activités de cette société est à retrouver en annexe<sup>897</sup>). Nous voyons dans le rapport final de cette campagne que la dispense qui lui avait été octroyée a été supprimée du fait d'un détournement de l'objet de l'avantage<sup>898</sup>. C'est dire que pour obtenir cette exonération, ladite société a émis un projet qui lui a valu cette dispense. Or, durant la campagne de renouvellement, le fisc a pu se rendre compte de ce détournement et freiner les pertes fiscales qu'il aurait enregistrées. De même, la société SOLIMAR qui est désignée dans le tableau ci-dessus, s'est vue refusé son renouvellement de dispense du fait de la suspension des travaux<sup>899</sup>, or durant cette phase d'arrêt la société bénéficiait toujours de la dispense, qui était sans nul doute une perte fiscale pour l'État gabonais. À travers ces cas de figure, nous voyons qu'auparavant les dispenses étaient illimitées<sup>900</sup> et non contrôlées, or à ce jour la DGI du Gabon a pu avoir une main mise sur ce phénomène qui représente une perte fiscale pour les pays d'Afrique centrale en général, qui jusque-là ont dû mal à contrôler ces avantages censés être bénéfiques pour eux. Des campagnes comme celle-ci devraient être pratiquées dans tous les pays de la sous-région et le fisc devrait être plus regardant sur ces avantages.

**480.** Des réformes peuvent être entreprises aussi bien dans le domaine de l'informel que celui de la gestion administrative des services fiscaux. Mais ces dernières seraient davantage efficaces si le fisc a un contrôle renforcé dans ses actions, lui permettant de mieux communiquer et interagir avec les contribuables qui sont les principaux acteurs dans le paiement de l'impôt. Nous proposerons ainsi quelques réformes qui contribueraient au renforcement du cadre de contrôle de l'administration fiscale.

---

<sup>897</sup> Voir annexe 5.

<sup>898</sup> « *Opérateurs économiques dont les attestations d'exonération et de dispense ont été supprimées* ». Rapport final de la campagne de renouvellement des attestations d'exonération et de dispense d'impôts. Voir Annexe 5.

<sup>899</sup> *Ibidem*.

<sup>900</sup> Voir *supra*.

## B - La perspective de renforcement du contrôle fiscal

**481.** L'importance du contrôle fiscal au regard de ses buts et de ses fonctions démontre la nécessité de le multiplier et le performer<sup>901</sup>. En effet, la pratique du système déclaratif au Cameroun comme au Gabon voudrait que ce soit le contribuable qui déclare librement au fisc la matière imposable. La présomption de sincérité qui entoure cette déclaration oblige l'administration fiscale à la considérer comme vraie, sauf preuve contraire rapportée par le contrôle. Le contrôle fiscal a donc pour but de rechercher si les résultats déclarés par les contribuables ont été déterminés conformément aux règles comptables et fiscales régissant l'assiette des impôts et reflètent exactement la réalité des opérations réalisées, si les impôts ont été payés régulièrement à temps et intégralement<sup>902</sup>. Pour ces raisons pointues, il est donc nécessaire qu'il y ait une multiplication et un renforcement des contrôles. Ainsi, un accent particulier doit être mis sur ces procédures à travers l'instauration de nouvelles formes de contrôle.

**482.** Pour les opérateurs qui ne procèdent pas par une déclaration des impôts, nous proposons plus haut le rapprochement des agents fisc pour rétablir le civisme fiscal auprès de ces opérateurs informels. À travers ce rapprochement, des incitations à payer peuvent être effectuées lors des rencontres des agents du fisc avec les contribuables car, si ces derniers ne s'attèlent pas toujours à s'acquitter de leurs contributions, cela crée un manque pour le Trésor. En s'organisant, l'administration pourrait mettre en place un mécanisme consistant à déployer ses agents auprès des contribuables afin de les écouter et les instruire au besoin. Ce contrôle effectué sur le terrain permettrait également aux services fiscaux le recensement d'éventuels nouveaux opérateurs par leur immatriculation pour qu'ils soient désormais enregistrés et contrôlés régulièrement<sup>903</sup>.

**483.** Le renforcement des services de contrôle au sein des administrations fiscales du Cameroun et du Gabon est impératif tant au niveau urbain que rural. De même, la création de nouvelles brigades dans tous les centres départementaux et divisionnaires, qui auront une compétence limitée en matière de contrôle de versements spontanés pour les petites entreprises de leurs secteurs respectifs. Cette présence massive et permanente devrait pousser les contribuables indécidés à effectuer les paiements qui leur incombent. Pour ce faire, une

---

<sup>901</sup> *Ibidem*.

<sup>902</sup> SOWA NIANG A. *op. cit.*, p. 53.

<sup>903</sup> *Ibidem*.

opération doit être initiée avec des pays plus développés qui ont une longueur d'avance sur le contrôle fiscal. Ces formations consisteraient à outiller les vérificateurs aux nouvelles techniques de contrôle des comptabilités. Une autre formule consisterait à associer ou à recruter des personnes ayant des connaissances techniques approfondies en informatique, que l'on transformerait en inspecteur vérificateurs après une formation appropriée. Avec cette catégorie d'agents, la création des brigades spéciales de vérification des comptabilités informatisée serait alors effective<sup>904</sup>.

La recherche doit être encouragée et des primes accordées aux agents qui s'y intéressent. La documentation alors accumulée peut à la longue servir à mettre en place des monographies et des fiches d'informations techniques adaptées aux réalités locales, cela dans le souci de détecter plus facilement les éventuels fraudeurs. De telles initiatives supposent qu'il faille privilégier l'ouverture d'un grand service de documentation chargé de la gestion d'une grande bibliothèque fiscale au sein de ces centres d'impôt et des services de reprographie. Des bibliothèques devraient également voir le jour dans les centres provinciaux et départementaux. Ce sont là des instruments qui font encore défaut au sein de nos administrations fiscales. Leur mise en service permettrait aux agents vérificateurs de disposer d'un ensemble de données, d'acquérir des connaissances nouvelles, d'aller plus vite dans les procédures de contrôle et d'être en mesure de faciliter le dialogue avec les professionnels et contribuables contrôlés, même si leur localisation pose encore de sérieux problèmes. En effet, en Afrique centrale, force est de constater un manque d'intérêt des pouvoirs publics pour le cadastre malgré ses missions de localisation, d'identification et de description des biens et des propriétaires en vue d'asseoir les impôts correspondants. Ces blocages ne facilitent pas du tout les contrôles. Moins connues, les moyennes et petites entreprises sont difficilement localisables ce qui, par conséquent, rend impossible leur contrôle sur place. La véritable solution pour amorcer un règlement de ces évitements de correspondances consisterait à rattacher le cadastre à la Direction des Impôts, ce qui permettrait d'assurer une bonne coordination des opérations fiscales et cadastrales<sup>905</sup>.

**484.** Techniquement, les gouvernements des pays d'Afrique centrale gagneraient à renforcer le logiciel SYSTEMIF et rendre obligatoire son utilisation pour les différentes opérations fiscales. Il faut également développer une interface entre SYDONIA et SYSTEMIF. Il s'attellera à étendre la couverture du contrôle fiscal à toutes les catégories de contribuables, d'améliorer la programmation et le suivi des contrôles et d'élargir l'assiette fiscale par le

---

<sup>904</sup> ALAKA ALAKA P. *op. cit.*, p. 167.

<sup>905</sup> *Ibidem*.

renforcement des services dédiés à ces tâches<sup>906</sup>. Afin d'atteindre l'objectif de performance fiscale, la modernisation des administrations fiscales camerounaise et gabonaise s'impose comme une stratégie de mobilisation des ressources fiscales. Au regard de leur obsolescence généralisée, aggravée par le déficit de formation des agents et le climat de corruption, la thérapie reposera sur une réforme en profondeur. C'est ainsi qu'il faudra affecter aux administrations fiscales des moyens matériels suffisants et des ressources humaines compétentes, techniquement bien formées, bien recrutées et imprégnées d'une culture administrative autre.

**485.** On ne peut développer une culture de la performance et de résultat que si chaque agent, chaque fonctionnaire se sent responsabilisé et motivé pour améliorer sa propre prestation. Le résultat collectif n'étant jamais que l'addition des résultats individuels<sup>907</sup>. Il faut enfin relever que ce n'est pas la formation des agents des seules administrations fiscales qui importe, mais le développement des autres administrations est aussi une condition de perfectionnement du contrôle fiscal. En effet, l'administration fiscale dispose, pour contrôler les déclarations des contribuables, d'un droit de communication auprès des autres administrations. Ce droit de communication ne sera efficace que dans la mesure où les autres administrations disposent d'archives suffisamment bien tenues pour pouvoir donner au fisc tous renseignements qu'il réclame<sup>908</sup>. Autant d'éléments dont on peut se convaincre qu'ils assureront à tout système fiscal efficacité et pérennité<sup>909</sup>.

---

<sup>906</sup> MBOUNOU-NGOPO M., *op. cit.* p. 388.

<sup>907</sup> PARINI P. « *Les adaptations des Administrations financières, Finances publiques : scénarios pour demain* », RFFP, n° 87, Septembre 2004.

<sup>908</sup> GAUDEMET P. M. et MOLINIER J., *op. cit.*, p. 73.

<sup>909</sup> OSSA R., *op. cit.*, p. 7.

## ***Conclusion chapitre II***

**486.** Au terme de l'étude sur les facteurs de précarité du système fiscal en Afrique centrale, il apparaît que celui-ci souffre d'une inadaptation au regard du contexte où il est appliqué<sup>910</sup>. Les choix faits par les gouvernements et les méthodes d'actions des agents du fisc ne sont pas toujours favorables au bon équilibre du système dans la sous-région<sup>911</sup>.

**487.** L'inadaptation du système fiscal au Cameroun ou au Gabon entraîne des conséquences sur les recettes de ces États car nous avons vu que les exonérations fiscales par exemple demeurent défavorables pour ces pays car elles sont mal orientées et ne leur profitent pas complètement<sup>912</sup>. Pour que le système fiscal d'Afrique centrale soit plus efficace, des réformes doivent être entreprises tant au niveau de l'administration que des politiques fiscales.

Pour y arriver une prise de conscience est nécessaire de la part des acteurs politiques à travers des changements administratifs, des réorganisations politiques, des considérations socio-économiques de la sous-région et la prise en compte de tous les contribuables. Le système fiscal en Afrique centrale se veut désormais efficace et profitable pour ses pays<sup>913</sup>.

---

<sup>910</sup> Rédaction GINEWSEXPRESSION, *op. cit.*, (consulté le 10/08/2023).

<sup>911</sup> Le Centre Régional Africain pour le Développement Endogène et Communautaire, *op. cit.*, p. 31.

<sup>912</sup> CHAMBAS G., *op. cit.*, p. 110.

<sup>913</sup> Sur le site de Newafrican, *op. cit.*, Consulté le 14/12/23.

## CONCLUSION TITRE I

**488.** Le système fiscal en place en Afrique centrale souffre de divers maux qui entravent sa bonne application<sup>914</sup>. La fiscalité reste une notion stagnante en Afrique centrale dans la mesure où son application n'est pas en totale cohérence avec des exigences qui assureraient son efficacité<sup>915</sup>. Nous avons vu qu'il s'agit d'inadaptations socio-économiques, politiques et administratives aux niveaux national et communautaire<sup>916</sup>. De l'économie informelle à la fraude fiscale, de la pauvreté à la corruption, voilà des facteurs qui représentent des contraintes à l'exercice efficace de la fiscalité en Afrique centrale<sup>917</sup>.

En effet, le manque de culture fiscale, d'encadrement de la politique d'exonérations fiscales ou de formation d'agents, limitent fortement l'application correcte et efficace du système fiscal au sein de la communauté. Toutes ces conditions impropres concourent fortement au maintien de la sous-région dans un état de précarité et de sous-développement. Il est évident qu'un système fiscal défaillant ne fournira pas de résultats probants mais plutôt des pertes fiscales comme nous l'avons vu avec l'extrême évasion de l'impôt dans la région d'Afrique centrale<sup>918</sup>.

**489.** Face à l'urgence qui devient de plus en plus pressante, le réajustement du système fiscal en Afrique centrale devient nécessaire pour sa performance et son rendement<sup>919</sup>. Afin d'y parvenir, des réformes internes sont à envisager sinon à appuyer tant aux niveaux administratif, politique et socioéconomique au sein des pays étudiés, qu'au niveau international pour la défense de leurs intérêts fiscaux dans l'ordre fiscal international.

---

<sup>914</sup> SANI M., *op. cit.*, p. 4.

<sup>915</sup> Rédaction GINEWSEXRESS, *op. cit.*, (consulté le 10/08/2023).

<sup>916</sup> *Ibidem*.

<sup>917</sup> KOUÉVI G., *op. cit.*, p. 50.

<sup>918</sup> Agence ecofin, *op. cit.*, sur les pertes fiscales en Afrique (consulté le 27/08/2023).

<sup>919</sup> OCDE/ATAF/CUA, *op. cit.*, p. 164.



## TITRE II : LE SYSTÈME FISCAL D'AFRIQUE CENTRALE DANS L'ORDRE FISCAL INTERNATIONAL

**490.** Le système fiscal en Afrique centrale reste l'un des plus préoccupants. À ce jour, il connaît encore des limites telles que la difficulté à imposer à l'international, ce qui ralentit son efficacité et donc le développement de ses États<sup>920</sup>.

En effet, les difficultés liées aux phénomènes de double imposition internationale ou encore à la fraude et l'évasion fiscales internationales qui engendrent des pertes fiscales en Afrique centrale, rendent inefficace ce système fiscal dans l'ordre international. Ceci aboutit donc à la volonté de réformer les rapports fiscaux à travers l'idée d'une réorganisation du système fiscal à la recherche d'un équilibre fiscal à l'échelle internationale.

Les enjeux de ces pertes fiscales ont incité les États étudiés à œuvrer davantage avec les autorités internationales qui pensent elles aussi à mieux encadrer la fiscalité, ce qui serait favorable pour ces États qui souhaitent plus que jamais renforcer leur fiscalité et en bénéficier<sup>921</sup>.

**491.** Nous aborderons dans les prochains chapitres les mouvements autour du système fiscal d'Afrique centrale à l'échelle internationale, à savoir la nécessité d'éliminer la double imposition internationale (**Chapitre 1**), de même que la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales (**Chapitre 2**), qui participeraient fortement à l'efficacité du système fiscal en Afrique centrale.

---

<sup>920</sup> BACKINY-YETNA P., « *Secteur informel, fiscalité et équité, l'exemple du Cameroun* », STATECO N°104, 2009.

<sup>921</sup> « *L'Afrique doit défendre ses intérêts dans l'ordre fiscal mondial* », sur le site de Newafrican. Disponible sur [www.magazinedelafrique.com](http://www.magazinedelafrique.com). Consulté le 14/12/23.





# CHAPITRE I : L'ÉLIMINATION DES DOUBLES IMPOSITIONS

**492.** La double imposition internationale est un phénomène qui se définit d'une façon générale comme la résultante de la perception d'un impôt comparable dans deux ou plusieurs États auprès d'un même contribuable, sur une même matière imposable et pour une même période<sup>922</sup>. Afin de l'éviter, ces derniers doivent agir ensemble et permettre une imposition unique dans un État, ou partagée entre les États concernés. Pour les aider, les organisations internationales proposent des modèles de conventions dans le but de renforcer les systèmes fiscaux et arriver à éliminer complètement les doubles impositions.

**493.** Toutefois, la mise en place de ces conventions implique que ces États d'Afrique centrale adhèrent aux principes édictés par les organisations internationales, tout en préservant leur souveraineté et leurs intérêts nationaux.

**494.** Il convient dès lors d'examiner les conventions fiscales proposées contre la double imposition (**Section 1**), avant d'aborder la participation des États étudiés aux conventions multilatérales promues par l'OCDE (**Section 2**).

---

<sup>922</sup> OCDE, « *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune* », 1963, p. 9.

## ***Section 1. Les conventions contre la double imposition***

**495.** Les conventions fiscales contre la double imposition assurent la cohésion fiscale entre les États et garantissent ainsi l'efficacité du système fiscal <sup>923</sup>. Les gouvernements étant souverains ne peuvent pas toujours garantir un traitement équitable en matière de double imposition. Ils se servent donc des modèles de conventions fiscales pour un traitement juste des prélèvements internationaux qui passe par l'identification du lieu d'imposition ou des méthodes d'application desdits prélèvements.

**496.** Pour une étude approfondie de ces modèles, nous présenterons les conventions proposées par l'ONU et l'OCDE en matière de double imposition (**Paragraphe 1**), puis nous verrons leurs portées concernant leurs mises en application par les États contractants (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. Présentation des modèles de convention éliminant la double imposition***

**497.** Les deux modèles de conventions fiscales proposées sont portés sur l'évitement de la double imposition internationale. En effet, le contenu de ces dernières désigne pour l'essentiel le lieu du prélèvement de l'impôt, à savoir l'État de source ou plutôt celui de résidence. Cette question révèle à la fois des divergences retrouvées dans ces modèles, qui révèlent toutefois plusieurs convergences.

**498.** Notre examen nous conduira à voir successivement les similitudes (**A**) et les dissimilitudes (**B**) des conventions fiscales tendant à éliminer la double imposition, proposées par les deux institutions.

#### **A - Similitudes des conventions fiscales proposées par l'ONU et l'OCDE**

**499.** Les modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement font partie de l'action

---

<sup>923</sup> NSOULI S., *op. cit.*, p. 135.

internationale de lutte pour éliminer les doubles impositions. Cette action, engagée par la Société des Nations et poursuivie dans le cadre de l'Organisation européenne de coopération économique [actuellement connue sous l'appellation d'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)] et de forums régionaux, ainsi que des Nations Unies, a en général trouvé une expression concrète dans une série de modèles ou de projets de modèles de conventions fiscales bilatérales. L'Assemblée générale et le Conseil économique et social des Nations Unies, ainsi que la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement n'ont cessé de faire valoir dans leurs résolutions, tout l'intérêt d'une croissance des flux d'investissements étrangers aux pays en développement, à des conditions qui soient politiquement et économiquement acceptables ainsi que socialement bénéfiques.

**500.** Les deux modèles représentent donc un compromis entre le principe de source et le principe de résidence<sup>924</sup>. Ils ne se veulent pas normatifs et entendent équiper les décideurs de l'information dont ils ont besoin pour comprendre les conséquences de ces approches différentes pour la situation spécifique de leur pays. Les dispositions de ces conventions ne sont pas exécutoires. Elles n'ont rien de contraignant et ne doivent pas être considérées comme des recommandations formelles. Au contraire, elles entendent faciliter la négociation, l'interprétation, l'application pratique des traités fiscaux tout en se voulant équilibrés dans leurs approches. Comme corollaire du principe d'imposition à la source, les articles des conventions sont fondés sur la reconnaissance, par le pays d'origine, du fait que l'imposition des revenus tirés de capitaux étrangers doit tenir compte des dépenses imputables aux gains de revenus de sorte que ces revenus soient imposés sur une base nette ; que l'imposition ne doit pas être trop forte afin de ne pas décourager l'investissement ; et que l'imposition doit tenir compte de la nécessité de partager les recettes fiscales avec le pays qui fournit le capital.

**501.** Le Modèle de convention des Nations Unies incarne l'idée qu'il conviendrait que le pays de la résidence prenne une mesure permettant d'éviter une double imposition soit par déduction pour l'impôt payé à l'étranger, soit par une exemption, comme le prévoit le Modèle de convention de l'OCDE. Quand il s'inspire du Modèle de convention des Nations Unies, un pays doit avoir à l'esprit l'importance du rapport entre les traités et le droit national, dont la nature peut varier d'un pays à l'autre. En général, les dispositions des traités fiscaux priment sur celles du droit national en cas de désaccord entre ces dispositions. Plus concrètement, les traités fiscaux stipulent quel État contractant a compétence pour prélever des taxes sur un

---

<sup>924</sup> Voir *infra*.

élément donné de revenu ou de capital, dans quelles conditions et sous quelles réserves il peut le faire. Par conséquent, les pays qui désirent engager des négociations concernant la conclusion d'un traité fiscal bilatéral doivent analyser attentivement les dispositions de leur droit fiscal qui s'y rapportent afin d'évaluer les implications qu'aura l'application du traité. Ils doivent aussi, dans le cadre de la préparation et de la négociation d'un traité, examiner les lois nationales d'éventuels partenaires.

**502.** Aussi, les deux modèles de convention s'appliquent aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants. De ce fait, le revenu perçu par ou via une entité ou un dispositif considéré comme totalement ou partiellement transparent sur le plan fiscal selon la législation fiscale de l'un des États contractants est considéré comme étant le revenu d'un résident d'un État contractant, mais uniquement dans la mesure où ce revenu est traité, aux fins de l'imposition par cet État, comme le revenu d'un résident de cet État. Ces conventions n'affectent pas l'imposition par un État contractant de ses résidents, sauf en ce qui concerne certains avantages accordés<sup>925</sup>.

**503.** Ainsi, elles s'appliquent aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values.

**504.** S'agissant spécifiquement de l'élimination de la double imposition, la convention de l'OCDE dispose que lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions de la Convention<sup>926</sup> (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre

---

<sup>925</sup> En vertu du paragraphe 3 de l'article 7, du paragraphe 2 de l'article 9 et des articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 et 28.

<sup>926</sup> A l'exception des revenus reçus ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.

État), le premier État exempté de l'impôt ces revenus ou cette fortune<sup>927</sup>. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions des articles 10 et 11 qui concernent respectivement les dividendes et les intérêts (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État), le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État. Aussi, conformément à des dispositions quelconques des modèles de Convention, lorsque les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

**505.** Pour ce qui est des méthodes d'imputation, les conventions disposent que lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions de la présente Convention (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre État), le premier État accorde sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État ; ou sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État. Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État. Lorsque, conformément aux dispositions quelconques de ces modèles de Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

**506.** À la lecture de ces conventions, nous voyons qu'elles partagent plusieurs similitudes, bien qu'elles aient été conçues pour répondre aux besoins de pays différents. Voici les

---

<sup>927</sup> Sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3 de l'article 23A de la convention fiscale de l'OCDE relative aux méthodes pour éliminer les doubles impositions.

principales similarités. Les deux modèles de conventions fiscales visent principalement à éviter la double imposition des revenus entre deux pays. Cela signifie qu'un contribuable ne devrait pas être imposé sur le même revenu par deux juridictions fiscales différentes.

**507.** Malgré ces similitudes, il est essentiel de noter que les conventions fiscales de l'ONU sont généralement plus favorables aux pays en développement, en leur accordant plus de droits de taxation, notamment en ce qui concerne les bénéfices des entreprises et les redevances, par rapport au modèle de l'OCDE, qui reflète souvent les intérêts des pays développés. Nous le verrons dans le prochain point consacré aux dissimilitudes entre ces deux conventions.

## B - Dissimilitudes des conventions fiscales de l'ONU et de l'OCDE

**508.** La convention fiscale de l'ONU et la Convention de l'OCDE sur l'élimination des doubles impositions internationales sont deux modèles de conventions fiscales bilatérales utilisés pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale. Bien qu'elles partagent des objectifs similaires, il existe des différences clés entre les deux, principalement en raison des priorités et des intérêts des pays impliqués. En effet, pour ce qui est des objectifs de ces conventions par exemple, nous notons que celle de l'ONU est élaborée principalement pour servir les intérêts des pays en développement, en prenant en compte leur besoin d'obtenir une plus grande part des revenus fiscaux générés par les entreprises multinationales opérant sur leur territoire. Et elle reconnaît le déséquilibre économique entre les pays développés et les pays en développement et cherche à équilibrer le partage des droits d'imposition. Tandis que la convention de l'OCDE est conçue principalement par les pays développés membres de l'OCDE, et vise à faciliter les investissements transfrontaliers en minimisant les doubles impositions, avec un accent sur la protection des intérêts des pays ayant des capacités similaires, souvent plus favorables aux pays développés<sup>928</sup>.

**509.** Concrètement, nous relevons une différence entre ces conventions s'agissant de l'attribution des droits d'imposition. La convention de l'ONU a tendance à accorder plus de droits d'imposition au pays source (le pays où les revenus sont générés), ce qui profite souvent aux pays en développement. Par exemple, pour les bénéfices des entreprises, la convention de l'ONU permet généralement au pays source de taxer plus largement les revenus des entreprises

---

<sup>928</sup> ARNOLD B., « *Introduction aux conventions fiscales* », sur le site des Nations Unies, disponible sur [www.un.org](http://www.un.org) (en ligne). Consulté le 14/03/25.

non-résidentes. La Convention de l'OCDE privilégie plutôt le pays de résidence (le pays où la société ou la personne est résidente fiscale) pour l'imposition des revenus, ce qui tend à bénéficier aux pays développés où sont souvent basées les entreprises multinationales, et le pays source est généralement limité dans sa capacité à imposer les revenus générés sur son territoire. Nous le voyons à l'article 5 de ces conventions sur l'établissement stable. En effet, dans la convention de l'OCDE la définition de l'établissement stable est plus restreinte, ce qui limite les situations dans lesquelles un État peut taxer les bénéfices d'une entreprise étrangère. Dans la définition de l'ONU nous voyons qu'elle est plus large dans la mesure où elle permet aux pays en développement de taxer les activités des entreprises étrangères même si celles-ci ne sont que de passage ou n'ont qu'une présence temporaire sur leur territoire. Ainsi, la durée nécessaire pour qu'un projet de représente un établissement stable n'est que de six (6) mois dans le modèle de l'ONU<sup>929</sup> mais de douze (12) mois dans le modèle de l'OCDE.<sup>930</sup>

**510.** Autre dissimilitude à noter, celle du traitement des bénéfices des entreprises (établissements stables). En effet, la convention de l'ONU permet une définition plus large de ce qui constitue un "établissement stable", ce qui donne au pays source plus de possibilités d'imposer les bénéfices générés par les entreprises étrangères et les critères pour déterminer l'existence d'un établissement stable sont plus souples. Or la convention de l'OCDE adopte une définition plus restrictive de l'établissement stable, limitant ainsi les possibilités pour le pays source d'imposer les bénéfices d'une entreprise étrangère. L'article 7 de la convention de l'OCDE limite la taxation des bénéfices d'une entreprise au pays où se trouve l'établissement stable. Dans la convention de l'ONU, l'article 7 permet au pays de la source de taxer les bénéfices d'une entreprise même en l'absence d'établissement stable, s'il y a un lien économique suffisant avec le pays comme nous le lisons dans les lignes qui suivent : « (...) dans la mesure où ils sont imputables (...) aux ventes, dans cet autre État, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue ; ou à d'autres activités industrielles ou commerciales exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue »<sup>931</sup>.

**511.** Concernant les dividendes, intérêts et redevances, nous relevons également une différence entre ces 2 conventions car en effet, celle de l'OCDE préconise généralement des taux d'imposition fixes en favorisant ainsi la réduction des barrières fiscales pour les flux de

---

<sup>929</sup> Article 5, paragraphe 3.a de la convention de l'ONU sur la notion d'établissement stable.

<sup>930</sup> Article 5 du modèle de convention de l'OCDE sur la notion d'établissement stable.

<sup>931</sup> Article 7, paragraphe 1 de la convention de l'ONU sur les bénéfices des entreprises.



capitaux entre pays développés. Nous lisons que l'OCDE prévient la double imposition en limitant le droit de taxation de l'État de la source, souvent à un taux réduit de 5 à 15 %<sup>932</sup> alors que « Le modèle de convention fiscale des Nations Unies laisse la détermination de ces pourcentages aux négociations bilatérales »<sup>933</sup>.

**512.** Tandis que pour la taxation des redevances l'OCDE prévient la double imposition en limitant le droit de taxation de l'État de la source sur les redevances (souvent attribuées exclusivement à l'État de résidence du bénéficiaire), la convention de l'ONU conserve à l'État de source le droit d'imposer les redevances, reflétant l'intérêt des pays en développement à tirer des recettes fiscales des paiements transfrontaliers liés à la propriété intellectuelle. Nous le lisons dans les lignes suivantes : « Toutefois, ces redevances sont également imposables dans l'État de la source et selon la législation de cet État ; mais si le bénéficiaire effectif en est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder \_\_\_\_ % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des redevances. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation »<sup>934</sup>.

**513.** De même, pour la taxation des autres revenus, le modèle OCDE donne le droit exclusif d'imposition à l'État de résidence. Le modèle ONU quant à lui permet également à l'État de la source d'imposer ces revenus, offrant ainsi plus de latitude aux pays en développement pour taxer les revenus générés sur leur territoire : « Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2<sup>935</sup>, les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention et qui proviennent de l'autre État contractant sont également imposables dans cet autre État<sup>936</sup>.

**514.** Une particularité concerne la taxation des frais pour services techniques. En effet, elle n'est présente que dans la convention ONU en son article 12A ajouté en 2017 pour permettre aux pays de la source d'imposer les paiements pour services techniques. Cet article

---

<sup>932</sup> Article 10, paragraphe 2.a et 2.b de la convention de l'OCDE sur les dividendes.

<sup>933</sup> *Idem* pour la convention de l'ONU.

<sup>934</sup> Article 12, paragraphe 2 de la convention de l'ONU sur les redevances.

<sup>935</sup> Paragraphe 1 : Les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet État ; Paragraphe 2 : Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables

<sup>936</sup> Article 21, paragraphe 3 de la convention de l'ONU sur la taxation des autres revenus.

reflète l'importance pour les pays en développement de conserver une base fiscale sur les paiements transfrontaliers pour des services spécialisés. Ce concept n'est pas explicitement traité dans la convention modèle de l'OCDE.

**515.** Ces différences illustrent l'accent mis par la convention de l'ONU sur la protection des intérêts fiscaux des pays en développement, qui cherchent à garantir un droit de taxation plus important sur les revenus générés sur leur territoire, contrairement à la convention de l'OCDE, qui vise davantage à faciliter les échanges et les investissements en réduisant les cas de double imposition. La principale différence réside surtout dans l'approche de l'attribution des droits d'imposition : la Convention de l'ONU favorise le pays source (souvent les pays en développement), tandis que la Convention de l'OCDE privilégie le pays de résidence (souvent les pays développés). Après avoir présenté ces deux modèles de convention, nous verrons à présent leur portée quant à leur mise en application.

## *§ 2. La portée des conventions éliminant la double imposition*

**516.** Nous verrons dans un premier temps la mise en application des méthodes éliminant la double imposition entre les États (A), puis, dans un second temps nous verrons les différentes conventions fiscales, tendant essentiellement à éviter la double imposition, signées par le Cameroun et le Gabon qui se rapprochent du prélèvement dans l'État de source (B).

### **A - De l'application des méthodes conventionnelles**

**517.** Ces articles traitent de la double imposition dite juridique, c'est-à-dire du cas où une même personne est imposable au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un État. Il peut avoir double imposition juridique internationale dans trois cas. Lorsque chaque État contractant assujettit la même personne à l'impôt pour l'ensemble de son revenu et de sa fortune<sup>937</sup> ; lorsqu'une personne est un résident d'un État contractant et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant<sup>938</sup> et que les deux États imposent ces revenus ou cette fortune ; lorsque chaque État contractant assujettit la même personne qui n'est pas un

---

<sup>937</sup> Assujettissement fiscal intégral concurrent (ou conflit de résidences).

<sup>938</sup> État de source ou État où il y a l'établissement stable.

résident d'un État contractant à l'impôt pour des revenus provenant d'un État contractant ou pour de la fortune qu'elle y possède. Ce peut être le cas par exemple lorsqu'un non-résident a un établissement stable ou une base fixe dans un État contractant par l'intermédiaire desquels il tire des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant.

**518.** Les conventions existantes suivent deux principes directeurs pour éliminer les doubles impositions par l'État dont le contribuable est un résident. Pour simplifier, il ne sera question ici que de l'imposition sur le bénéfice, mais les principes s'appliquent de la même façon à l'impôt sur la fortune.

**519.** Suivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables, selon la convention, dans l'État de l'établissement stable ou de source (et, évidemment, pas non plus les revenus qui ne sont imposables que dans ces États). Le principe de l'exemption peut être appliqué suivant deux méthodes principales : Le revenu imposable dans l'État de l'établissement stable ou de source n'est, en aucune façon, pris en compte par l'État de résidence aux fins de son impôt ; l'État de résidence n'est donc pas en droit de prendre en considération le revenu ainsi exempté lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu ; cette méthode est appelée « exemption intégrale » ; le revenu imposable dans l'État d'établissement stable ou de source n'est pas imposé par l'État de résidence, mais l'État de résidence conserve le droit de prendre en considération ce revenu lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu. Cette méthode est appelée « exemption progressive ».

L'article prévoit que l'État de la résidence doit exempter de l'impôt les revenus et la fortune qui « sont imposables » dans l'autre État où il y a un établissement stable, ou l'État de source conformément aux dispositions de la convention. En conséquence, l'État de la résidence doit exempter les revenus et la fortune qui sont imposables par l'autre État conformément aux dispositions de la convention, que le droit d'imposer soit effectivement ou non exercé par cet autre État.

**520.** Dans bien des cas, le modèle de convention des Nations Unies étend le droit d'imposition du pays de la source à des revenus qui, en vertu du modèle de convention de l'OCDE, ne sont imposables que dans le pays de résidence. De ce fait, de nombreux pays qui ont adopté la méthode d'exemption dans leurs conventions bilatérales souhaitent peut-être restreindre l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, par exemple en limitant l'exemption d'impôt au revenu effectivement taxé dans le pays de la source ou en appliquant à certains éléments du revenu le crédit d'impôt prévu au paragraphe 2 de cet article plutôt que l'exemption

fiscale. De même, parce que dans le modèle de convention des Nations Unies, le paragraphe 1 de l'article 23 A a une portée beaucoup plus large que la disposition correspondante du modèle de convention de l'OCDE, en raison d'un élargissement des droits du pays de la source, un État qui, de façon générale, aura choisi la méthode de l'exemption pourra recourir à la méthode de l'imputation pour certains éléments de revenu non mentionnés au paragraphe 2 de l'article 23 A.

**521.** Suivant le principe de l'imputation, l'État de résidence calcule l'impôt sur la base du montant total des revenus du contribuable, y compris ceux qui proviennent de l'autre État (établissement stable ou de source) qui, conformément à la convention, sont imposables dans cet autre État (mais non compris les revenus qui ne sont imposables que dans l'État de source<sup>939</sup>) ; Il déduit ensuite de l'impôt qui lui est dû celui qui est payé dans l'autre État. Le principe de l'imputation peut être appliqué suivant deux méthodes principales : L'État de résidence accorde une déduction correspondant au montant total de l'impôt effectivement payé dans l'autre État sur des revenus imposables dans cet État ; cette méthode s'appelle « imputation intégrale » ; la déduction accordée par l'État de résidence au titre de l'impôt payé dans l'autre État est limitée à la fraction de son propre impôt qui correspond aux revenus imposables dans l'autre État ; cette méthode est appelée « imputation ordinaire ». La différence fondamentale entre les méthodes consiste en ce que les méthodes de l'exemption considèrent le revenu alors que les méthodes de l'imputation considèrent l'impôt.

**522.** L'article 23 B, fondé sur le principe de l'imputation, suit la méthode de l'imputation ordinaire : l'État de la résidence déduit de l'impôt qu'il perçoit sur les revenus, ou sur la fortune, de son résident, un montant égal à l'impôt payé dans l'autre État sur le revenu tiré dans cet autre État, ou la fortune qui y est possédée, mais la somme ainsi déduite est limitée à la fraction correspondante de son propre impôt. Il est prévu que la méthode de l'imputation ordinaire s'applique également dans le cas d'un État qui suit la méthode de l'exemption mais doit accorder une imputation, conformément au paragraphe 2 de l'article 23 A, pour l'impôt perçu à des taux limités dans l'autre État sur des dividendes et des intérêts<sup>940</sup>. La possibilité de procéder à quelques modifications telles qu'elles sont mentionnées aux paragraphes 47 et 48 de l'article (imputation intégrale) peut naturellement s'appliquer au cas de dividendes et intérêts payés à un résident d'un État qui a adopté la méthode de l'imputation ordinaire<sup>941</sup>.

---

<sup>939</sup> Voir paragraphe 6 de l'article 23A.

<sup>940</sup> Voir le paragraphe 47 de l'article 23A.

<sup>941</sup> Voir le paragraphe 63 de l'article 23 A.

**523.** Nous verrons à présent que les conventions fiscales signées par les pays qui font l'objet de notre étude sont plutôt favorables à une imposition dans l'État de source.

## B - De l'imposition dans l'État de source : cas du Cameroun et du Gabon

**524.** *« Les revenus perçus par des personnes domiciliées au Cameroun autres que ceux visés à l'alinéa b ci-dessous, sont exonérés des impôts camerounais mentionnés au paragraphe 3 de l'article 8, lorsque ces revenus sont exclusivement imposables en France en vertu de la présente Convention »*<sup>942</sup>

**525.** *« Les doubles impositions sont éliminées de la manière suivante : a) Lorsque, conformément aux dispositions de la Convention, un résident du Gabon est imposable en France sur des éléments de son revenu ou de sa fortune non visés au b, ces éléments de revenu ou de fortune sont exonérés d'impôt au Gabon »*<sup>943</sup>.

**526.** Dans cette partie, nous énumérerons premièrement les conventions fiscales signées et en vigueur par le Cameroun et le Gabon, puis dans un second temps nous ferons le constat de leurs faveurs pour l'élimination de la double imposition par le prélèvement dans l'État de source. En effet, ces conventions sont de deux ordres qui sont bilatérales et multilatérales. Elles ont généralement pour objet d'éliminer toute double imposition en matière d'impôt sur le revenu, sur la fortune, de prévenir l'évasion fiscale ainsi que d'organiser les modalités d'échange de renseignements entre les administrations fiscales.

**527.** Les conventions fiscales bilatérales signées par le Cameroun, d'une part, sont au nombre de dix (10). Parmi les conventions bilatérales visant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, nous avons la convention avec la République Française tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, d'impôt sur les successions, de droit sur les successions, de droit d'enregistrement et de droit de timbre. Elle a été signée le 21 octobre 1976 et est entrée en vigueur le 19 juillet 1978 avec ses deux avenants. Le premier signé le 31 mars 1994, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> février 1997 et le second le 28 octobre 1999, entré en vigueur

---

<sup>942</sup> Extrait de la Convention fiscale signée entre le Cameroun et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, d'impôts sur les successions, de droits d'enregistrement et de droits de timbre.

<sup>943</sup> Extrait de la Convention fiscale entre le Gabon et la France en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

le 1<sup>er</sup> janvier 2003 ; la convention fiscale entre le Cameroun et la Tunisie signée le 26 mars 1999 et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2008 ; la convention fiscale avec le Canada tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 26 mai 1982, entrée le 1<sup>er</sup> janvier 2003 ; la convention fiscale avec la Confédération Suisse tendant à éviter la double imposition des revenus provenant de l'activité commerciale de transport aérien, signée le 13 juillet 1990 ; la convention fiscale avec la République d'Afrique du Sud tendant à éviter la double imposition des revenus et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 19 avril 2015, entrée en vigueur le 13 juillet 1990 ; la convention fiscale avec la République Fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions des entreprises de transport aérien en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 24 août 2017, entrée en vigueur le 07 décembre 2020 ; la convention fiscale avec le Royaume du Maroc tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 07 septembre 2012, entrée en vigueur le 02 juillet 2019 ; la convention fiscale entre le Cameroun et les Emirats Arabes Unis du 27 janvier 2021 ; la convention fiscale entre le Cameroun et la République Tchèque signée le 07 février 2023, et la convention fiscale avec la République populaire de Chine afin d'éliminer la double imposition en matière d'impôt sur le revenu et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, signée le 17 octobre 2023.

**528.** En outre, les conventions multilatérales signées par le Cameroun sont au nombre de 3, à savoir le règlement N°7/19-UEAC-010A-CM-33 du 22 mars 2019 portant révision de l'acte N°5/66-UDEAC-49 du 13 décembre 1966 relatif à la convention sur la non double imposition à l'impôt sur le Revenu entre les États membres de le CEMAC, signée le 08 avril 2019 entrée en vigueur le 08 avril 2019 ; la convention concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale élaborée en 1988 amendée en 2010 et ratifiée par le Cameroun le 28 avril 2015, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2015 ; la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (l'instrument multilatéral), signée le 11 juillet 2017, déposée le 21 avril 2022 et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> août 2022<sup>944</sup>.

**529.** D'autre part, il existe quinze (15) conventions fiscales bilatérales signées par le Gabon dont la convention fiscale entre le Gabon et le Canada du 18 novembre 2002 et entrée en vigueur le 22 décembre 2008 ; la convention fiscale entre le Gabon et la Belgique signée le

---

<sup>944</sup> Voir infra, n°541 sur le convention multilatérale BEPS.

14 janvier 1993 et entrée en vigueur le 13 mai 2005 ; la convention fiscale entre le Gabon et la France du 21 avril 1966 et entrée en vigueur le 7 mars 1969, ainsi que celle signée le 20 septembre 1995 et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> mars 2008 et enfin la convention fiscale entre le Gabon et le Maroc signée le 3 juin 1999, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2008 ; la convention fiscale entre le Gabon et l'Afrique du Sud du 22 mars 2005 qui est en cours de ratification ; la convention fiscale entre le Gabon et l'Arabie Saoudite du 17 décembre 2015, en vigueur et ratifiée par le Gabon en 2020 ; la convention fiscale entre le Gabon et la Chine du 1<sup>er</sup> septembre 2018 qui est en cours de ratification ; la convention fiscale entre le Gabon et la Corée du 25 octobre 2010 qui est en vigueur et ratifiée en août 2022, la convention fiscale entre le Gabon et les Emirats Arabe Unis du 1<sup>er</sup> mars 2019, ratifiée en 2022 sous réserve de modification de l'article 31 ; la convention fiscale entre le Gabon et l'Ile Maurice du 18 juillet 2013 qui est en cours de ratification ; la convention fiscale entre le Gabon et l'Italie du 28 juin 1999 qui est en vigueur et ratifiée en septembre 2022 ; la convention fiscale entre le Gabon et le Liban du 20 février 2001 ; la convention fiscale entre le Gabon et Singapour du 28 août 2018 ; la convention fiscale entre le Gabon et la Tunisie du 13 février 1986 ; et la convention fiscale entre le Gabon et la Türkiye du 4 février 2024 qui est en procédure de ratification.

Ces conventions ont généralement pour objet d'éliminer toute double imposition en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune, de prévenir l'évasion fiscale, ainsi que d'organiser les modalités d'échange de renseignements entre les administrations fiscales. Elles priment sur les dispositions du code général des impôts selon l'article 2 du code : « Les règles d'assiette de liquidation et de recouvrement des impôts, droits et taxes visés par le présent code sont applicables sous réserve des dispositions des conventions internationales régulièrement ratifié au Gabon. »

**530.** Pour ce qui est des conventions multilatérales, le Gabon en a signé deux, dont une qui a été dissoute. Il s'agit de la convention fiscale UDEAC du 13 décembre 1966 et de la convention fiscale OCAM. Ces conventions ont pour objet d'éviter les doubles impositions et d'organiser une assistance mutuelle administrative en matière fiscale. Le Gabon est signataire de la convention de l'Union Douanière et Économique de l'Afrique Centrale (U.D.E.A.C), créée par l'Acte n°5/66 UDEAC-49 du 13 décembre 1966, destinée à éviter ou à limiter les doubles impositions entre le Cameroun, la Centrafrique, le Congo, le Gabon, la Guinée Équatoriale et Tchad. Cette convention présente un grand intérêt pour les groupes de sociétés opérant en Afrique centrale ; la convention fiscale OCAM du 29 juillet 1971 dissoute en

1985<sup>945</sup>. Les États membres de l'Organisation Commune Africaine Malgache et Maurienne (O.C.A.M.) ont signé le 29 juillet 1971 une convention de coopération fiscale. L'O.C.A.M. comptait au départ 14 membres. Cette convention continue à recevoir application auprès de tous les États qui ne l'ont pas dénoncé, notamment la République gabonaise. Cette convention présente un intérêt certain pour les groupes de sociétés disposant de filiales en Afrique de l'Ouest et en Afrique centrale. Enfin, le Gabon a signé la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices le 7 juin 2017 mais ne l'a pas ratifiée à ce jour.

**531.** En outre, pour démontrer la tendance des conventions fiscales du Cameroun et du Gabon vers le modèle de l'ONU, une petite analyse des conventions que ces derniers ont passées est nécessaire. Pour ce faire, nous ferons une étude comparative de quelques articles des conventions tendant à éviter la double imposition qu'ils ont passées avec la France qui nous a bien servi de modèle tout au long de ce travail<sup>946</sup>. En effet, les articles retenus pour cette étude sont l'article 5 sur la définition de l'établissement stable, l'article 7 sur la taxation des bénéfices des entreprises, l'article 11 sur les intérêts et l'article 12 enfin sur les redevances.

**532.** Tout d'abord à la lecture de la définition de l'établissement stable, nous pouvons voir que les conventions fiscales passées entre ces différents pays définissent l'établissement stable de manière similaire au modèle de l'OCDE, mais contiennent des éléments qui s'inspirent du modèle de l'ONU<sup>947</sup>. C'est le cas de la durée requise pour constituer un établissement stable qui est de 6 mois<sup>948</sup>. Comme nous l'avons vu plus haut, le modèle ONU met l'accent sur une définition plus large de l'établissement stable, incluant non seulement les installations fixes, mais aussi les activités de prestation de services effectuées sur une certaine durée.

**533.** S'agissant de la taxation des Bénéfices des entreprises aussi, nous voyons que ces conventions fiscales prévoient que les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables dans l'autre État contractant que dans la mesure où ces bénéfices sont attribuables à un établissement stable situé dans cet autre État. Bien que cela soit similaire au modèle OCDE, nous voyons que la portée est plus large avec le modèle ONU en ce qui concerne l'attribution

---

<sup>945</sup> L'O.C.A.M comptait au départ 14 membres, elle en a compté jusqu'à 17 avant d'être dissoute par la Conférence des Chefs d'États en 1985.

<sup>946</sup> Il s'agit de la convention fiscale entre la France et le Cameroun du 21 octobre 1976 et la convention fiscale entre la France et le Gabon du 20 septembre 1995.

<sup>947</sup> Articles 3 et 5 des conventions fiscales respectives entre le Cameroun et la France, et celle entre le Gabon et la France.

<sup>948</sup> Voir supra, n°511.



des bénéfices à un établissement stable, ce qui pourrait permettre au pays source de taxer une plus grande part des bénéfices<sup>949</sup>.

**534.** En ce qui concerne la taxation des intérêts, nous lisons que ces conventions prévalent l'imposition dans l'État de résidence du bénéficiaire des intérêts, mais l'État source peut imposer les intérêts à un taux limité comme le modèle ONU accorde au pays source un droit d'imposer les intérêts, souvent avec des marges plus flexibles pour les taux d'imposition, reflétant une tendance à favoriser les pays en développement<sup>950</sup>.

**535.** Enfin pour l'encadrement des redevances, ces conventions autorisent l'imposition par l'État source avec une limitation des taux, comme prévoit le modèle de convention ONU qui donne au pays source le droit d'imposer les redevances sans les restrictions rigides des taux imposées par le modèle de l'OCDE<sup>951</sup>.

**536.** Au terme de l'analyse de ces quelques articles, nous constatons une convergence avec le modèle ONU des conventions fiscales passées entre le Cameroun et la France d'une part, et entre le Gabon et la France d'autre part. Ceci se lit en particulier dans la manière dont les droits d'imposition sont partagés entre les États contractants, avec une légère tendance à favoriser le pays source, ce qui est une caractéristique clé du modèle de l'ONU.

**537.** Ainsi, cette étude sur l'élimination de la double imposition nous a emmenés à voir l'ordre fiscal bilatéral proposé par les organisations internationales auxquelles font partie le Cameroun et le Gabon. Nous verrons désormais la participation de ces États aux différents projets mis en place afin d'éliminer la double imposition internationale.

---

<sup>949</sup> Articles 10 et 7 des conventions fiscales respectives entre le Cameroun et la France, et celle entre le Gabon et la France.

<sup>950</sup> *Idem*, articles 15 et 11.

<sup>951</sup> *Idem*, articles 20 et 12.

## ***Section 2. La participation aux conventions multilatérales promues par l'OCDE***

**538.** L'efficacité du système fiscal en Afrique centrale passe également par la participation aux différents programmes d'élimination de la double imposition proposés par l'OCDE. En effet, ils portent sur la mise en œuvre d'une convention multilatérale afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Il s'agit de l'instrument multilatéral BEPS (**Paragraphe 1**) et de la réforme du pilier 1 sur les défis liés la fiscalisation du numérique auxquels font face les pays en droit d'imposer (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. L'instrument multilatéral BEPS***

**539.** L'analyse de l'instrument BEPS nous amènera premièrement à présenter la convention multilatérale. En effet, elle a été élaborée afin d'établir une série de mesures relatives aux conventions fiscales pour actualiser les règles fiscales internationales et réduire les possibilités d'évasion fiscale par les entreprises multinationales (**A**). Toutefois, nous avons repéré quelques éléments qui traitent de l'élimination de la double imposition au Cameroun et au Gabon (**B**).

#### **A - Présentation de la convention multilatérale BEPS**

**540.** En novembre 2016, plus de 100 juridictions ont conclu des négociations sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« Instrument multilatéral » ou « l'IM BEPS ») de manière à mettre rapidement en œuvre une série de mesures relatives aux conventions fiscales pour actualiser les règles fiscales internationales et réduire les possibilités d'évasion fiscale par les entreprises multinationales. La première cérémonie de signature de l'IM BEPS a eu lieu le 7 juin 2017 et il est entré en vigueur le 1er juillet 2018<sup>952</sup>. À ce jour, plus de 100 de juridictions ont adhéré à l'IM BEPS, parmi lesquelles

---

<sup>952</sup> "Instrument multilatéral BEPS", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org). Consulté le 14/01/25.

85 juridictions ont ratifié, accepté ou approuvé l'IM BEPS, et il couvre environ 1900 conventions fiscales bilatérales sur les 3600 de par le monde.

La Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, est l'un des résultats du projet de l'OCDE et du G20 pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices<sup>953</sup>. C'est-à-dire la mise en place de stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les disparités dans les règles fiscales en vue de transférer artificiellement des bénéfices vers des destinations à fiscalité nulle ou peu élevée où il n'y a que peu ou pas d'activités économiques. Ce qui aboutit à une charge fiscale faible ou nulle. Le plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices<sup>954</sup> a été élaboré par le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE et approuvé par les dirigeants du G20 en septembre 2013. Il identifiait 15 actions à engager pour apporter une réponse globale aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) et fixait des délais pour la réalisation de ces actions. L'action 15 du plan d'action BEPS analysait la possibilité d'élaborer un instrument multilatéral en vue de déployer les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales « permettant aux juridictions qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures mises au point dans le cadre des travaux relatifs au projet BEPS et de modifier les conventions fiscales bilatérales »<sup>955</sup>.

Après des années de travaux, le CAF, réunissant tous les États de l'OCDE et du G20 œuvrant sur un pied d'égalité, a produit l'ensemble final des rapports BEPS, qui a été entériné par le Conseil de l'OCDE et par les dirigeants du G20 en novembre 2015<sup>956</sup>. L'ensemble final BEPS, présenté sous la forme de rapports portant sur chacune des 15 actions accompagné d'un exposé des actions, donne aux États et aux économies les outils dont ils ont besoin pour garantir l'imposition des bénéfices là où s'exercent réellement les activités économiques qui génèrent ces bénéfices et là où la valeur est créée, tout en offrant aux entreprises une sécurité accrue grâce à la réduction du nombre de différends relatifs à l'application des règles fiscales internationales et à une harmonisation des obligations de conformité. Il a été convenu qu'un certain nombre de mesures BEPS constituent des normes minimales, ce qui signifie que les États ont décidé que ces normes doivent être appliquées.

---

<sup>953</sup>Projet BEPS.

<sup>954</sup> Plan d'action BEPS.

<sup>955</sup> "*Instrument multilatéral BEPS*", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org). Consulté le 14/01/25.

<sup>956</sup> Ensemble final BEPS.

La mise en œuvre de l'ensemble final BEPS a conduit à la modification des modèles de convention fiscale, ainsi que des conventions fiscales bilatérales qui s'en inspirent. En raison du nombre considérable de conventions bilatérales<sup>957</sup>, la mise à jour bilatérale du réseau conventionnel avait constitué un processus long et fastidieux, ce qui avait limité l'efficacité des efforts multilatéraux. Le rapport sur l'Action 15, intitulé « L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales », a conclu qu'un instrument multilatéral, offrant une approche novatrice pour permettre aux États de modifier rapidement leurs conventions fiscales bilatérales en vue de mettre en œuvre les mesures élaborées dans le cadre du projet BEPS, était souhaitable et possible, et que les négociations en vue de l'élaboration d'un tel instrument devaient s'engager rapidement. Le rapport sur l'Action 15 a été rédigé avec l'aide d'un groupe d'experts en fiscalité internationale et en droit international public<sup>958</sup>.

Ainsi donc, le projet BEPS de l'OCDE et du G20 fournit aux gouvernements des solutions pour fermer les brèches des règles internationales actuelles qui permettent à des entreprises de faire « disparaître » leurs bénéfices ou de les transférer artificiellement vers des destinations où ils ne sont pas imposés ou sont soumis à une imposition réduite, alors même que ces entreprises y réalisent des activités économiques limitées, voire inexistantes. Ces pratiques induisent un manque à gagner pour les recettes publiques qui représenterait, selon des hypothèses prudentes, 100-240 milliards USD par an, soit l'équivalent de 4-10 % des recettes issues de l'impôt sur les sociétés dans le monde. Plus de 100 pays et juridictions participent actuellement au cadre inclusif sur le BEPS en vue de mettre en œuvre les mesures BEPS dans leur législation interne et leurs conventions. Compte tenu du nombre très élevé de conventions bilatérales existantes, leur mise à jour au niveau bilatéral serait un processus fastidieux et contraignant. La nouvelle convention multilatérale vient en aide à ceci<sup>959</sup>.

**541.** Abordons à présent la position des pays que nous étudions au sein du projet mis en place sur l'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices.

---

<sup>957</sup> Plus de 3600 conventions fiscales bilatérales.

<sup>958</sup> "Convention multilatérale pour la mise en œuvre du projet BEPS", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), consulté le 17/11/24.

<sup>959</sup> *Ibidem*.

## B - Le Cameroun et le Gabon dans la convention multilatérale BEPS

**542.** La Convention a pour effet de modifier les conventions fiscales conclues entre deux ou plusieurs parties à la Convention. Elle ne fonctionnera pas de la même manière qu'un protocole portant modification d'une seule convention existante, qui modifierait directement le texte de la Convention fiscale couverte. Au lieu de cela, elle s'appliquera en parallèle avec les conventions fiscales existantes dont elle modifiera l'application afin de mettre en œuvre les mesures BEPS. En conséquence, bien que certaines parties puissent, pour des raisons internes, produire des versions consolidées de leurs conventions fiscales couvertes telles que modifiées par la convention, l'élaboration de ces versions consolidées n'est pas une condition préalable à l'application de la convention. Il demeure possible pour les juridictions contractantes de convenir par la suite de modifications de leurs conventions fiscales couvertes qui diffèrent de celles prévues par la Convention.

Ainsi, les 2 pays qui font l'objet de notre étude sont donc signataires du projet BEPS mais seul le Cameroun l'a ratifié à travers la loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018 autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices parue au JO n° 0160 du 13 juillet 2018<sup>960</sup>. En effet, en vertu des articles 5(1) et 5(10) de la convention, le Cameroun et le Gabon choisissent d'appliquer l'option C pour l'application des méthodes d'élimination de la double imposition<sup>961</sup>. Selon cette option, lorsqu'un résident d'une juridiction contractante reçoit des revenus ou possède de la fortune qui sont imposables dans l'autre Juridiction contractante, conformément aux dispositions d'une convention fiscale couverte (sauf dans la mesure où ces dispositions permettent l'imposition par cette autre Juridiction contractante uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cette autre juridiction contractante), la première Juridiction contractante accorde : sur l'impôt qu'elle perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé sur le revenu en cause dans cette autre juridiction contractante. Elle accorde également une déduction d'un montant égal à l'impôt payé sur la fortune en cause dans cette autre juridiction contractante, sur l'impôt qu'elle perçoit sur la fortune de ce résident. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la

---

<sup>960</sup> [Loi N° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime Financier de l'État et des autres entités publiques.](#)

<sup>961</sup> *Réserves et notifications pour le dépôt de l'instrument de ratification de la Convention multilatérale BEPS.* Articles 5 des réserves du Cameroun et du Gabon sur les l'application des méthodes de double imposition, respectivement aux p. 4 et 3.

fortune, calculé avant déduction, correspondant aux revenus ou à la fortune imposables dans cette autre juridiction contractante<sup>962</sup>.

Lorsque, conformément à une disposition quelconque d'une convention fiscale couverte, les revenus qu'un résident d'une juridiction contractante reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cette juridiction contractante, celle-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte de ces revenus ou de cette fortune exemptés<sup>963</sup>.

Ce qui précède s'applique à la place des dispositions d'une convention fiscale couverte qui, aux fins d'éliminer la double imposition, prévoient qu'une juridiction contractante exempte d'impôt le revenu qu'un résident de cette juridiction contractante reçoit ou la fortune qu'il possède qui, conformément aux dispositions de la convention fiscale couverte, est imposable dans l'autre juridiction contractante<sup>964</sup>. C'est ainsi que le Cameroun et le Gabon considèrent respectivement que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 5(7) de la convention fiscale BEPS. Les numéros des articles et les paragraphes des dispositions pertinentes y sont indiqués :

*Tableau 36 : Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales couvertes. (Cameroun)*

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition Art. 23(1) Modèle OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|------------------------------------|
| 1                                | France                         | Article 26(2)(a)                   |
| 2                                | Canada                         | Article 20(3)(a)                   |
| 5                                | Afrique du Sud                 | Article 24(1)(a)(i)                |
| 6                                | Émirats Arabes Unis            | Article 24(1)(a)(i)                |

*Source* : Réserves et notifications du Cameroun pour le dépôt de l'instrument de ratification de la Convention multilatérale BEPS.

<sup>962</sup> Article 5(6) de la convention multilatérale BEPS.

<sup>963</sup> *Idem.*

<sup>964</sup> Article 5 (7) de la convention multilatérale BEPS.

*Tableau 37 : Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales couvertes. (Gabon)*

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition        |
|----------------------------------|--------------------------------|--------------------|
| [1]                              | Belgique                       | Article 23(2) (1°) |
| [2]                              | Canada                         | Article 23(2)      |
| [3]                              | France                         | Article 24(2)(a)   |

*Source : Réserves et notifications du Gabon pour le dépôt de l'instrument de ratification de la Convention multilatérale BEPS.*

**543.** Toutefois, nous retenons que le Cameroun et le Gabon sont signataires du projet BEPS mais n'ont pas adopté l'article 10 sur les règles anti-abus visant les établissements stables situés dans des juridictions tierces. En effet, l'article dispose que « lorsqu'une entreprise d'une juridiction contractante ayant conclu une convention fiscale couverte tire un revenu de l'autre juridiction contractante et que la première juridiction contractante considère ce revenu comme étant attribuable à un établissement stable de cette entreprise situé dans une juridiction tierce » ; et que « les bénéfices attribuables à cet établissement stable sont exonérés d'impôt dans la première juridiction contractante », à ce moment « les avantages accordés par la convention fiscale couverte ne s'appliquent pas à tout élément de revenu au titre duquel l'impôt dans la juridiction tierce est inférieur à 60% de l'impôt qui serait dû dans la première juridiction contractante sur cet élément de revenu si cet établissement stable était situé dans la première juridiction contractante. Dans ce cas, tout élément de revenu auquel s'appliquent les dispositions du présent paragraphe reste imposable conformément à la législation de l'autre Juridiction contractante, nonobstant toute autre disposition de la convention fiscale couverte ».<sup>965</sup>

**544.** De même, à la lecture de la liste des signataires et parties à la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, nous constatons que le Cameroun et le Gabon n'ont pas adhéré à la « partie VI » de la convention sur l'arbitrage. En effet, le choix d'appliquer les mesures d'arbitres contenues dans la convention se lit à son article

---

<sup>965</sup> Article 10 de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

18 qui dispose qu'« une partie peut choisir d'appliquer la présente partie à ses Conventions fiscales couvertes et le notifie au dépositaire. Cette partie s'applique entre deux juridictions contractantes à l'égard d'une Convention fiscale couverte uniquement lorsque les deux juridictions contractantes ont formulé une telle notification »<sup>966</sup>. Selon l'article 16 (1) de la convention, la procédure doit être entamée dans un délai de 3 ans à l'autorité compétente de l'une ou l'autre juridictions contractantes<sup>967</sup>.

**545.** Après avoir vu ces éléments du projet BEPS agissant sur l'élimination des doubles impositions au Cameroun et Gabon, nous verrons un autre projet en cours qui est le « pilier 1 », faisant face aux défis fiscaux rencontrés par la numérisation de l'économie.

## *§ 2. La réforme du « Pilier 1 » face aux défis du numérique*

**546.** Le Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices a approuvé une solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

En effet, l'un de ces piliers, le pilier 1 que nous étudierons dans ce paragraphe, est proposé dans ce cadre afin de faire face aux défis soulevés par l'ampleur du numérique quant à l'imposition des multinationales.

**547.** Après avoir présenté la réforme du pilier 1 (A), nous verrons ensuite le nexus et les enjeux de ce nouveau droit d'imposer en vue de performer le système fiscal en Afrique centrale (B), même si, toutefois, les espoirs d'aboutissement de la réforme s'amenuisent avec l'arrivée du nouveau président américain<sup>968</sup>.

---

<sup>966</sup> Article 18 de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

<sup>967</sup> "Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par une Juridiction contractante ou par les deux Juridictions contractantes entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la Convention fiscale ouverte, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces juridictions contractantes, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'une ou l'autre des Juridictions contractantes. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention fiscale couverte"

<sup>968</sup> Donald TRUMP est réélu président le 20 janvier 2025.



## A - Présentation du « pilier 1 »

**548.** Les entreprises concernées sont les entreprises multinationales qui ont un chiffre d'affaires mondial excédant 20 milliards d'euros et dont la rentabilité<sup>969</sup> est au-delà de 10%. La rentabilité est calculée par un mécanisme de moyenne, sachant que le seuil de chiffre d'affaires sera abaissé à 10 milliards d'euros sous réserve d'une mise en œuvre réussie, y compris du volet relatif à la sécurité juridique en matière fiscale pour le Montant A. L'examen correspondant est censé commencer sept ans après l'entrée en vigueur de l'accord, et prendre fin 1 an au plus, en rappelant que sont exclus les industries extractives et services financiers réglementés<sup>970</sup>.

**549.** En outre, une juridiction de marché se verra attribuer le montant A grâce à une nouvelle règle de nexus, dès lors que l'entreprise couverte y réalise au moins 1 million d'euros de recettes. Pour ce qui est des juridictions avec un PIB inférieur à 40 milliards d'euros, le seuil sera fixé à 250 000 euros. La règle s'appliquera essentiellement pour déterminer si une juridiction peut prétendre à l'attribution du Montant A<sup>971</sup>.

**550.** Ainsi, 25 % du bénéfice résiduel des entreprises couvertes, définis comme le bénéfice au-dessus d'un seuil de 10 % sera attribué aux juridictions de marché qui satisfont au critère du nexus à partir d'une clé de répartition fondée sur le chiffre d'affaires.

C'est aux juridictions de marché dans lesquelles les biens ou les services sont finalement utilisés ou consommés que le chiffre d'affaires sera attribué. Pour cela, des règles de source détaillées selon des catégories données de transactions seront mises en place pour en permettre l'application. Les multinationales couvertes utiliseront une méthode fiable pour appliquer les règles de source du chiffre d'affaires, qui tienne compte des faits et circonstances qui leur sont propres.

**551.** Pour la détermination des pertes et bénéfices, l'entreprise se référera au résultat comptable, moyennant quelques ajustements et les pertes pourront être reportées en avant. La segmentation sera limitée à des circonstances exceptionnelles où, en se fondant sur les segments communiqués dans les états financiers, un segment respecte les règles relatives au champ d'application.

---

<sup>969</sup> Il s'agit du ratio bénéfice avant impôt/chiffre d'affaires.

<sup>970</sup> "Pilier un-Montant A et B, cadre inclusif sur le BEPS", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org). Consulté le 18/07/24.

<sup>971</sup> Les coûts de mise en conformité y compris au titre du suivi de faibles volumes de ventes seront réduits au minimum.

**552.** Aussi, un régime de protection applicable aux bénéfices provenant des activités de commercialisation et de distribution favorisera le plafonnement des bénéfices résiduels attribués à la juridiction de marché via le Montant A, lorsque les bénéfices résiduels de la multinationale seront déjà imposés une juridiction de marché. Pour concevoir le régime de protection, d'autres travaux seront menés, notamment pour prendre en compte le champ d'application global<sup>972</sup>.

**553.** C'est sur la méthode de l'exemption ou de l'imputation que va se fonder l'allègement de la double imposition des bénéfices attribués aux juridictions de marché. Ainsi, c'est l'entité ou les entités qui réalisent un bénéfice résiduel, qui supporteront la charge fiscale.

Les multinationales couvertes pourront profiter de mécanismes de prévention et de règlement des différends dans le but d'éviter la double imposition au titre du Montant A de manière obligatoire et contraignante<sup>973</sup>. Sur la question de savoir si le cas relève ou non du Montant A, cette question sera traitée de manière obligatoire et contraignante, sans porter atteinte au mécanisme principal de prévention et de règlement des différends. S'agissant du mécanisme contraignant de règlement des différends, un système facultatif sera disponible pour les situations se rapportant au Montant A, notamment des économies en développement qui peuvent prétendre au report de leur examen par les pairs au titre de l'Action 14 du BEPS<sup>974</sup> et dont le nombre de cas soumis à la procédure amiable est faible ou nul. Les conditions d'éligibilité pour ce mécanisme facultatif seront observées régulièrement et les juridictions déclarées inéligibles le resteront pour toutes les années suivantes<sup>975</sup>.

**554.** Pour ce qui est du montant B, le principe de pleine concurrence à l'exercice d'activités de commercialisation et de distribution de référence effectuée dans le pays se verra simplifié et rationalisé. Un accent sera mis en particulier sur les besoins des pays qui ont de faibles capacités.

Les procédures de discipline fiscale ont vocation à être simplifiées<sup>976</sup> afin que les multinationales couvertes respectent leurs obligations par l'intermédiaire d'une seule entité.

---

<sup>972</sup> "Pilier un-Montant A et B, cadre inclusif sur le BEPS", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org). Consulté le 18/07/24.

<sup>973</sup> Par exemple pour les prix de transfert et bénéfices commerciaux.

<sup>974</sup> Les conditions pour être éligible au report de l'examen par les pairs au titre de l'Action 14 du BEPS sont énumérées au paragraphe 7 de l'actuelle Méthodologie d'évaluation de l'Action 14, publiée avec les documents pour l'examen par les pairs de l'Action 14.

<sup>975</sup> *Ibidem*.

<sup>976</sup> Y compris les obligations déclaratives.

Toutefois, les parties seront contraintes de supprimer toutes taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes à l'égard de toutes entreprises. Elles devront aussi s'engager à ne pas introduire de telles mesures à l'avenir. Aucune taxe sur le numérique ou autre mesure du genre ne sera imposée à partir du 8 octobre 2021 et jusqu'à la date la plus proche entre le 31 décembre 2023 ou l'entrée en vigueur de la convention. Les modalités de retrait des taxes sur les services numériques existantes et autres mesures similaires pertinentes seront coordonnées de manière appropriée<sup>977</sup>.

L'étude du pilier 1 proposé par l'OCDE nous conduit dorénavant à examiner le nexus et les enjeux de cette réforme en Afrique centrale.

## B - Nexus et enjeux du nouveau droit d'imposer en Afrique centrale

**555.** Si toutefois le projet aboutit, les « Règles types » et leurs notes explicatives, qui sont appelés à former un corpus à caractère contraignant, confirment tout d'abord le critère commandant le Nexus, c'est-à-dire l'attribution du droit d'imposer. Il s'agit en l'occurrence des juridictions dans lesquelles le groupe considéré génère plus de 1 million de recettes<sup>978</sup>. Il est précisé que lesdits revenus s'entendent des recettes tirées des transactions avec les tiers<sup>979</sup>, dont les éventuelles problématiques liées à l'actuel libellé en monnaie unique devront être traitées dans le cadre de la future convention multilatérale.

**556.** S'agissant de la répartition de ce nouveau droit d'imposer entre les différentes juridictions via les règles de la source des revenus, le projet précise et clarifie plusieurs modalités. Au premier rang figure la priorisation d'une approche transactionnelle, où pour une juridiction donnée, le chiffre d'affaires sera catégorisé en fonction de la nature et de la substance économiques de la ou des différentes sources de revenus, indépendamment de la forme juridique apparente<sup>980</sup>. Puis, le principe selon lequel l'intégralité des revenus du groupe devra être « sourcée », de sorte qu'une entreprise ne saurait s'abstenir d'allouer une catégorie de chiffre d'affaires au motif qu'aucun critère ou indicateur pertinent et « fiable » n'aurait été identifié. Cette disposition trouve un écho particulier notamment dans les cas où le groupe

---

<sup>977</sup> "Instrument multilatéral BEPS", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org). Consulté le 14/01/25.

<sup>978</sup> Seuil abaissé à 250.000 pour les pays au PIB inférieur à 40 milliards.

<sup>979</sup> Après exclusion du chiffre d'affaires éventuellement tiré des activités financières réglementées ou des industries extractives.

<sup>980</sup> Ainsi, notamment, le fait générateur et la proportion du revenu alloué ne se réduiront pas à la seule facturation, mais devront bien refléter d'autres critères tenant au lieu effectif d'utilisation/consommation.

recourrait à des partenaires locaux ou régionaux indépendants, et disposerait donc de facto d'une information très limitée quant à la répartition effective des débouchés de ses produits et services.

Ces principes centraux étant posés, le projet semble établir une hiérarchie des « Règles types » en indiquant, dans un premier temps, une liste de différents critères d'allocation applicables à huit catégories différentes de revenus. Dans un second temps, si les indicateurs préétablis se trouvaient inapplicables<sup>981</sup>, les contribuables pourraient recourir à des indicateurs transactionnels suffisamment « fiables » qu'ils auraient élaborés, ou à défaut et en dernier recours, à des clés de répartition globales.

**557.** À la lumière de cela, il convient dorénavant de se demander quels sont les défis administratifs que rencontrerait l'Afrique centrale pour permettre cette imposition ? Comment ces pays qui manquent de moyens techniques arriveraient à une imposition efficace du numérique ? Sachant que l'instauration du Pilier 1 implique de ne pas taxer le numérique, serait-il bénéfique pour ces pays de mettre en place cette solution (pilier 1) ou de taxer librement le numérique<sup>982</sup> ?

À ce stade, le projet de l'OCDE (pilier 1) suscite quelques interrogations et appelle certaines clarifications. Il est d'ailleurs prévu qu'elles devraient intervenir au cours du processus de mise en œuvre notamment quant à la notion de plus ou moins-value « sur capitaux » qui semble introduire une distinction avec les autres actifs. Ou encore sur la légitimité du plafonnement des ajustements « de retraitement » résultant notamment de la correction légitime d'erreurs de bonne foi.

**558.** Par ailleurs, le projet vient confirmer la possibilité de reporter en avant des pertes antérieures tout en apportant des précisions sur les modalités de ce report. Le projet distingue ainsi entre les pertes encourues avant et après l'entrée en vigueur du pilier 1. Il instaure également un principe de temporalité à travers la notion d'« exercice antérieur éligible »<sup>983</sup>. L'OCDE prévoit également des dispositions particulières à certaines réorganisations d'entreprises, telles que les scissions et regroupements, probablement dans l'esprit d'une clause anti-abus dans la mesure où la capacité à imputer des pertes antérieures serait soumise à des

---

<sup>981</sup> Impossibilité de réunir une information « fiable », catégories non listées...

<sup>982</sup> La taxation du numérique sera effectuée directement sur les recettes générées par les activités exercées sur le territoire. Ces Etats pourraient donc en toute souveraineté imposer les multinationales dont les revenus tirent leurs sources sur leur territoire.

<sup>983</sup> Dont les modalités précises restent à définir.

« conditions de continuité de l'activité » sur des périodes prédéfinies précédant et suivant la réorganisation<sup>984</sup>.

**559.** Afin de traiter de la taxation du numérique, nous prendrons le cas du réseau « Netflix » qui est implanté et consommé au Gabon par les populations sans payer de réelles taxes en conséquence.

Netflix est une plateforme qui propose des films et des séries télévisées à la demande. Ce service de vidéo en streaming est accessible depuis un téléviseur, smart TV via l'application Netflix, ordinateur, smartphone, tablette, consoles de jeux, Apple TV ou Chromecast. Pour en bénéficier au Gabon, le compte Netflix doit être enregistré en « Euro ». Il faudrait ouvrir un compte Netflix français pour que soient disponibles tous les moyens de paiements. Pour cela il faut utiliser un VPN tel que « Hola »<sup>985</sup> pour « faire croire » à Netflix que vous êtes en France, et ainsi, accéder à Netflix France lors du processus de création du compte<sup>986</sup>. Toutes ces opérations qui se réalisent en marge du regard de l'administration fiscale gabonaise empêchent une imposition véritable de cette plateforme. Ainsi, on se demande comment des pays tels que le Gabon pourrait arriver enfin à percevoir les impôts issus du numérique ? Pour y apporter quelques éléments de réponse, nous verrons comment cela s'est passé dans d'autres pays africains, notamment au Kenya qui a su mettre en place la taxation du numérique.

En effet, conformément aux dispositions de la loi de finances de 2019<sup>987</sup>, au Kenya sont appliquées les taxes sur les plateformes numériques comme Google et Netflix et sur toutes les transactions en ligne. Selon la proposition de modification de la loi sur l'impôt sur le revenu, les entreprises numériques qui génèrent des recettes au Kenya sont tenues de payer une taxe de 1.5 % sur la valeur des transactions. Ceci dans le but d'obtenir des revenus d'entreprises technologiques qui sont principalement basées en dehors du Kenya<sup>988</sup>. Selon la réforme, une TVA de 14% est facturée sur les marchés numériques tels que le commerce électronique, les abonnements en ligne et d'autres services numériques qui échappent à la tranche d'imposition nationale. Selon la Loi, un marché numérique est défini comme des applications mobiles, livres électroniques et films ; actualités, magazines, journaux, diffusion d'émissions de télévision et de musique, podcasts et jeux en ligne ; logiciels, pilotes, filtres de sites Web et pare-feu ;

---

<sup>984</sup> Respectivement 12 et 24 mois en l'état actuel du projet.

<sup>985</sup> Hola VPN est un VPN (réseau virtuel privé) permettant un accès à des millions de sites Web à travers le monde (voire plus). Comme ses concurrents ou alternatives, Hola VPN garantit à ses utilisateurs une navigation Web de manière anonyme.

<sup>986</sup> « Netflix Gabon », sur le site de ifactory.africa. Disponible sur [Netflix Gabon : Prix, Abonnement, Inscription en 2024 | ifactory®](#) (en ligne). Consulté le 30/06/2024.

<sup>987</sup> [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ke/Documents/tax/Kenya\\_Finance\\_Act\\_2019\\_Insights.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ke/Documents/tax/Kenya_Finance_Act_2019_Insights.pdf)

<sup>988</sup> « Kenya : La taxe numérique entre en vigueur alors que le commerce en ligne se développe », sur le site de tech, disponible sur [www.techafrika.net](http://www.techafrika.net) (en ligne). Consulté le 30/06/2024.

services d'hébergement de sites Web, d'entreposage de données en ligne, de partage de fichiers et de stockage en nuage ; fourniture de musique, de films et de jeux ; fourniture de services de moteur de recherche et d'assistance automatisée, y compris fourniture de services de moteur de recherche personnalisés ; billets achetés pour des événements en direct, des théâtres ou restaurants, achetés via Internet ; apprentissage en ligne, y compris offre de cours et de formation en ligne ; fourniture de contenu numérique à écouter, visualiser ou lire sur tout support audio, visuel ou numérique ; fourniture de services sur des places de marché en ligne reliant le fournisseur au destinataire, y compris les plates-formes d'appel de transport ; toute autre offre de marché numérique pouvant être déterminée par le commissaire. Ainsi donc, les plateformes numériques s'enregistrent donc et versent la TVA ainsi que l'impôt sur le revenu au Kenya<sup>989</sup>.

Il est clair que les pays étudiés doivent eux aussi bénéficier des recettes tirées du numérique. Si toutefois ils optent pour l'instauration du Pilier 1 au sein de leurs États, ils doivent être légalement outillés et formés en conséquence. Pour se faire aider, ils pourraient également recourir aux inspecteurs des impôts sans frontières qui joueraient le rôle de sentinelles et veilleraient au juste paiement des impôts dus par les entreprises relevant du numériques. Rappelons-le, le projet « Inspecteurs des impôts sans frontières » a été lancé par le PNUD et l'OCDE depuis 2015 et le sommet d'Addis Abeba sur le financement du développement<sup>990</sup>. Les inspecteurs sans frontières offrent une plateforme mettant en relation les administrations fiscales des pays en développement et les inspecteurs des impôts chevronnés de pays plus avancés.

Mais maintenant plus que jamais et à l'exemple du Kenya, ils devraient adopter le projet de taxe du numérique dans leurs lois de finance, ce qui semble plus aisé à mettre en place, car au vu du contexte actuel, l'application du pilier 1 ne semble pas être de sitôt. Il serait donc mieux et plus facile de taxer directement ces recettes.

---

<sup>989</sup> *Ibidem*.

<sup>990</sup> « *Inspecteurs des impôts sans frontières au service des administrations fiscales africaines* », sur le site du PNUD. Disponible sur [www.pnud.org](http://www.pnud.org) (en ligne). Consulté le 30/06/2024.

## ***Conclusion du chapitre I***

**560.** La double imposition internationale reste un phénomène dommageable dans la mesure où elle lèse un contribuable qui se fait imposer dans plus d'un État et sur un même revenu. Afin de rendre le prélèvement fiscal harmonieux et assurer une entente entre les États, la double imposition est donc éliminée au moyen de conventions fiscales<sup>991</sup>. C'est dans ce souci d'équité que l'Organisation des Nations Unies (ONU) et l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE) établissent des programmes et conventions pour éliminer complètement les doubles impositions entre les États, et garantir une taxation des entreprises multinationales.

Dans cette optique, le cadre inclusif OCDE/G20 a mis en place le projet BEPS visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, et ainsi la réforme du pilier 1 qui fait face aux défis de la fiscalisation du numérique<sup>992</sup>. Le Cameroun et le Gabon faisant tous les deux partie de ces organisations, appliquent donc les modèles de ces conventions fiscales tendant à éliminer les doubles impositions internationales. Ils entretiennent ainsi des rapports harmonieux avec les autres États contractants et espèrent prochainement relever les défis rencontrés par la présence du numérique.

**561.** L'efficacité du système fiscal dans l'ordre internationale passe également par la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qui touchent forcément les États de la zone d'Afrique centrale<sup>993</sup>.

---

<sup>991</sup> OCDE, « *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune* », 1963, p. 9.

<sup>992</sup> *Ibidem*.

<sup>993</sup> Réserves et notifications pour le dépôt de l'instrument de ratification des Convention multilatérale BEPS.

## CHAPITRE II : LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES INTERNATIONALES

**562.** L'évasion et la fraude fiscales restent des préoccupations mondiales en ce qu'elles réduisent les recettes publiques, sapent la confiance dans le système fiscal et limitent son efficacité. En effet, les recettes fiscales ne représentent qu'environ 18 % du PIB<sup>994</sup> en Afrique alors que le ratio moyen impôts/PIB est de 34 % dans les pays membres de l'OCDE. Parmi toutes les régions du monde, l'Afrique subsaharienne a l'un des taux les plus élevés de flux financiers illicites (FFI)<sup>995</sup>. L'une des raisons de ce problème est la faible capacité de certaines administrations africaines à appliquer les lois fiscales et à lutter contre ces flux financiers illicites.

Face à ce phénomène, et en s'appuyant sur les actions du plan BEPS, le Cadre inclusif a élaboré l'impôt minimum mondial pour apporter une réponse aux problématiques non résolues. Cependant, nous verrons que ces mesures proposées n'ont pas été directement perçues comme des solutions efficaces par plusieurs États africains, en quête de performance de leur système fiscal.

**563.** Pour l'intérêt de cette étude et au moyen des informations majoritairement recueillies de l'OCDE, nous analyserons premièrement cette nécessité d'action contre la fraude et l'évasion fiscales internationales (**Section 1**), puis, deuxièmement, la controverse qu'ont suscitée ces solutions proposées en Afrique centrale (**Section 2**).

---

<sup>994</sup> OCDE/ATAF/CUA (2018), *Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018*, Éditions OCDE, Paris.

<sup>995</sup> Selon le rapport de l'Agence Ecofin, le Tchad est le pays où l'évasion fiscale aurait le plus progressé dans la région avec une augmentation des estimations de pertes de l'ordre de 1.6 milliards \$, le Cameroun plus de 175.3 millions \$, le Congo-Brazzaville plus de 460 millions \$ et le Gabon plus de 93.6 millions \$. Ces pays figurent dans le top 10 des hausses de pertes fiscales en Afrique.



## ***Section 1. La nécessité d'action contre la fraude et l'évasion fiscales internationales***

**564.** En octobre 2021, plus de 135 juridictions avaient adhéré à une solution reposant sur deux piliers. Cette solution s'inscrit dans le cadre du renforcement des règles fiscales internationales afin que les entreprises multinationales paient leur juste part de l'impôt où elles exercent des activités et réalisent des bénéfices. En effet, la fraude et l'évasion fiscales internationales restent un phénomène qui impacte les recettes fiscales, dont celles des États d'Afrique centrale.

À cet effet, l'impôt minimal mondial ainsi que la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) ont été mis en place et constituent le second pilier de la solution reposant sur deux piliers. Ce pilier permet de lutter plus généralement contre le phénomène d'évasion fiscale des grandes multinationales, l'idée étant que chaque entité d'un groupe multinationale fasse l'objet d'une imposition minimale.

**565.** Afin de mieux appréhender cette solution proposée, nous analyserons la réforme du « Pilier 2 » sur l'impôt minimal mondial (**Paragraphe 1**), puis la règle d'assujettissement à l'impôt (**Paragraphe 2**), toutes deux en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

### ***§ 1. Réforme du « PILIER 2 » sur un impôt minimum mondial***

**566.** Le modèle de règles du Pilier 2 vise à faire en sorte que les grandes entreprises multinationales paient un impôt minimum sur les bénéfices qu'elles génèrent dans chacune des juridictions où elles exercent des activités. Nous nous attèlerons à présenter ce pilier dans un premier temps (**A**), puis nous verrons ses enjeux dans un second temps (**B**).

#### **A - Présentation du « pilier 2 »**

**567.** Les règles « Globe » s'appliquent aux groupes d'entreprises multinationales qui exercent leurs activités à l'échelle internationale et réalisent un chiffre d'affaires consolidé

supérieur à 750 millions d'euros<sup>996</sup>. La limitation de cet impôt aux entreprises multinationales exerçant à l'international et avec chiffre d'affaires excédant les 750 millions d'euros, permet d'équilibrer ce souci de préserver l'effet global et les avantages de l'impôt minimum mondial et celui de minimiser les coûts administratifs et les coûts de conformité en termes de recettes. Pour délimiter le champ d'application de l'impôt minimum mondial, est utilisé le seuil de chiffre d'affaires, qui est globalement le même que celui utilisé pour la déclaration pays par pays au titre de l'Action 13 du projet BEPS. Ainsi, les responsables de la politique fiscale ont la possibilité de se servir les déclarations pays par pays qui sont déposées comme point de départ pour évaluer l'impact potentiel des règles Globe dans leur juridiction<sup>997</sup>.

Pour déterminer si elle est imposée à un taux inférieur ou supérieur au taux minimum de 15 %, une multinationale qui relève du champ d'application des règles Globe doit calculer son taux effectif d'imposition qui est effectué juridiction par juridiction. Le point de départ pour ce calcul du taux effectif d'imposition se fait à partir des comptes sociaux de chaque entité constitutive locale du groupe d'entreprises multinationales qui sont utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés dudit groupe. Les systèmes et des normes de comptabilité financière consolidée permettent de faciliter la mise en conformité avec les obligations fiscales pour multinationales en se basant sur les systèmes existants. L'administration peut ainsi les mettre en application grâce aux procédures de contrôle existantes, tout en s'assurant que la norme suivie pour l'établissement des comptes est la même dans toutes les juridictions. Les comptes sociaux étant la base pour le calcul du bénéfice, quelques ajustements sont effectués ensuite pour rapprocher le bénéfice ou la perte de l'entité constitutive locale à la base d'imposition locale et d'assurer une répartition correcte du bénéfice entre les juridictions. Ils servent également pour le chiffrage des impôts dus sur le bénéfice réalisé dans chaque juridiction<sup>998</sup>.

**568.** Pour calculer le taux effectif d'imposition d'un groupe dans une juridiction, sont utilisés les bénéfices et impôts ajustés. Quand le taux effectif d'imposition est inférieur à 15 %, le groupe d'entreprises multinationales doit payer un impôt complémentaire afin de porter le montant total de l'impôt à un taux d'imposition de 15 %. L'impôt complémentaire s'applique au bénéfice qui est imposé faiblement dans une juridiction après application d'une exclusion de

---

<sup>996</sup> Une juridiction qui décide de mettre les règles en œuvre peut également décider d'appliquer la RDIR, la RPII and l'ICMQL aux groupes purement nationaux, et d'appliquer l'ICMQL aux groupes qui réalisent un chiffre d'affaires en dessous du seuil de 750 millions EUR.

<sup>997</sup> "Impôt minimum mondial", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), consulté le 17/07/25.

<sup>998</sup> *Ibidem*.

bénéfices fondée sur la substance. L'exclusion concerne les frais de personnel et les actifs corporels qui sont des indicateurs d'activités de substance, permettant ainsi d'exclure des règles globe un taux de rentabilité fixe pour les activités de substance qu'une multinationale exerce au sein d'une juridiction. L'objectif ici est de se concentrer sur les bénéfices excédentaires, comme les revenus d'actifs incorporels, qui présentent le plus de risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices<sup>999</sup>.

Une fois établi, l'impôt complémentaire est prélevé en vertu de trois types de dispositions : l'impôt complémentaire minimal qualifié prélevé localement (ICMQL), la règle d'inclusion du revenu (RDIR) et de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPPII), qui s'appliquent selon un ordre convenu et intégré dans la conception des règles Globe<sup>1000</sup>. Le bénéfice qui est imposé faiblement est d'abord assujéti à l'impôt dans la juridiction locale. Par l'application d'un ICMQL, la juridiction dans laquelle les bénéfices faiblement imposés ont été réalisés peut porter le taux effectif d'imposition appliqué à ces bénéfices à hauteur du taux minimum de 15%, en prélevant impôt supplémentaire sur les bénéfices excédentaires du groupe d'entreprises multinationales. Des droits d'imposition secondaires sont attribués à la juridiction de l'entité mère<sup>1001</sup>. Si toutefois la juridiction à faible fiscalité n'a pas adopté d'ICMQL, en vertu d'une RDIR qualifiée, ce sera à l'entité mère de la multinationale de supporter l'obligation de payer l'impôt complémentaire. Et si elle se trouve dans une juridiction qui n'a pas adopté une RDIR qualifiée, les règles Globe prévoient que l'impôt complémentaire sera prélevé sur la prochaine entité dans la chaîne de détention qui est située dans une juridiction dotée d'une RDIR qualifiée. Pour les autres juridictions qui adoptent les règles, des droits d'imposition résiduels sont attribués à titre de règle subsidiaire à la RDIR. En cas d'inapplication de la RDIR au bénéfice faiblement imposé, l'impôt complémentaire est prélevé par toutes les juridictions qui ont adopté une Règle des bénéfices insuffisamment imposés. C'est à l'aide d'une clé de répartition fondée sur la substance que le montant total de l'impôt complémentaire calculé est réparti entre les juridictions. Chaque juridiction prélève l'impôt complémentaire sur la fraction du bénéfice qui lui est attribuée en appliquant la RPPII, ne prenant pas en compte la déduction d'une dépense en vertu de sa législation sur l'impôt sur les sociétés ou au moyen d'un mécanisme équivalent<sup>1002</sup>.

---

<sup>999</sup> "Impôt minimum mondial", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), consulté le 17/07/25.

<sup>1000</sup> "Les règles du Pilier Deux en bref", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) Consulté le 14/07/24.

<sup>1001</sup> *Ibidem*.

<sup>1002</sup> *Ibidem*.

La juridiction locale peut ainsi préserver ses droits d'imposition primaires au bénéfice imposable en appliquant les règles globes. L'idée est que pour le calcul du taux effectif d'imposition par juridiction du groupe de la multinationale, soit pris en compte tout impôt concerné prélevé par une juridiction locale sur le bénéfice réalisé sur son territoire par des contribuables résidents. De plus, l'ICMQL assure aussi un mécanisme supplémentaire protégeant la base d'imposition nationale, permettant l'application d'un impôt complémentaire sur les bénéfices excédentaires réalisés localement par la multinationale, quand ils sont assujettis à un taux effectif d'imposition inférieur à 15 %. Notons enfin que l'application de l'impôt supplémentaire n'impacte pas les coûts d'ensemble, après impôt, dans la mesure où il aurait simplement été assujetti à la même obligation fiscale dans une autre juridiction au moyen de la RDIR ou de la RPII<sup>1003</sup>.

Après présentation du pilier 2 sur l'imposition des multinationales, voyons à présent ses enjeux et l'incidence de sa mise en application.

## B - Les enjeux du pilier 2

**569.** Le déclenchement d'un impôt complémentaire aux activités nationales d'une multinationale dans une juridiction, se fait après détermination du revenu et du nombre de ces groupes dans le champ d'application<sup>1004</sup>, et qui exercent des activités dans cette juridiction. Ainsi donc, pour prétendre à l'obtention d'un impôt complémentaire, le Cameroun ou encore le Gabon par exemple devrait être en mesure de déterminer ces facteurs déclencheurs. Cependant, plusieurs juridictions ont constaté qu'elles ne disposaient pas d'assez de données pour pouvoir recenser l'ensemble des activités nationales menées par les multinationales sur leur territoire. En effet, les États se retrouvant dans cette situation peuvent solliciter le secrétariat du cadre inclusif qui leur fournirait une aide dans la préparation de ces analyses en utilisant des données exactes et approfondies. Ces dernières proviendraient des déclarations pays par pays qui sont publiquement disponibles, afin d'obtenir une approximation des activités exercées sur leur territoire et du montant total des revenus générés et des impôts payés par ces groupes. Ces États n'obtiendraient pas de données spécifiques qui permettraient de déterminer précisément quelles multinationales pourraient être assujettis à un impôt complémentaire, néanmoins ils auraient accès au montant approximatif du revenu qui pourrait entrer dans le

---

<sup>1003</sup> "Les règles du Pilier Deux en bref", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) Consulté le 14/07/24.

<sup>1004</sup> Ceux dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 750 millions d'euros.

champ d'application des règles<sup>1005</sup>. En vertu de la réglementation ces informations peuvent être complétées d'informations issues des déclarations fiscales locales, des documents fournis par les entreprises ou d'autres déclarations effectuées dans la juridiction. Lorsque des déclarations fiscales sont manquantes, les états financiers des entreprises peuvent être utilisés pour chiffrer les bénéfices. Dans certains cas, en guise d'informations complémentaires, peuvent être demandées des informations au titre d'obligations fiscales ou réglementaires. Il pourrait s'agir de fournir des transactions avec des parties liées relatif aux prix de transfert, renseignant sur l'appartenance de cette filiale locale à un groupe d'entreprises multinationales plus large<sup>1006</sup>.

**570.** Les entreprises multinationales avec un temps limité sur un territoire sont exclues car les règles Globe ne s'appliquent qu'à celles qui réalisent un chiffre d'affaires au-delà de 10 millions d'euros ou un bénéfice au-delà d'à 1 million d'euros dans la juridiction. En outre, l'impôt complémentaire concerne uniquement les bénéfices excédentaires qui sont générés dans cette juridiction. De ce fait, les activités d'une multinationale peuvent échapper à l'impôt minimum mondial si ses frais de personnel et ses actifs corporels situés dans la juridiction dépassent un certain seuil, même si elle réalise des bénéfices faiblement imposés. Le système fiscal national prévoit souvent des incitations fiscales dans le but d'encourager l'investissement et la création d'emplois. Même si cela pourrait entraîner un faible niveau d'imposition, l'impôt complémentaire ne se déclenche si la multinationale réalise des investissements suffisants dans la juridiction pour pouvoir prétendre à la protection conférée par l'exclusion de bénéfices fondée sur la substance<sup>1007</sup>.

**571.** L'étape qui suit le calcul du montant des bénéfices excédentaires locaux générés par les multinationales c'est d'évaluer s'ils peuvent ou non être faiblement imposés. Afin de déterminer d'un faible taux d'imposition, d'un ajustement de la base d'imposition ou même d'une combinaison des deux pourrait avoir pour effet, il faut autant examiner le taux d'imposition en vigueur dans la juridiction et la base d'imposition. Si la juridiction prévoit certains aménagements de la base d'imposition ou encore des taux préférentiels d'imposition, les conditions d'octroi de ces avantages peuvent indiquer s'ils bénéficient aux

---

<sup>1005</sup> "Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne), consulté le 24/01/25.

<sup>1006</sup> *Ibidem*.

<sup>1007</sup> "Pilier 2-L'OCDE propose un impôt minimum sur le revenu", sur le site de Raymond Chabot Grant Thornton, disponible sur [www.rcgt.com](http://www.rcgt.com) (en ligne), consulté le 07/01/25.

multinationales<sup>1008</sup> ou s'ils font l'objet de limites telles qu'ils n'auront probablement pas de véritable impact sur le taux effectif d'imposition national d'une multinationale.

Le taux statuaire de l'impôt sur les bénéfices des sociétés permet de déterminer le taux auquel les activités locales d'une multinationale pourraient être imposées. Les impôts sur les bénéfices prélevés au niveau local et au niveau infranational sont pris en compte. Les règles Globe peuvent conduire à un impôt complémentaire aux bénéfices locaux de la multinationale, lorsque le taux statuaire d'imposition sur les bénéfices des sociétés d'une juridiction est inférieur à 15 %, même si la plupart des juridictions ont des taux statutaires au-dessus de 15 %. Lorsque des taux effectifs d'imposition seront inférieurs à 15 %, ce sera dans la plupart des cas dû aux avantages fiscaux accordés ou encore de taux d'imposition inférieurs à 15 % pour certains types de revenus. Notons que si certaines catégories de revenus sont imposées à un taux à 15 %, les multinationales qui exercent des activités dans la juridiction concernée risquent de réaliser des bénéfices faiblement imposés<sup>1009</sup>.

572. Par ailleurs, les bénéfices taxés trop faiblement peuvent résulter de crédits d'impôt ou de différences entre la base d'imposition nationale et la base de l'impôt minimum mondial, pour les juridictions qui ont des taux d'imposition au-delà de 15 %. Lorsque le système fiscal local ne prend pas en compte certaines catégories de revenus<sup>1010</sup> ou accorde des déductions supérieures au montant de leurs dépenses qui soient économiques, des différences entre les bases d'imposition peuvent conduire à des bénéfices qui soient imposés faiblement. Une faible imposition de bénéfices est en revanche peu probable de se produire si des régimes fiscaux qui ne font qu'anticiper l'octroi d'une déduction aux contribuables<sup>1011</sup>, car les règles Globe ne considèrent pas qu'une faible imposition de bénéfices soit occasionnée par des différences temporelles. Mais ce n'est que lorsqu'elles dépassent une durée de cinq ans et concernent des dépenses liées à des actifs incorporels qu'elles peuvent engendrer des bénéfices faiblement imposés. Les ajustements de la base d'imposition pouvant conduire à un taux effectif d'imposition en deçà à 15 % seront facilement repérables parce que ce sont des caractéristiques volontaires du système fiscal<sup>1012</sup>.

Lorsque le montant des bénéfices générés par une multinationale est chiffré dans le champ d'application d'une juridiction, ainsi que la fraction des bénéfices qui pourrait être soumise à

---

<sup>1008</sup> En tenant compte tenu de la nature de leurs activités dans la juridiction.

<sup>1009</sup> "Manuel pour la mise en oeuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux)", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne), consulté le 27/05/24.

<sup>1010</sup> Y compris les plus-values et d'autres revenus exonérés.

<sup>1011</sup> Il pourrait s'agir d'amortissement accéléré ou de passation immédiate en charges.

<sup>1012</sup> Ça peut être le cas des incitations fiscales.

un taux effectif d'imposition inférieur à 15 %, cette dernière doit procéder aux modifications éventuelles de son système fiscal pour se conformer aux règles Globe<sup>1013</sup>.

Si, dans une juridiction, le régime de l'impôt sur les bénéfices des sociétés d'une juridiction offre peu ou aucun avantage fiscal, à un taux relativement élevé et une base d'imposition large aux multinationales, alors cette juridiction n'est pas tenue de modifier son régime fiscal de droit interne. Cela, aux motifs que les éventuels bénéfices locaux faiblement imposés sont probablement limités ou uniquement réservés à des contribuables hors champ d'application des règles. Dans ce cas, la juridiction concernée pourra toujours bénéficier de l'impôt minimum mondial par d'autres juridictions, du fait d'un recul des pratiques de transfert de bénéfices et de la diminution de la concurrence fiscale, même si elle-même ne prend pas de mesures. Si pour une juridiction, des bénéfices excédentaires générés sur son territoire sont faiblement imposés, elle pourrait procéder à des modifications dans son droit interne dans le but de réduire les avantages des incitations fiscales et rehausser son taux effectif d'imposition à 15 %. Elle pourrait, selon les cas, apporter des modifications ciblées à certains aspects de sa législation fiscale ou encore entreprendre des réformes qui concerneraient sa base et son taux d'imposition. Il pourrait s'agir de l'adoption d'un impôt minimum général sur les bénéfices des sociétés. Cela pourrait accroître le taux effectif d'imposition de contribuables non couverts par les règles Globe<sup>1014</sup>.

**573.** Les juridictions pourraient mettre en application en alternative à d'autres modifications de leur régime fiscal de droit interne, ou encore en complément de celui-ci. Toutefois, à lui seul, l'impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement ne peut atteindre les objectifs d'une juridiction qui estime que ses incitations fiscales doivent être réformées pour cause d'inefficacité. L'incapacité à réformer des incitations fiscales inefficaces et le maintien de ces incitations pourraient complexifier davantage le cadre d'investissement pour les investisseurs et entraîner des coûts administratifs supplémentaires pour les pouvoirs publics liés. Ils pourraient se retrouver avec plusieurs mesures incitatives qui ne procurent en réalité aucun avantage fiscal. L'impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement permet à une juridiction de prélever un impôt complémentaire sur des bénéfices excédentaires uniquement, c'est-à-dire après déduction de l'exclusion de bénéfices fondée sur la substance et en utilisant la même base d'imposition que celle des règles Globe. C'est d'ailleurs en vertu des

---

<sup>1013</sup> "Pilier 2-L'OCDE propose un impôt minimum sur le revenu", sur le site de Raymond Chabot Grant Thornton, disponible sur [www.rcgt.com](http://www.rcgt.com) (en ligne), consulté le 07/01/25.

<sup>1014</sup> *Ibidem*.

règles Globe que les autres impôts minimums sur les bénéfices des sociétés seront traités comme des impôts couverts.

**574.** Nous verrons à présent qu'en cas d'insuffisance du pilier 2, la réforme est renforcée par la Règle d'Assujettissement à l'Impôt qui fait partie intégrante de cette solution proposée par l'OCDE.

## *§ 2. La Règle d'Assujettissement à l'Impôt (RAI)*

**575.** La Règle d'Assujettissement à l'Impôt (RAI) se révèle comme un élément indissociable de la solution faisant consensus sur le Pilier 2 pour les pays en développement et membres du Cadre inclusif<sup>1015</sup>.

En effet, les États membres qui appliquent des taux nominaux inférieurs à un certain seuil sont appelés à mettre en œuvre cette règle dans leurs conventions conclues avec des pays en développement membres du Cadre inclusif. Néanmoins, cette règle s'applique à certains revenus, à la demande des États concernés appliquant un taux nominal de 9% à l'impôt sur les sociétés.

**576.** Nous nous attèlerons dans les prochaines lignes à présenter la règle d'assujettissement à l'impôt (A), ainsi que les caractéristiques techniques de son application (B).

### A - Présentation de la réforme « RAI »

**577.** . Le 3 octobre 2023, l'OCDE a achevé les négociations sur l'instrument multilatéral destiné à faciliter la mise en œuvre de la règle d'assujettissement à l'impôt prévue par le pilier 2<sup>1016</sup>. Le 19 septembre 2024, l'organisation a accueilli la première cérémonie de signature de

---

<sup>1015</sup> Le cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 rassemble plus de 125 pays et juridictions qui collaborent à la mise en œuvre des mesures issues du projet BEPS. Plus de 80 pays en développement ainsi que d'autres économies ne faisant partie ni de l'OCDE ni du G20 coopèrent pour répondre aux défis liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

<sup>1016</sup> "pilier 2 : publication de la convention multilatérale visant à faciliter la mise en œuvre de la RAI", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org). ( Consulté le 15/03/25).



ladite convention<sup>1017</sup>. En effet, la Règle d'Assujettissement à l'Impôt (RAI) fait partie intégrante du Pilier 2 et est tout aussi importante pour les pays en développement membres du Cadre inclusif. En effet, nous avons vu que le Pilier 2 comprend deux règles nationales interdépendantes<sup>1018</sup> qui sont, d'une part, la RIR et la RPII<sup>1019</sup>. D'autre part, il comprend également une règle conventionnelle qui est la Règle d'Assujettissement à l'Impôt. Ainsi, lorsqu'un bénéfice serait soumis à de faibles taux d'imposition ou lorsque d'autres juridictions n'ont pas exercé leurs droits d'imposition, les règles Globe interviennent et accordent aux juridictions le droit de récupérer l'impôt, à concurrence du taux minimum convenu<sup>1020</sup>. La RAI complète ces règles et adapte les principes et mécanismes sous-jacents au cadre conventionnel, permettant ainsi aux juridictions de la source de récupérer l'impôt. Elle se déclenche lorsque les droits d'imposition nationaux sur le bénéfice en question ont été cédés en vertu d'une convention et que certaines catégories de revenu visé intragroupe sont soumises à des taux nominaux d'imposition des bénéfices des sociétés inférieurs au taux minimum de la RAI. Cette règle, conçue pour aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à protéger leur base d'imposition, prévaut sur les règles Globe<sup>1021</sup>.

Quand le bénéficiaire est soumis à un taux nominal d'imposition des bénéfices des sociétés inférieur à 9 %, la Règle d'Assujettissement à l'Impôt intervient et permet aux juridictions de prélever un impôt supplémentaire limité sur certains paiements transfrontières entre sociétés liées. Elle s'applique aux intérêts, aux redevances, ainsi qu'à d'autres paiements<sup>1022</sup> qui incluent tout paiement au titre de services intragroupes. La juridiction du payeur pourra prélever un impôt supplémentaire sur le montant brut du revenu visé à concurrence de 9 % de ce dernier dès lors que la RAI s'applique. Ce taux est minoré de tout droit d'imposition existant dans la juridiction du payeur en vertu de la convention fiscale applicable<sup>1023</sup> et du taux nominal d'imposition en vigueur dans la juridiction du bénéficiaire.

---

<sup>1017</sup> "Premières signatures de la convention multilatérale visant à faciliter la mise en œuvre de la RAI", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org). (Consulté le 15/03/25).

<sup>1018</sup> Voir supra, n°571.

<sup>1019</sup> Elles sont collectivement dénommées les règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition ou « Règles Globe ».

<sup>1020</sup> "Convention multilatérale destinée à faciliter la mise en œuvre de la règle d'assujettissement à l'impôt au titre du Pilier Deux", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne), consulté le 17/12/24.

<sup>1021</sup> L'impôt dû au titre de la RAI peut être imputé en vertu de ces règles.

<sup>1022</sup> Notamment le revenu visé.

<sup>1023</sup> Par exemple, si la juridiction du payeur peut appliquer une retenue à la source de 5 % sur un paiement de revenu visé et que le bénéficiaire est soumis à un taux nominal d'imposition de 1 %, la juridiction du payeur conserve le droit de pratiquer une retenue à la source de 5 %, mais peut prélever un impôt supplémentaire en vertu de la RAI égal à 3 % du montant du revenu visé (9 % — 5 % — 1 % = 3 %).

**578.** La RAI permet simplement aux juridictions de prélever un impôt dans les cas où les autres dispositions de la convention y feraient obstacle. Elle ne crée pas une obligation fiscale. Quand il n'existe pas de convention bilatérale applicable sur l'impôt des sociétés la RAI n'entre pas en jeu, les juridictions de la source ayant déjà la possibilité d'imposer ces paiements. La RAI pourrait être mise en œuvre dans le cadre des conventions bilatérales qu'ils ont conclues avec des membres du Cadre inclusif considérés comme des pays en développement, s'ils le leur demandent aux Etats membres du Cadre inclusif qui appliquent des taux nominaux d'impôt sur les sociétés inférieurs à 9 % à une catégorie de revenu visé<sup>1024</sup>. L'on vient ainsi à se demander quel est le champ d'application de la RAI ?

**579.** Elle couvre les paiements entre personnes liées. En d'autres mots, il s'agit de deux entités qui sont toutes deux contrôlées par la même personne, soit de jure<sup>1025</sup>, soit de facto. Lorsque le bénéficiaire est une organisation internationale, une personne physique, un État ou une entité étatique une organisation à but non lucratif, un fonds d'investissement qui remplit certaines conditions ou un véhicule de détention détenu en totalité ou en quasi-totalité par un bénéficiaire exclu, la RAI ne se verra pas appliquée. Le contournement de la RAI est empêchée par une règle anti-évasion ciblée<sup>1026</sup>. L'on se demande davantage quels sont les revenus visés par RAI et qu'en est-il du taux nominal d'imposition ?

**580.** La Règle d'Assujettissement à l'Impôt ne s'applique donc qu'aux intérêts, redevances, paiements au titre des droits de distribution d'un produit ou d'un service, primes d'assurance ou de réassurance, paiements au titre de l'octroi d'une garantie ou autres commissions financières, loyers d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques et paiements au titre de services. En outre, elle repose sur le taux nominal d'imposition<sup>1027</sup> qui est le plus souvent le taux légal d'imposition applicable à la catégorie de revenu concernée. Si le taux légal fait l'objet d'un ajustement préférentiel, le taux nominal d'imposition se verra alors abaissé. "Un ajustement préférentiel est un ajustement qui entraîne une réduction permanente du montant de l'impôt dû. Ce montant est accordé au titre d'une exclusion du revenu ou encore d'une exonération, d'une déduction calculée sur la base du revenu sans paiement correspondant, ou d'un crédit d'impôt calculé sur la base du montant du revenu<sup>1028</sup> et qui est directement lié au

---

<sup>1024</sup> "Convention multilatérale destinée à faciliter la mise en œuvre de la règle d'assujettissement à l'impôt au titre du Pilier Deux", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd](http://www.oecd) (en ligne), consulté le 17/12/24.

<sup>1025</sup> C'est la détention directe ou indirecte de plus de 50 % des participations dans les parties)

<sup>1026</sup> *Ibidem*.

<sup>1027</sup> plutôt que sur le taux effectif utilisé dans le cadre des règles Globe.

<sup>1028</sup> À l'exclusion des crédits d'impôt étrangers.

revenu visé, ou résulte d'un régime qui accorde un traitement fiscal préférentiel aux revenus provenant d'activités géographiquement mobiles<sup>1029</sup>. D'autres dispositions permettent par ailleurs de déterminer le taux nominal d'imposition applicable aux impôts calculés sur une base autre que le bénéfice net et les impôts appliqués lors de la distribution effective ou présumée des bénéfices<sup>1030</sup>.

**581.** La Règle d'Assujettissement à l'Impôt comporte d'autres points essentiels. Il s'agit d'abord du seuil de marge bénéficiaire, car "la Règle d'Assujettissement à l'Impôt s'applique uniquement au revenu visé (hors intérêts et redevances) lorsque son montant est supérieur aux coûts engagés pour générer ce revenu majoré d'une marge de 8.5 %"<sup>1031</sup>. Ensuite il s'agit du seuil de matérialité, car "la RAI s'applique uniquement si la somme totale des revenus visés versés au cours d'un exercice dépasse 1 million d'euros (ou 250 000 d'euros dans le cas des juridictions dont le PIB est inférieur à 40 milliards d'euros)". Puis, des impôts dus au titre de la RAI, qui sont prélevés après la clôture de l'exercice fiscal au cours duquel ils sont dus<sup>1032</sup> ; et enfin de l'élimination de la double imposition car la convention applicable est modifiée afin de préserver la position qui se serait appliquée avant l'application de la RAI. La juridiction bénéficiaire n'est pas tenue d'accorder un crédit d'impôt en raison de l'impôt dû à titre de la RAI ou d'exonérer le revenu visé.

**582.** La RAI peut être transposée dans les conventions fiscales concernées au travers de négociations bilatérales. En outre, un processus a été mis en place pour aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à transposer la RAI dans les conventions fiscales qu'ils ont conclues.

**583.** Après présentation de la RAI, nous verrons à présent les caractéristiques techniques qui accompagnent sa mise en application.

---

<sup>1029</sup> Celles qui satisfont aux exigences finales du rapport final sur l'Action 5 du BEPS.

<sup>1030</sup> "Convention multilatérale destinée à faciliter la mise en œuvre de la règle d'assujettissement à l'impôt au titre du Pilier Deux", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en line), consulté le 17/12/24.

<sup>1031</sup> Certains paiements censés être au profit de parties liées peuvent ne pas intervenir dans le calcul des coûts pertinents pour l'application de cette règle dans certaines circonstances.

<sup>1032</sup> Il s'agit de prélèvement annualisé calculé a posteriori.

## B - Caractéristiques techniques de la RAI

**584.** “Le calcul du taux nominal ajusté<sup>1033</sup> sera effectué sans tenir compte de l’obligation faite à la juridiction de résidence d’accorder une exemption ou un crédit d’impôt en vertu des dispositions relatives à l’élimination de la double imposition figurant dans une convention fiscale conclue entre la juridiction du payeur et celle du bénéficiaire”. En effet, c’est pour empêcher toute redistribution des droits d’imposition entre les juridictions qui irait au-delà de l’effet attendu de la RAI que ce système a été mis en place. L’on s’interroge toutefois sur les interactions entre le droit de la juridiction de la source d’appliquer, en vertu de la RAI, un impôt supplémentaire, et l’obligation faite à la juridiction de résidence d’accorder dans ces circonstances une exemption ou un crédit d’impôt, conformément aux dispositions d’une convention fiscale relatives à l’élimination de la double imposition<sup>1034</sup>.

**585.** Lorsque la juridiction de la source est autorisée à imposer un élément de revenu conformément à la convention, la juridiction de résidence est tenue d’exempter cet élément de revenu en vertu des dispositions du paragraphe 1 de l’article 23 A du modèle de convention fiscale de l’OCDE. La juridiction de la source sera autorisée à appliquer un impôt supplémentaire conformément aux dispositions de la convention, lorsque les conditions seront réunies pour que la RAI s’applique. En vertu des dispositions de la clause d’élimination, la juridiction de résidence sera alors tenue d’exonérer d’impôt ce revenu. La juridiction de résidence sera néanmoins privée de son droit d’imposition, et même lorsque cette obligation n’est pas prise en compte pour la détermination du taux nominal ajusté et ne vient pas majorer l’impôt supplémentaire susceptible d’être appliqué dans la juridiction de la source. Ainsi, c’est uniquement la juridiction de la source qui imposera le paiement concerné au taux supplémentaire. “On peut considérer que ce résultat va à l’encontre de l’effet attendu de la RAI, qui n’est pas de réaffecter les droits d’imposition de la juridiction de résidence, mais d’autoriser la juridiction de la source à appliquer un impôt supplémentaire aux paiements couverts qui sont assujettis à de faibles taux nominaux dans la juridiction de résidence afin de porter l’impôt prélevé sur ces paiements au niveau du taux minimum convenu”<sup>1035</sup>.

---

<sup>1033</sup> Et partant, le montant de l’impôt supplémentaire requis pour que ce taux atteigne le taux minimum convenu.

<sup>1034</sup> “Une nouvelle convention marque une avancée dans la mise en œuvre de la règle d’assujettissement à l’impôt au titre de l’impôt minimum mondial prévu par le Pilier Deux afin de protéger la base d’imposition des pays en développement”. Sur le site de l’OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne), consulté le 19/12/24.

<sup>1035</sup> *Ibidem*.

**586.** En vertu des dispositions du paragraphe 1 de l'article 23 B ou du paragraphe 2 de l'article 23 A du modèle de convention fiscale de l'OCDE, des considérations similaires sont prises en compte lorsque la juridiction de résidence est tenue d'accorder un crédit d'impôt. Le droit d'imposition de la juridiction de résidence est minoré du montant du crédit qu'elle est obligée d'octroyer au titre de l'impôt supplémentaire appliqué dans la juridiction de la source, même lorsque ce crédit n'est pas pris en compte dans le calcul du taux ajusté aux fins de la RAI. Ainsi, pour l'éviter, lorsque la juridiction de la source exerce uniquement un droit d'imposition conforme à la convention, du fait qu'elle appliquerait un impôt supplémentaire en vertu de la RAI, l'obligation faite à la juridiction de résidence d'accorder une exemption ou un crédit d'impôt en vertu des dispositions d'une convention fiscale relative à l'élimination de la double imposition pourrait devenir caduque. Aucune réaffectation des droits d'imposition de la juridiction de résidence ne sera possible et les craintes de se retrouver face à des cas non résolus de double imposition seraient minimales compte tenu de la limitation résultant du fait que la juridiction de la source peut seulement appliquer un impôt supplémentaire pour atteindre le taux minimum convenu.

**587.** Un paiement couvert auquel s'applique la RAI et qui est soumis dans la juridiction de la source à un droit d'imposition appliqué à un taux supérieur au taux supplémentaire, créerait un résultat disproportionné conformément à la convention.

Ce résultat ne remettant pas en cause la situation bien avant l'adoption de la RAI, signifie que l'imposition cumulée d'un paiement couvert pour lequel toutes les conditions sont réunies pour que la RAI s'applique sera plus faible que si la règle avait été appliquée dans le but d'obtenir un impôt supplémentaire dans la juridiction de résidence et dans la juridiction de la source. Pour l'éviter, l'obligation faite à la juridiction de résidence d'accorder une exemption ou un crédit d'impôt serait limitée en proportion, sans pour autant priver la juridiction de la source de son droit convenu bilatéralement d'imposer le revenu à un taux supérieur au taux supplémentaire. Cela aurait pour effet d'emmener le taux cumulé de l'imposition au niveau du taux minimum convenu en vertu de la RAI<sup>1036</sup> dans la juridiction de résidence et dans la juridiction de la source<sup>1037</sup>.

**588.** En vertu des dispositions de la convention fiscale relatives à l'élimination de la double imposition, d'autres travaux techniques sont entrepris au sein du Cadre inclusif sur les

---

<sup>1036</sup> Taux supposé être de 7.5 %.

<sup>1037</sup> "La réforme du Pilier Deux", sur le site de l'OCDE, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne), consulté le 02/11/24.

interactions précises avec les obligations s'imposant à la juridiction de résidence, y compris lorsque la convention prévoit des droits d'imposition à la source qui ne sont pas subordonnés à l'application de la RAI.

À la suite de la mise en place des actions contre la fraude et l'évasion fiscale, nous verrons dans la prochaine section les effets au sein des pays d'Afrique centrale.

## ***Section 2. La controverse des solutions fiscales en Afrique centrale***

**589.** Les solutions contre la fraude et l'évasion fiscales internationales ont suscité des réactions dans les États d'Afrique qui ont contesté les solutions proposées par l'OCDE (**Paragraphe 1**). Des solutions pourtant nécessaires pour ces derniers qui subissent fortement ces phénomènes dommageables (**Paragraphe 2**).

### ***§ 1. La contestation des solutions proposées***

**590.** Les États d'Afrique centrale comme ceux du reste du monde sont dépendants des institutions internationales qui les accompagnent dans le domaine de la finance et de la fiscalité<sup>1038</sup>. Parmi elles, l'OCDE qui est au cœur de la coopération internationale et de la lutte contre l'évasion fiscale internationale, est un « quasi-législateur » international assurant la bonne application de la fiscalité au sein et entre les États<sup>1039</sup>. Son rôle est d'accompagner les gouvernements dans leurs rapports internationaux, garantissant l'efficacité de leurs systèmes fiscaux et un profit pour ses États membres.

**591.** Toutefois, la proposition des solutions contre la fraude et l'évasion fiscales a entraîné, d'une part, une contestation de ladite institution (**A**), mais aussi celle de l'application des nexus proposées quant à l'imposition des multinationales, d'autre part (**B**).

#### **A - La contestation du « législateur ocedeien »**

**592.** En réponse à l'appel du G20, les membres de l'OCDE et du G20 ont développé un cadre inclusif pour la mise en œuvre des mesures issues du projet BEPS. Le suivi de la mise en œuvre et de l'impact des différentes mesures du projet BEPS est un élément majeur qui a conduit l'OCDE à établir un cadre inclusif pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Il vise à permettre aux pays et aux juridictions intéressés de développer

---

<sup>1038</sup> Sur les objectifs des institutions financières internationales, *op. cit.*, p. 164 et 165.

<sup>1039</sup> À propos de L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), sur le site de l'OCDE. Disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne). Consulté le 21/11/23.

des standards liés aux problématiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices sur un pied d'égalité avec les membres de l'OCDE et du G20, ainsi qu'à assurer le suivi et l'examen de la mise en œuvre de l'intégralité des mesures issues du projet BEPS<sup>1040</sup>.

**593.** Les membres du cadre inclusif ont développé des procédures d'examen pour les quatre standards minimums et mettre en place des mécanismes de suivi pour les autres éléments issus du projet BEPS. Le suivi des quatre standards minimums vise à garantir que tous les membres ainsi que toutes les juridictions d'intérêt se conforment aux normes dans le but de garantir une égalité de traitement. Ces procédures d'examen ont été développées dans le but de contrôler le respect des engagements des juridictions, et de s'assurer de l'effectivité du dépôt et du partage des déclarations pays par pays en vue de la révision du standard. Par ailleurs, les mécanismes d'examen varient en fonction des mesures considérées et prennent en compte les circonstances spécifiques de chaque pays. Tous les pays et juridictions qui se joignent au cadre inclusif participeront à l'établissement et à la mise en œuvre de ces mécanismes d'examen, ce qui permettra aux membres de revoir leurs propres régimes fiscaux et ainsi d'identifier puis de supprimer les éléments qui présentent des risques d'érosion de la base fiscale d'imposition et de transfert de bénéfices<sup>1041</sup>.

**594.** Toutefois, cette initiative s'est vue contestée par certains pays, notamment le Nigéria, qui, se sentant lésé par le dispositif de ce cadre inclusif, a présenté le projet de résolution intitulé « *Promotion d'une coopération internationale inclusive et efficace en matière fiscale à l'Organisation des Nations Unies* » qui a été adopté par consensus<sup>1042</sup>. En effet, le texte s'adressait au Secrétaire général de l'OCDE, en le priant d'établir un rapport d'analyse de tous les instruments juridiques internationaux et autres documents et recommandations pertinents en matière de coopération fiscale internationale, pour présenter les éventuelles étapes suivantes. Il s'agissait entre autres de la création d'un comité intergouvernemental spécial à composition non limitée, dirigé par les États membres et chargé de recommander les moyens de rendre la coopération internationale en matière fiscale plus inclusive et plus efficace. Le Secrétaire général était pour cela tenu de consulter les États membres, les membres du Comité d'experts

---

<sup>1040</sup> « À propos de BEPS et du cadre inclusif », sur le site de l'OCDE. Disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne). Consulté le 20/11/23.

<sup>1041</sup> *Ibidem*.

<sup>1042</sup> En adoptant ce texte, l'Assemblée générale déciderait (paragraphe 2) d'entamer des discussions intergouvernementales au Siège de l'ONU à New York sur les moyens de rendre la coopération internationale en matière fiscale plus inclusive et plus efficace par l'examen d'autres solutions. Le texte évoque notamment la possibilité de mettre en place un dispositif ou un instrument régissant cette coopération, lequel serait élaboré et arrêté d'un commun accord dans le cadre d'un processus intergouvernemental de l'Organisation, compte étant pleinement tenu des accords internationaux et multilatéraux existants.



de la coopération internationale en matière fiscale, la plateforme de collaboration sur les questions fiscales et d'autres institutions internationales et parties concernées<sup>1043</sup>.

**595.** Ainsi, le projet de résolution portant sur la coopération internationale en matière fiscale a été adopté après de vives discussions et le rejet d'un amendement à l'issue d'un vote. Nombre de délégations ont regretté que ce projet entre en résonance et fasse doublon avec le cadre inclusif proposé par l'OCDE et le G20 en la matière. S'il a été adopté par l'Assemblée générale, il a conduit à entamer des discussions intergouvernementales au siège de l'ONU, à New York, sur les moyens de rendre la coopération internationale en matière fiscale plus inclusive et plus efficace. Comme l'a fait observer l'Union européenne, créer des processus parallèles à ceux déjà en cours ne permettra pas de dégager les synergies nécessaires, alors que le groupe des États d'Afrique était d'avis qu'aucune instance ne pourra mieux faire face aux problèmes de flux financiers illicites et d'évitement fiscal que les Nations Unies<sup>1044</sup>. Plusieurs pays se sont alignés derrière le Nigéria et ont soutenu le pays dans cette démarche. C'est ainsi que la représentante de l'Érythrée a rappelé que le programme d'action d'Addis-Abeba est un élément central de la réalisation des objectifs de développement durable et que les flux financiers illicites continuent de saper le développement de tous les pays. Et aussi, que l'évitement fiscal prive les pays de ressources, notamment les pays en développement. Il s'agit d'une problématique mondiale et aucune instance ne pourra mieux y faire face que les Nations Unies. Elle a souligné le besoin d'œuvrer ensemble pour accroître l'efficacité du système fiscal et lutter contre les possibilités d'évitement fiscal ; la représentante de l'Afrique du Sud s'est prononcée en faveur du texte présenté par le Nigéria, rappelant que cela faisait sept ans qu'il a été décidé de lutter contre les flux financiers illicites et de mettre en avant l'évasion fiscale. Des discussions intergouvernementales sur ces questions lui semblaient le format idoine. La négociation d'une convention fiscale établirait des normes au niveau mondial, a-t-elle mis en avant, en souhaitant que l'inclusivité du processus soit réaffirmée. Elle a estimé que la coopération internationale en sortira renforcée ; le représentant de la Guinée a indiqué avoir voté contre l'amendement au projet de résolution et demandé que cela soit pris en compte<sup>1045</sup>.

---

<sup>1043</sup> « La deuxième Commission achève ses travaux par l'adoption de neuf projets de résolution à l'issue d'intenses négociations », sur le site des Nations Unies. Disponible via le lien <https://press.un.org/fr/2022/agef3579.doc.htm> (en ligne). Consulté le 20/11/23.

<sup>1044</sup> *Ibidem*.

<sup>1045</sup> « La deuxième Commission achève ses travaux par l'adoption de neuf projets de résolution à l'issue d'intenses négociations », *op. cit.*, (en ligne). Consulté le 20/11/23.

Ce mouvement de contestation du législateur océdein s'est accompagné d'une opposition aux solutions proposées quant à l'imposition des multinationales. Nous le verrons dans le prochain point consacré à cet effet.

## B - La contestation des nexus sur l'imposition des multinationales

**596.** Comme nous l'avons vu, cette proposition de réforme fiscale proposée par l'OCDE qui a obtenu l'accord de 130 pays repose sur deux piliers<sup>1046</sup>. Il y a d'une part, l'adoption du principe d'un impôt minimum mondial d'au moins 15 % dont l'objectif est de neutraliser l'effet des paradis fiscaux à taux d'imposition zéro et qui favorise l'évasion fiscale. D'autre part, la redistribution d'une partie du surplus de profits des multinationales aux pays dans lesquels elles réalisent des bénéfices sans avoir une présence physique<sup>1047</sup>. En effet, l'OCDE avait indiqué que l'impôt minimum mondial proposé se traduirait par des gains de recettes annuelles au niveau mondial d'environ 220 milliards \$, soit 9 % des recettes mondiales provenant de l'impôt sur les sociétés. Mais la réforme a fait l'objet de plusieurs critiques d'autant plus qu'elle ne concernait pas les entreprises opérant dans plusieurs secteurs lucratifs, comme les industries extractives, les services financiers réglementés et le transport maritime international<sup>1048</sup>.

**597.** Or, malgré ces promesses, plusieurs pays n'adhéraient pas à ces réformes. Le Nigéria, par la voix de sa ministre des finances<sup>1049</sup> a estimé que la nouvelle réforme est « biaisée en faveur des pays riches » puisqu'elle privait les pays en développement de percevoir des impôts des sociétés de taille moyenne et pourrait même nuire aux recettes fiscales de ces derniers. Lors d'un débat organisé dans le cadre du Forum économique mondial de Davos, elle affirmait d'ailleurs que : « *Les négociations n'ont pas été menées sur un pied d'égalité. Elles ont favorisé les économies riches et crée des règles trop complexes pour que le Nigeria puisse les mettre en œuvre efficacement* »<sup>1050</sup>. S'exprimant lors du même débat le secrétaire général de l'OCDE Mathias Cormann qui était d'un tout autre avis, estimait que le Nigeria avait tout à

---

<sup>1046</sup> Voir supra, n°567.

<sup>1047</sup> Voir supra. Piliers 1 et 2 proposés par l'OCDE.

<sup>1048</sup> « *Le Nigéria refuse de se joindre à l'accord relatif à la réforme du système mondial de l'impôt sur les sociétés* », sur le site Agence Ecofin. Disponible en [www.agenceecofin.com](http://www.agenceecofin.com) (en ligne). Consulté le 13/11/2023

<sup>1049</sup> AHMED Z.S., Ministre nigériane des Finances (2018-2023).

<sup>1050</sup> *Ibidem*.

gagner à se joindre à cet accord et pourrait obtenir des recettes nettement supérieures au niveau actuel. Pour lui, « mieux vaut ça que rien du tout »<sup>1051</sup>.

La contestation du Nigéria était encore plus lisible à la lecture de la réponse de son ministre des finances qui affirmait : « *Si nous signons, cela signifie que nous ne pourrions pas percevoir d'impôts auprès des entreprises de taille moyenne, alors que nos propres lois nous permettent de le faire* »<sup>1052</sup>. Un avis qui était partagé par plusieurs éminents experts, dont le prix Nobel d'économie Joseph Stiglitz qui regrettait que l'accord « *ne s'adresse pas assez aux inquiétudes des pays en développement et des pays émergents* »<sup>1053</sup>. Ce co-président de la Commission indépendante pour la réforme de la taxation internationale des entreprises (ICRICT) s'inquiétait notamment de l'accentuation des inégalités entre pays riches et pays pauvres, alors que 60 % des recettes de l'impôt minimum seront captées par les pays du G7. D'après les estimations de l'ONG Oxfam, les pays en développement, qui représentent plus d'un tiers de la population mondiale, ne devraient percevoir que 3 % des recettes attendues<sup>1054</sup>.

Cet accord était perçu comme n'apportant pas de solution fiscale concrète pour l'Afrique. Même si le continent est un important marché pour les grands groupes du digital, l'essentiel de l'économie réelle y est soutenu par l'exploitation et la production des ressources du sol et du sous-sol. Or, dans le cadre de la fiscalité du secteur extractif dominé par des multinationales cotées sur les marchés financiers des pays du G20, il existe de nombreux avantages fiscaux au-delà de l'impôt sur le bénéfice ou les dividendes<sup>1055</sup>. Les inégalités fiscales entre les entreprises étrangères et résidentes ont souvent un effet néfaste sur les pays du Sud. Les entreprises non-résidentes, en particulier celles du secteur numérique, paient généralement moins d'impôts que les entreprises résidentes, créant ainsi un avantage concurrentiel injuste au sein des pays dans lesquels elles opèrent. De plus, la légitimité de cette contestation s'est vue défendue dans un rapport de la Commission Économique pour l'Afrique. Selon ce dernier, les solutions existantes fournies par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) se sont révélées défavorables aux pays en développement<sup>1056</sup>. La Commission reconnaît que malgré divers appels du Sud, les mesures établies au niveau

---

<sup>1051</sup> Voir *supra*. Piliers 1 et 2 proposés par l'OCDE.

<sup>1052</sup> « *Impôt minimal sur les multinationales : Le Nigéria n'en veut pas !* », sur le site de Afrimag. Disponible sur [afrimag.net](http://afrimag.net) (en ligne). Consulté le 21/11/23.

<sup>1053</sup> « *Le Nigéria refuse de se joindre à l'accord relatif à la réforme du système mondial de l'impôt sur les sociétés* », *op. cit.*, (en ligne). Consulté le 13/11/23.

<sup>1054</sup> *Ibidem*.

<sup>1055</sup> LINGE I., *op. cit.*, (en ligne). Consulté le 13/11/23.

<sup>1056</sup> Nations Unies, « *Les parties prenantes saluent le rapport du secrétaire général de l'ONU comme une occasion unique de s'unir et de changer les structures de coopération fiscale internationales* », Commission Économique pour l'Afrique, septembre 2023.

international pour remédier à ces lacunes ont été prises sur une base inégale, et bien souvent sans la participation effective du Sud<sup>1057</sup>. Selon la Commission Économique pour l'Afrique, le cadre inclusif actuel de l'OCDE et du G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices n'a pas été vraiment bénéfique aux pays africains et aux pays du Sud.

Cette contestation a-t-elle permis à l'Afrique d'équilibrer les rapports fiscaux à l'échelle mondiale ? Quoi qu'il en soit, le secrétaire exécutif de la Commission Économique pour l'Afrique a été favorable pour donner aux pays en développement une chance équitable de participer efficacement aux structures de coopération fiscale internationale en éloignant le pouvoir du "club autosélectionné" actuel des pays développés. De même, le Directeur exécutif du Centre Sud, a également évoqué l'opportunité historique que le rapport du Secrétaire général offre aux pays en développement de changer le processus décisionnel biaisé actuel en matière de fiscalité internationale<sup>1058</sup>.

En outre, la prise de position des pays d'Afrique vis-à-vis des nexus sur l'imposition des multinationales suscite la prise de conscience de ces derniers sur la conduite à tenir dorénavant quant aux décisions que prennent les institutions internationales. À l'avenir, les priorités des pays africains devraient être mieux reflétées par le programme d'action du Cadre inclusif, des efforts supplémentaires doivent être consentis pour accroître la participation africaine à l'élaboration des politiques et aux discussions techniques. Les pays africains et l'ATAF ont joué un rôle important pour infléchir la conception de la solution reposant sur les deux piliers dans l'intérêt des pays en développement à faible revenu. À cet effet, cette solution à deux piliers qui a suscité tant de réactions est en permanence étudiée par l'OCDE pour élaborer un programme d'action qui tienne compte des problématiques et des approches spécifiques aux nombreux pays africains et en développement membres du Cadre inclusif<sup>1059</sup>.

Toutefois, l'application des solutions proposées par l'OCDE restent un moyen pour ces États de percevoir tout ou partie de l'impôt qui leur est dû, car sans cet encadrement, les pertes fiscales qu'ils enregistrent resteraient considérables.

---

<sup>1057</sup> *Ibidem*.

<sup>1058</sup> *Ibidem*.

<sup>1059</sup> OCDE, « *La fiscalité internationale et l'Afrique : Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G7* », Édition OCDE, Paris, 2023.

## § 2. La nécessaire application des solutions proposées

**598.** Pour convenir de la nécessité d'application des solutions de l'OCDE contre la fraude et l'évasion fiscales internationales **(B)**, nous analyserons l'importance de ce phénomène en Afrique centrale **(A)**.

### A - L'importance de la fraude et l'évasion fiscales en Afrique centrale

**599.** L'évasion et la fraude fiscales sont des préoccupations mondiales en ce qu'elles réduisent les recettes publiques et sapent la confiance dans le système fiscal. Ce phénomène est particulièrement marqué dans les pays en développement. Dans les pays africains, rappelons-le, les recettes fiscales ne représentent qu'environ 18 % du PIB<sup>1060</sup> alors que le ratio moyen impôts/PIB est de 34 % dans les pays membres de l'OCDE. La faible capacité de certaines administrations fiscales africaines à appliquer les lois fiscales et à lutter contre les flux financiers illicites (FFI) est l'une des raisons de ce problème. Selon le rapport du groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, l'Afrique subsaharienne a l'un des taux les plus élevés de flux financiers illicites parmi toutes les régions du monde. Le montant perdu annuellement par l'Afrique en raison des FFI et en grande partie à cause de la fraude fiscale, est estimé à plus de 50 milliards USD en 2015<sup>1061</sup>. L'ancien président sud-africain, Thabo Mbeki, a indiqué lors de la réunion interministérielle du Groupe de haut niveau de l'Union Africaine sur les FFI à Abuja en octobre 2018 que la perte avait atteint environ 80 milliards USD.

**600.** Selon l'édition 2021 du rapport sur l'état de la justice fiscale dans le monde, les pertes d'impôts du fait de l'évitement fiscal par les plus riches et l'évasion fiscale des multinationales ont fait perdre à l'Afrique un montant estimé à 17.1 milliards \$ de recettes fiscales<sup>1062</sup>. Le rapport de 2020 indiquait que le continent africain perdait jusqu'à 25.4 milliards \$ de recettes fiscales notamment au Nigéria qui perdait 8.8 milliards \$ ou l'Afrique du Sud qui perdait 3.5 milliards \$.

---

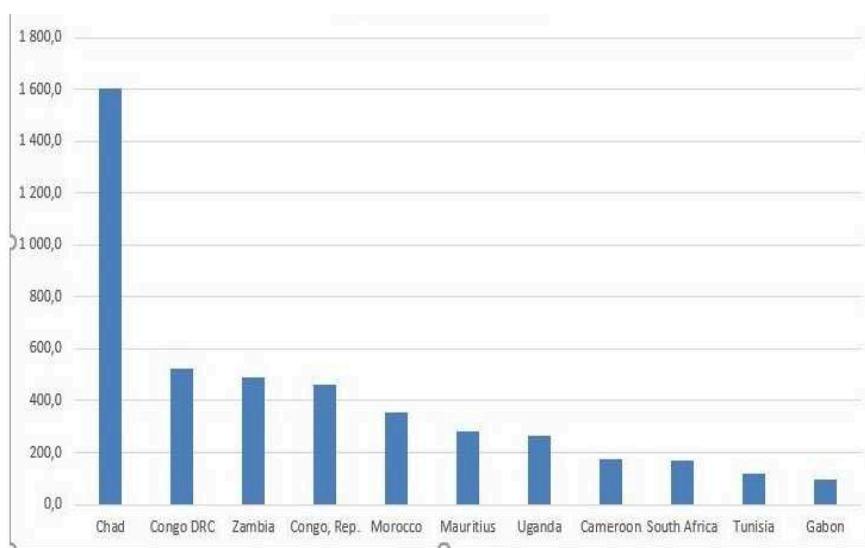
<sup>1060</sup> OCDE/ATAF/CUA (2018), Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018, Éditions OCDE, Paris.

<sup>1061</sup> Rapport du groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, commandé par la Conférence des ministres des finances, de la planification et du développement économique de l'UA et de la CEA (2015).

<sup>1062</sup> Agence Ecofin, « Les pertes fiscales en Afrique ont reculé à 17.1 milliards \$, un premier pas dans la bonne direction » sur le site de Agence ecofin [en ligne], disponible [www.agenceecofin.com](http://www.agenceecofin.com) (consulté le 27 Août 2023).

Bien que dans le rapport de 2021 on note un repli de la perte fiscale dans certains pays africains<sup>1063</sup>, en Afrique centrale les choses se sont aggravées. En effet, selon le rapport de l'Agence Ecofin, le Tchad est le pays où l'évasion fiscale aurait le plus progressé dans la région avec une augmentation des estimations de pertes de l'ordre de 1.6 milliards \$, le Cameroun plus de 175.3 millions \$, le Congo-Brazzaville plus de 460 millions \$ et le Gabon plus de 93.6 millions \$. Ces pays figurent dans le top 10 des hausses de pertes fiscales en Afrique selon les calculs ci-dessous qui nous est fourni par l'Agence Ecofin :

*Tableau 22 : Top 10 des pays ayant connu une augmentation des recettes fiscales en Afrique (en Millions \$).*



*Source : Rapport sur l'État de la justice fiscale dans le monde, calculs Agence Ecofin.*

**601.** Même si les pertes fiscales reculent dans certains pays d'Afrique, le fait même qu'on ne puisse dissocier l'impact des réformes fiscales de celui de la baisse généralisée au sein des économies de la région devrait constituer un motif de réflexion.

L'évasion fiscale reste un fléau qui impacte le cadre socio-économique d'un pays. Les caractéristiques d'un pays sous-développé sont entre autres l'incapacité de celui-ci à faire face à ses obligations régaliennes, dont la santé pour ses populations. S'agissant des pays de l'Afrique centrale, les experts du réseau sur la justice fiscale estiment que ces pertes sont de trop pour une région qui clairement ne parvenaient pas à faire vacciner sa population face à la pandémie de covid-19<sup>1064</sup>. Pour les pays considérés comme les plus pauvres de la région, les

<sup>1063</sup> Notons un repli de recettes fiscales en Angola 1.8 milliards \$, en Égypte 1.3 milliards \$ ou au Nigéria 2.05 milliards \$.

<sup>1064</sup> Agence Ecofin, *op. cit.*, (consulté le 27 Août 2023).

conséquences sont sérieuses. C'est le cas du Tchad, dont les estimations de pertes fiscales représentent 17.1% de son produit intérieur brut (PIB) et jusqu'à 1800% de son budget de santé publique. Au total le pays a perdu près de 2milliards \$ de recettes fiscales. Les Seychelles par exemple perdent 11% de leur PIB et cela représente 310.8% du budget alloué à la santé.

**602.** Selon une initiative de l'OCDE et du PNUD créée en 2015 visant à mettre en place des inspecteurs des impôts sans frontières, ces derniers ont permis à 17 pays africains de collecter 244.2 millions \$ supplémentaires de recettes fiscales auprès des entreprises multinationales sur un total de 414 millions \$ à l'échelle mondiale<sup>1065</sup>. Tout l'intérêt de cette analyse est, d'une part, de montrer l'importance du montant perdu par l'Afrique en termes de recettes fiscales, qui représente plus de la moitié de la perte à l'échelle mondiale ; et d'autre part, de réaliser la nécessité de mettre en application les solutions proposées par l'OCDE contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

## B - L'importance des actions proposées contre la fraude et l'évasion fiscales

**603.** L'OCDE est d'avis que si elles sont appliquées, les mesures d'imposition dans l'État de source permettront de mieux faire correspondre la localisation des bénéfices imposables et la localisation des activités économiques et de la création de valeur. De plus, cela contribuerait à améliorer l'information disponible aux autorités fiscales pour leur permettre d'appliquer au mieux la législation fiscale de leur pays. Alors que beaucoup de pays en développement s'efforcent actuellement d'introduire ces mesures dans leur législation, ils se heurtent non seulement aux obstacles initiaux liés à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, mais aussi à des obstacles administratifs supplémentaires liés au choix des politiques et de la réglementation. Tous ces obstacles leur causent des difficultés qui les empêchent d'appliquer les mesures du projet BEPS<sup>1066</sup>.

**604.** L'accord sur l'impôt mondial minimum n'a pas pour objectif de mettre fin à la concurrence fiscale, mais d'y poser des limites convenues multilatéralement. Il devrait permettre aux pays de dégager chaque année environ 150 milliards USD de recettes

---

<sup>1065</sup> FAUJAS A., « Évasion fiscale : plus de 244 millions de dollars recouvrés auprès des multinationales en Afrique », sur le site de jeune Afrique [en ligne], disponible sur [www.jeuneafrique.fr](http://www.jeuneafrique.fr) (consulté le 28 Août 2023).

<sup>1066</sup> Commission économique pour l'Afrique « Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales ». Éthiopie, Addis-Abeba, 2018.

supplémentaires<sup>1067</sup>. Au cœur du projet, un principe simple : quel que soit le pays dans lequel une multinationale déclare ses bénéfices, ces derniers seront *in fine* taxés à un taux minimal identique. Ainsi, lorsque l'entreprise paiera moins de 15 % d'impôts dans un pays étranger (où elle possède des filiales), son pays d'origine (dans lequel se situe son siège social) récupèrera la différence afin que l'ensemble des impôts versés par la société atteigne bien ce seuil<sup>1068</sup>.

**605.** S'il aboutit, le Pilier 1 garantira une répartition plus équitable entre les pays des bénéfices et des droits d'imposition concernant les entreprises multinationales les plus grandes et les plus rentables<sup>1069</sup>. Il permettra de réattribuer une partie des droits d'imposition sur les entreprises multinationales de leurs pays d'origine aux marchés dans lesquels elles exercent des activités commerciales et réalisent des bénéfices, qu'elles y aient ou non une présence physique. Plus précisément, les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 milliards d'euros et dont la rentabilité est supérieure à 10 % qui peuvent être considérées comme les grandes gagnantes de la mondialisation seront couvertes par les nouvelles règles, et 25 % des bénéfices au-delà du seuil de 10 % seront réattribués aux juridictions du marché. Des droits d'imposition sur plus de 125 milliards de dollars de bénéfices devraient ainsi, au titre du Pilier 1, être réattribués chaque année aux juridictions du marché. Les pays en développement devraient bénéficier d'un surcroît de recettes supérieur à celui des économies plus avancées, en proportion des recettes existantes<sup>1070</sup>.

**606.** Le Pilier 2 introduit un impôt mondial minimum sur les sociétés, dont le taux a été fixé à 15 %<sup>1071</sup>. Ce nouveau taux d'imposition minimum s'appliquera aux entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros et devrait générer chaque année environ 150 milliards de dollars de recettes fiscales supplémentaires à l'échelle mondiale. D'autres avantages découleront de la stabilisation du système fiscal international et de l'amélioration de la sécurité juridique en matière fiscale pour les contribuables comme pour les administrations fiscales<sup>1072</sup>. C'est ainsi que le Secrétaire Général de l'OCDE Mathias Cormann affirmait: « *L'accord conclu aujourd'hui permettra d'améliorer le fonctionnement de nos accords fiscaux internationaux et les rendra plus équitables. Il représente une grande victoire*

---

<sup>1067</sup> HIAULT R. « *Les pays pauvres vont pouvoir taxer davantage les bénéfices des multinationales* », sur le site de Les echos.fr. Disponible sur [www.lesechos.fr](http://www.lesechos.fr) (en ligne). Consulté le 14/11/23.

<sup>1068</sup> « Taxation des multinationales : 136 pays sont d'accord sur un taux à 15% », sur le site de euronews.com. Disponible sur [www.euronews.com](http://www.euronews.com) (en ligne). Consulté le 14/11/23.

<sup>1069</sup> Voir supra, n°549.

<sup>1070</sup> Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. OCDE, Octobre 2021.

<sup>1071</sup> Voir supra, n°570.

<sup>1072</sup> *Ibidem*.



*à mettre au crédit d'un multilatéralisme efficace et équilibré. Cet accord ambitieux garantit que notre système fiscal international est adapté aux réalités de l'économie numérique et mondialisée d'aujourd'hui. Nous devons maintenant agir avec célérité pour assurer la mise en œuvre effective de cette réforme de grande ampleur »*<sup>1073</sup>.

**607.** Ainsi, le montant A réattribuera les droits d'imposition en fonction du lieu où les clients et les utilisateurs sont situés, et même les petites économies africaines pourront recevoir de nouveaux droits d'imposition. Sur la base des données de 2023, l'OCDE estime que le montant total des bénéfices réattribués en vertu du Montant A dépasse 200 milliards USD par an (montant qui pourrait être moindre compte tenu des bénéfices déjà imposés dans la juridiction du marché)<sup>1074</sup>. On estime que les recettes totales ainsi générées sont comprises entre 17.3 et 32.8 milliards de dollars, soit plus que les estimations précédentes du fait que les bénéfices réattribués ont augmenté au fil du temps. Sur la base de ces scénarios, les pays à faible revenu verraient leurs recettes tirées de l'IS s'accroître de 2.4 % à 2.8 %, tandis que pour les pays à revenu intermédiaire, la hausse serait comprise entre 1.1 % et 1.5 %<sup>1075</sup>.

**608.** Quant au montant B, il a été ajouté à la solution reposant sur deux piliers à la demande spécifique de pays africains et d'autres pays en développement. Des organisations fiscales régionales telles que l'ATAF estiment que les prix de transfert jouent un rôle déterminant pour permettre aux pays en développement de percevoir leur juste part de l'impôt. Les pays africains ont accompli des progrès ces dernières années pour mettre en place des cadres juridiques et administratifs régissant les prix de transfert et pour améliorer les compétences correspondantes des contrôleurs fiscaux<sup>1076</sup>. Les modifications législatives s'inspirent souvent de l'approche suggérée par les pays africains pour la rédaction d'une législation sur les prix de transfert.

**609.** Selon l'OCDE, ces réformes entraîneraient donc des conséquences sur les multinationales car contrairement à ce qui était anticipé, l'impact pour les groupes multinationaux pourrait ne pas être négligeable<sup>1077</sup>. L'enjeu financier pourrait être significatif

---

<sup>1073</sup> *Ibidem*.

<sup>1074</sup> OCDE, « *La fiscalité internationale et l'Afrique* », Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G7, Édition OCDE, Paris, 2023.

<sup>1075</sup> « *OCDE, Tax Talks* », 19 juillet 2023, sur le site de l'OCDE. Disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), (en ligne). Consulté le 08/08/2024.

<sup>1076</sup> Au 27 septembre 2023, les pays africains suivants avaient ratifié l'IM : Afrique du Sud, Burkina Faso, Cameroun, Côte d'Ivoire, Égypte, Lesotho, Maurice, Sénégal, Seychelles, Tunisie ; Angola, Botswana, Cabo Verde, Cameroun, Djibouti, Kenya, Maroc, Nigéria, Sénégal et Sierra Leone.

<sup>1077</sup> HIAULT R., *op. cit.*, Consulté le 14/11/23.

car l'OCDE estime que, d'une part, l'application du pilier 1 pourrait rapporter jusqu'à 36 milliards de dollars aux juridictions concernées et que l'instauration du taux minimum de 15 % (pilier 2) pourrait se traduire par des gains de recettes annuelles d'environ 220 milliards de dollars, soit 9 % des impôts sur les bénéfices mondiaux<sup>1078</sup>. D'autre part, s'agissant de la mise en œuvre de pilier 2, au-delà de l'impôt complémentaire qui pourrait être dû le cas échéant par un groupe multinational, les groupes concernés seront soumis à une nouvelle obligation déclarative excessivement complexe<sup>1079</sup>.

En effet, pour les pays où le groupe ne sera pas en mesure de bénéficier d'une des trois règles de simplification publiées par l'OCDE fin 2022, il devra démontrer sur la base de l'ensemble des règles *Global Anti-Base Erosion Rules* que l'impôt acquitté dans chaque pays est supérieur à 15 %. S'il ne peut pas le démontrer, il devra déterminer le montant de l'impôt complémentaire à acquitter. En fonction des règles de détention et des déclinaiions locales des règles du pilier 2 dans chacun des pays du Cadre inclusif, l'impôt complémentaire pourrait devoir être acquitté dans un autre pays que celui ayant généré le profit ou que celui de la société mère ultime. Les conséquences de cette dissociation entre lieu d'imposition et de profit devront être soigneusement étudiées.

**610.** Ainsi donc, les pays africains et l'ATAF ont joué un rôle important pour infléchir la conception de la solution reposant sur deux piliers dans l'intérêt des pays en développement à faible revenu. Bien que le consensus soit le résultat d'un compromis de l'ensemble des parties, la complexité de la solution reposant sur deux piliers qui en résulte et les problèmes stratégiques et administratifs inhérents à sa mise en œuvre sont fréquemment cités comme étant des obstacles pour l'Afrique. Le cadre inclusif réfléchit davantage à son programme d'action en s'inspirant des suggestions de ses membres. Les pays africains quant à eux qui sont représentés au sein du Groupe de pilotage et des groupes de travail peuvent user de leur influence pour orienter le programme d'action futur du Cadre inclusif.

---

<sup>1078</sup> Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. OCDE, Octobre 2021.

<sup>1079</sup> *Ibidem*.

## ***Conclusion chapitre II***

**611.** La fraude et l'évasion fiscales restent donc des phénomènes dommageables qui entravent considérablement les recettes fiscales des pays touchés<sup>1080</sup>. Ceux d'Afrique centrale sont particulièrement impactés par ces phénomènes comme nous l'avons vu dans le rapport sur l'état de la justice fiscale dans le monde<sup>1081</sup>.

C'est ainsi que pour limiter la fraude et l'évasion fiscales internationales, l'OCDE a mis en place le « pilier 2 », complété par la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) qui est une mesure complémentaire. C'est la solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation et la mondialisation de l'économie qui s'est vue contestée en Afrique centrale<sup>1082</sup>.

Nous avons toutefois vu qu'il est nécessaire pour des pays tels que le Cameroun ou le Gabon d'adhérer à ces solutions, qui contraindraient les multinationales à payer un impôt minimal et donc imposer un minimum plutôt que d'enregistrer des pertes fiscales considérables.

---

<sup>1080</sup> OCDE/ATAF/CUA (2018), *Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018*, Éditions OCDE, Paris.

<sup>1081</sup> Voir *supra*.

<sup>1082</sup> Voir *supra*.

## CONCLUSION DU TITRE II

**612.** Les entreprises multinationales sont confrontées au plus grand bouleversement de la fiscalité internationale depuis une génération. Plus de 130 pays ont accepté de mettre en œuvre la solution à deux piliers de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques sur la taxation de l'économie numérique et des grandes entreprises mondiales en matière d'impôt sur les sociétés. En effet, au regard des pertes fiscales qui sont considérables dans les pays d'Afrique centrale en particulier, une solution à 2 piliers a été pensée en vue de limiter les pertes. Le premier pilier établit un cadre permettant d'allouer aux juridictions de marché dans lesquelles les biens ou services sont finalement utilisés ou consommés, des droits à taxation supplémentaires, tandis que le second pilier instaure un impôt effectif minimum de 15 %<sup>1083</sup>.

**613.** S'agissant de l'élimination des doubles impositions, le Cameroun et le Gabon sont signataires des conventions fiscales proposées par l'ONU et l'OCDE dans le but d'encadrer les échanges fiscaux entre les États membres de ces organisations.

**614.** Concernant la fraude et l'évasion fiscales internationales, l'Afrique centrale est victime d'évitement fiscal qui classe ces pays aux premiers rangs des pays où les pertes fiscales sont considérables, d'où la nécessité pour ceux-ci d'adhérer aux solutions proposées par l'OCDE pour rééquilibrer leurs recettes fiscales.

---

<sup>1083</sup> Voir *supra*.



## CONCLUSION DE LA PARTIE II

**615.** Le système fiscal en place en Afrique centrale souffre de divers maux qui entravent sa bonne application<sup>1084</sup>. Nous avons vu qu'il s'agit d'inadaptations socio-économiques, politiques ou encore administratives au niveau national d'une part<sup>1085</sup>, et des phénomènes liés à la fiscalité internationale d'autre part.

En effet, dans l'ordre interne, nous avons relevé le manque de culture fiscale, d'encadrement de la politique d'exonérations fiscales ou de formation d'agents, qui limitent fortement l'application correcte et efficace du système fiscal en Afrique centrale. Dans l'ordre externe, nous avons relevé les pertes fiscales auxquels font face les pays d'Afrique centrale en particulier, à travers leurs liens fiscaux avec les autres États, notamment sur la taxation des multinationales étrangères<sup>1086</sup>.

**616.** Ainsi, pour un système fiscal efficace en Afrique centrale, des réformes doivent être entreprises tant au niveau national de ces pays, qu'à l'international. Pour y arriver une prise de conscience est nécessaire de la part des acteurs politiques qui œuvrent déjà pour l'avancée et l'efficacité de ce système<sup>1087</sup>. Les actions visant à l'amélioration du système fiscal en Afrique centrale se lisent dans l'ordre interne à travers des réformes administratives, des réorganisations politiques et des considérations socio-économiques de la sous-région, car ce système se veut désormais efficace et profitable pour ces pays<sup>1088</sup>. Dans l'ordre externe, grâce à la présence bienveillante des organisations internationales desquelles ces pays sont membres, des réformes sont mises en place pour garantir harmonie et équité fiscales entre les États. Il s'agira par exemple de l'élimination des doubles impositions par le moyen des conventions fiscales, ou encore de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qui est encadrée par les « Piliers 1 et 2 » proposés par l'OCDE.

---

<sup>1084</sup> SANI M., *op. cit.*, p. 4.

<sup>1085</sup> Rédaction GINEWSEXPRESSION, *op. cit.*, (consulté le 10/08/2023).

<sup>1086</sup> Voir *supra*.

<sup>1087</sup> Sur le site de Jeune Afrique, *op. cit.*, Consulté le 08/12/23.

<sup>1088</sup> Sur le site de Newafrican, *op. cit.*, Consulté le 14/12/23.



# CONCLUSION GÉNÉRALE

**617.** Notre recherche sur la modernité et l'efficacité du système fiscal en Afrique centrale nous a emmené à analyser la notion d'impôt qui a connu une évolution au fil du temps. Cette évolution a permis d'étudier, d'une part, l'aspect moderne du système fiscal en Afrique centrale et, d'autre part, les résultats enregistrés par ce système dans les États concernés.

**618.** Évoquer la modernité du système fiscal en Afrique centrale c'est d'abord s'intéresser au fondement de la notion d'impôt qui a initié notre réflexion sur le sujet. En effet, nous avons vu qu'à l'époque précoloniale la notion d'« impôt » au sens fiscal du terme n'était pas complètement observée du fait de manquements de plusieurs caractéristiques qui définissent l'impôt telles que l'intérêt général, l'obligation de paiement ou encore la nature pécuniaire de la prestation due. Or, dans les royaumes précoloniaux, les prestations existaient essentiellement sous forme de dons et étaient matérielles. Avec la colonisation, la notion d'impôt a connu une évolution tant dans ses fondements que dans ses techniques avec la naissance de la capitation. Dorénavant les prélèvements sont devenus essentiellement pécuniaires, obligatoires et règlementés au moyen de rôles, et aussi payés au profit des colonies, nécessitant la mise en place d'administrateurs des impôts<sup>1089</sup>.

**619.** Après obtention de leurs indépendances, les pays d'Afrique centrale ont maintenu le système fiscal occidental en place du fait de leurs connaissances limitées en la matière. Cette reprise a permis à ces États de profiter d'un système fiscal moderne et semblable à celui des pays développés. Toutefois, ce système fiscal emprunté dont les « nouveaux » principes fondateurs proviennent du Traité fiscal CEMAC, a été adapté à cet environnement du fait des différences entre l'occident et l'Afrique. Malgré l'harmonisation et la modernisation du système fiscal par les États de la Communauté Économique et Monétaire d'Afrique Centrale (CEMAC), ce dernier n'a malheureusement pas assuré son efficacité qui reste mitigée à ce jour et donc perfectible selon notre étude. En effet, force est de constater que malgré l'application d'un système fiscal moderne, certains États d'Afrique centrale font partie des pays les plus pauvres du monde<sup>1090</sup>. Ils manquent cruellement de structures indispensables à leur

---

<sup>1089</sup> NZENGUET IGUEMBA G. A., *op. cit.*, p. 71.

<sup>1090</sup> Voir n° 31.



développement tant dans le domaine de la santé que celui de l'éducation ou encore social. Ils occupent les dernières places dans les rapports et classements économiques mondiaux<sup>1091</sup>.

**620.** Cette étude portant sur la modernité et l'efficacité du système fiscal en Afrique centrale nous a permis de déceler les limites de ce système qui, pourtant moderne, n'est pas pleinement efficace pour ces États encore en développement pour les uns ou sous-développés pour d'autres. Bien que la fiscalité seule ne garantisse pas le développement d'un État, il n'en demeure pas moins vrai qu'elle y contribue fortement. Ainsi, plusieurs causes expliquent en grande partie cette pauvreté et ce retard économique dont celles liées à la fiscalité. Nous avons relevé des limites d'ordre internes et des limites d'ordre externes.

**621.** En effet, dans l'ordre interne, plusieurs phénomènes tels que la place de l'économie informelle présente en Afrique centrale, l'incivisme fiscal que connaissent les contribuables<sup>1092</sup> ; ou encore les manquements dans les services administratifs et l'improductivité des exonérations fiscales qui sont octroyées, entraînent un faible niveau de prélèvement d'impôt pour les États de la communauté<sup>1093</sup>. Pour tenter d'y remédier nous suggérons, d'une part, une proximité entre l'administration fiscale et les contribuables afin d'instruire et sensibiliser ces derniers sur le bien-fondé de l'impôt, et les accompagner dans les nouveaux moyens de paiements qui évoluent avec les nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC). En pratique, il s'agirait de créer dans chaque arrondissement des centres d'impôts, de quelle que dimension que ce soit, ne serait-ce que pour un premier contact et permettre une communication fluide entre le contribuable et le fisc<sup>1094</sup>. Dans le sens inverse, le fisc pourrait aussi se rapprocher et multiplier les campagnes de sensibilisations fiscales auprès des contribuables. De plus, avec l'avancée technologique, tous les contribuables à même d'utiliser ces outils devraient être accompagnés et informés sur les nouveaux modes de déclarations ou paiements électroniques<sup>1095</sup>. Cela garantirait une justice fiscale et sociale, de même qu'une meilleure situation socioéconomique aux États de cette communauté.

**622.** D'autre part, nous suggérons des améliorations au sein des services fiscaux par une bonne gestion interne, des formations adaptées et des primes ponctuelles à l'endroit des percepteurs ; ainsi que des outils de contrôles adaptés et un suivi rigoureux des incitations

---

<sup>1091</sup> OCDE/ATAF/CUA (2018), *Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018*, Éditions OCDE, Paris.

<sup>1092</sup> Voir n°331 et suivants.

<sup>1093</sup> Voir n°413 et suivants.

<sup>1094</sup> Voir n°378 et 379.

<sup>1095</sup> Voir n° 372 et suivants.

fiscales octroyées<sup>1096</sup>. En d'autres mots, l'administration fiscale étant le moteur du système fiscal, les États étudiés devraient permettre à ces agents de bénéficier d'un cadre de travail adéquat et d'être en effectif conséquent pour faire face aux flux des missions. Ils devraient également être bien formés aux situations et réalités du quotidien, et suffisamment équipés d'outils efficaces pour informer, contrôler, percevoir ou sanctionner<sup>1097</sup>. Pour renforcer les actions de la direction générale des impôts, des administrations fiscales semi-autonomes pourraient voir le jour. Cela permettrait de répartir efficacement les tâches du fisc et recouvrir un maximum de recettes<sup>1098</sup>. Aussi, les percepteurs d'impôts pourraient bénéficier de mesures incitatives dans le but de, non seulement les encourager à davantage fiscaliser les contribuables échappant au fisc, mais aussi et surtout, les éloigner de la corruption. Pour cela, une prime pourrait leur être attribuée en proportion du montant rapporté aux caisses de l'État, qui aurait été perdu sans leur diligente intervention<sup>1099</sup>.

**623.** Dans l'ordre externe, les phénomènes qui nuisent à l'efficacité du système fiscal moderne en Afrique centrale sont essentiellement la fraude et l'évasion fiscales internationales. En effet, les États d'Afrique centrale enregistrent de grandes pertes du fait de ces phénomènes dommageables. Ces pertes sont causées par la faible taxation des multinationales qui est orchestrée par des techniques d'optimisation fiscale abusives, entraînant l'évasion fiscale. Pour y remédier, nous suggérons aux États étudiés de mettre en place davantage de conventions fiscales car nous avons relevés un faible nombre de conventions à leurs actifs. Aussi, nous les encourageons à adhérer aux solutions proposées par l'OCDE qui visent à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales des grandes multinationales. Il s'agit de l'instrument multinational BEPS pour la taxation du numérique (pilier 1)<sup>1100</sup>, et la réforme sur la taxation des multinationales (pilier 2)<sup>1101</sup> qui complétée par la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI)<sup>1102</sup>. Les États étudiés sont davantage confrontés à de pertes fiscales avec l'évolution de la notion d'établissement stable, et ont de plus en plus de mal à imposer les multinationales. À travers la réforme du pilier 1, ils seront à même d'imposer ces grandes entreprises à hauteur de 25% sur leur bénéfice résiduel au-dessus

---

<sup>1096</sup> Voir n°482.

<sup>1097</sup> Voir n°456 et suivants.

<sup>1098</sup> Voir n° 462 et suivants.

<sup>1099</sup> Voir n°471 et suivants.

<sup>1100</sup> Voir n°548 et suivants.

<sup>1101</sup> Voir n°568 et suivants.

<sup>1102</sup> Voir n°579 et suivants.

du seuil de rentabilité de 10%. Quant au pilier 2 et à la RAI, ils leur permettront d'imposer les multinationales à un taux minimal de 15%.

**624.** Bien que ces solutions ne garantissent pas une totale justice fiscale pour les pays en développement et sous-développés, elles leur permettraient néanmoins d'imposer ces multinationales à des taux réduits plutôt que voir leurs recettes s'échapper complètement. Dans un rapport rendu en 2023 par son ministère de l'Économie, de la planification et de l'aménagement du territoire, le Cameroun a enregistré une perte de recettes fiscales de 71,18 milliards de FCFA dans le cadre de la mise en œuvre de l'Accord de Partenariat Économique avec l'Union européenne, le Royaume-Uni et l'Irlande<sup>1103</sup>. Cette énième perte, profitable aux grandes entreprises exerçant dans l'industrie agroalimentaire, l'énergie ou les BTP, incite davantage à sécuriser les recettes dans ce pays. De même, dans un rapport de la *Tax justice network* en 2022, le Gabon a enregistré une perte de 144 milliards de FCFA liée à la fraude dans l'impôt sur les sociétés et à la fortune des offshores. Ces pertes représentent 1.4% du PIB du pays<sup>1104</sup>. C'est donc conscient du nombre élevé de fraude et évasion fiscales que connaissent les pays de la CEMAC, que nous les encourageons à adhérer à cette solution à 2 piliers. Cependant, la mise en place de ces solutions proposées nécessite une analyse approfondie par ces États, leurs services fiscaux, ainsi que toutes les institutions économiques et financières africaines car la priorité pour eux reste l'efficacité du système fiscal. Enfin, nous encourageons les États d'Afrique en général et ceux de l'Afrique centrale en particulier, à persévérer dans cette quête de justice fiscale. Le constat est déjà fait à travers l'adhésion de l'Union africaine au G20 qui s'est réalisée durant le dernier trimestre 2023<sup>1105</sup>. Cet événement majeur permettra aux États africains de renforcer leur fiscalité et mieux défendre leurs intérêts à l'échelle internationale.

**625.** Ce travail s'inscrit dans la condition que le respect de ces suggestions permettrait aux États étudiés de lutter contre l'économie informelle, la corruption, d'apporter une culture fiscale aux contribuables, de renforcer l'administration fiscale et de tirer profit des avantages fiscaux qu'ils accordent. Ces suggestions permettraient aussi de favoriser une justice fiscale par un prélèvement efficace de l'impôt, évitant la fraude et l'évasion fiscales internationales. Il est

---

<sup>1103</sup> « APE Cameroun-UE/Royaume Uni : 71 milliards FCFA de pertes fiscales pour Yaoundé à fin 2023 », sur le site de Sikafinance, Disponible sur [www.sikafinance.com](http://www.sikafinance.com). Consulté le 20/02/25.

<sup>1104</sup> « Évasion fiscale : Le Gabon perd annuellement plus de 144 milliards de FCFA », sur le site de Gabonreview. Disponible sur [www.gabonreview.com](http://www.gabonreview.com). Consulté le 20/02/25.

<sup>1105</sup> « Pourquoi l'UA doit intégrer le G20 », sur le site de Les Echos. Disponible sur [www.lesechos.fr](http://www.lesechos.fr). Consulté le 22/12/23.

clair que ces phénomènes ne sauraient être complètement éradiqués du fait de leur forte présence au sein de ces États, de cette communauté et même de plusieurs autres États à travers le monde. Mais la mise en application des recommandations faites dans cette étude participerait, nous semble-t-il, à l'efficacité du système fiscal moderne en Afrique centrale en général, au Cameroun et au Gabon en particulier.

**626.** Toutefois, pour que de telles recommandations soient efficaces, il faudrait nécessairement toucher le fond du problème. Pour cela, nous devons détecter et traiter ces faiblesses à la source, interpeller les personnes capables de les freiner (les faiblesses) et ainsi entreprendre des actions pour une efficacité du système fiscal en Afrique centrale. À cet effet, l'on pourrait se demander qui est à l'origine de la réticence des citoyens à payer l'impôt quand ces derniers ne voient pas les résultats tirés des prélèvements dont s'acquittent déjà les contribuables du secteur formel ? Qui est à l'origine des manquements observés dans la fonction publique empêchant les agents de travailler dans des locaux décents et équipés ? Qui passe des accords avec les multinationales les invitant à s'établir sans de justes négociations qui profitent à tout le pays ? Ce sont tant de questions dont les réponses pourraient faire l'objet d'éventuelles recherches dans le but, entre autres, de rendre efficace ce système fiscal moderne en Afrique centrale.



# BIBLIOGRAPHIE

## DICTIONNAIRES ET ENCYCLOPÉDIES

- BAUCHER B. et al., *Le Robert Maxi Plus*, Paris, *Dictionnaires Le Robert-Sejer*, 2018.
- BENABENT A., GAUDEMET Y., *Dictionnaire juridique*, Paris, *LGDJ*, 2025.
- BISSARDON S., *Le droit sans fautes*, Bulgarie, *Enrick Édition*, 5<sup>ème</sup> édition, 2020.
- BRABANT A.-C. et al., *Latin. Dictionnaire français-latin. Latin-français*, Paris, *Larousse Dictionnaires*, 2013.
- CABRILLAC R. et al. (sous dir.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique 2025*, France, *LexisNexis*, 16<sup>ème</sup> éd., 2025.
- CORNU G. et al. (sous dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, *PUF*, 2022.
- GUINCHARD S. et al. (sous dir.), *Lexique des termes juridiques*, Paris, *Dalloz*, 2024-2025.
- *Le petit Robert, nouvelle édition millésime*, 2024.
- REY A. et al., (sous dir.), *Dictionnaire culturel en langue française*, Paris, *Dictionnaires Le Robert-Sejer*, 2005.
- ROLAND H., *Dictionnaire des expressions juridiques*, Paris, *LexisNexis*, 5<sup>ème</sup> éd., 2020.
- SANGWA S. M., *Dictionnaire de la corruption*, Paris, *L'Harmattan*, 2017.

## OUVRAGES GÉNÉRAUX, TRAITÉS ET MANUELS

- ALBERT J.-L., *Finances publiques*, Paris 2, *Dalloz*, 12<sup>ème</sup> éd., 2022.
- ALEXANDRE P., *Les Africains*, Paris, éd. *Lidis*, 1981.
- ARDENT G., *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, *Revue française de sociologie*, 1966.
- ARDANT G., *Histoire de l'impôt*, Paris, *Fayard*, 1971.
- BARBE V., *L'essentiel de l'introduction au système fiscal français*, Paris, *Gualino*, 2015.
- BAS C., *Le fait générateur de l'impôt*, Préface de BELTRAME P., Paris, *L'Harmattan*, 2007.

- BAUDU A., *Droit fiscal*, mémentos, Gualino, 11<sup>ème</sup> éd., 2024.
- BAUDU A., *Droit des finances publiques*, Paris, Lefèbvre Dalloz, 4<sup>ème</sup> éd., 2023.
- BAZIADOLY S., *Systèmes fiscaux comparés*, Paris, Ellipses, 2010.
- BELTRAME P., *Les systèmes fiscaux*, Paris, Presses Universitaires, 1979.
- BELTRAME P., MEHL L., *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, Presses universitaires de France, 1984.
- BETCH M., *Droit Fiscal*, Paris, Vuibert, 4<sup>ème</sup> édition, 2012.
- BETCH M., *Le juge judiciaire et l'impôt*, préface de FAVRE C., Paris, LexisNexis, 2010.
- BEZES P., DESCAMPS F., KOTT S., TALLINEAU L., *L'invention de la gestion des finances publiques. Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX<sup>ème</sup> siècle (1815-1914)*, Paris, IGPDE, 2010.
- BIENVENU J-J, LAMBERT T., VAPAILLE L., *Droit fiscal*, Paris, PUF, 6<sup>ème</sup> éd., 2024.
- BLANQUET M. *Droit général de l'Union européenne*, Paris, Sirey, 11<sup>ème</sup> édition, 2018.
- BOUDET J. F. *Les politiques fiscales. Fiches de Finances publiques*, Paris, Ellipses, 2015.
- BOUDET J-F, LESQUESNE C., *Les administrations publiques à l'épreuve de la dette*, Paris, mare & martin, 2019.
- BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 14<sup>ème</sup> éd., 2020.
- BOUVIER M., *Les finances locales*, Paris, Lextenso, 19<sup>ème</sup> éd., 2022.
- BOUVIER M., ESCLASSAN M-C., LASSALE J-P., *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 23<sup>ème</sup> éd., 2024-2025.
- BOYER A., *Introduction au droit fiscal*, Paris, ellipses, 2020.
- CABANNES X., *Droit fiscal*, Paris, Lefebvre Dalloz, 17<sup>ème</sup> éd., 2023.
- CASIMIR J-P., *Le contrôle fiscal*, Paris, Revue Fiduciaire, 18<sup>ème</sup> éd., 2022.
- CASTAGNEDE B., *Politique fiscale*, Paris, Presses universitaires de France, 2008.
- CHASTAGNARET M., *De la responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers*, préface de LOUIT C., Aix-en-Provence, Presse universitaire d'Aix Marseille, 2003.
- COLLET M., *Droit fiscal*, Paris, PUF, 11<sup>ème</sup> éd. 2023.

- COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, 5<sup>ème</sup> éd., 2024.
- COLLET M., *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 9<sup>ème</sup> éd., 2024-2025.
- CONAN M., MUZELLEC R., *Finances locales*, Paris, Dalloz, 8<sup>ème</sup> éd., 2022.
- COURADE G., « *L'Afrique des idées reçues* », Paris, Edition Bélin, 2006.
- COZIAN M., DEBOISSY F., CHADEFAUX M., *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, LexisNexis, 48<sup>ème</sup> éd., 2024-2025.
- DAMAREY S., *Finances publiques*, Paris, Gualiano, 2024.
- DAMAREY S., *Droit public financier. Finances publiques, droit budgétaire, comptabilité publique et contentieux financier*, Paris, Lefebvre Dalloz, 3<sup>ème</sup> éd., 2024.
- DE LA MARDIERE C., *Droit fiscal général*, Paris, Flammarion, 2<sup>ème</sup> éd., 2015.
- DE LA MARDIERE C., *La preuve en droit fiscal*, Paris, Litec, 2009.
- DE LA MARDIERE C., *Droit fiscal de l'entreprise*, Belgique, Bruylant, 3<sup>ème</sup> éd., 2025.
- DE LA VILLEGUERIN Y., *Prélèvement à la source*, Paris, Les Guides RF, 3<sup>ème</sup> éd., 2019.
- DE QUELEN H., *Leçons de théorie générale de l'impôt*, Paris, collection « Leçon de droit », éditions-ellipses, 2021.
- DETRAS S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, 2<sup>ème</sup> éd., 2024.
- DOGAN T., *Le droit fiscal en carte mentale*, Paris, ellipses, 2023.
- DOUET F., *Fiscalité 2.0 fiscalité du numérique*, Paris, LexisNexis, 3<sup>ème</sup> éd. 2020.
- DOUET F., *Cours de droit fiscal*, Paris, Collection CRFPA, 6<sup>ème</sup> éd., 2024-2025.
- DRIE J-C., *Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre*, préface de LAMBERT T., Paris, L'Harmattan, 2005.
- DUCROS J-C., *Sociologie financière*, Paris, PUF, 1982.
- DUFOUR A-C., KOTT S., MONIOLLE C., TIRARD M., *Finances publiques*, Paris, ellipses, 4<sup>ème</sup> éd., 2023.
- DURAND B., *Histoire comparative des institutions*, Dakar, NEA, 1983.
- GASTELLU J.M., MOISSERON J.Y., POURCET G., in présentation de l'ouvrage « *fiscalité développement et mondialisation* », Paris, Maisonneuve et Larose, 1999.
- GAUDEMET P-M., MOLINIER J., *Finances Publiques*, Tome 2, Fiscalité, 6<sup>e</sup> édition, Montchrestien, 1997.
- GEST G. et TIXIER G., *Manuel de Droit Fiscal*, Paris, LGDJ, 4<sup>ème</sup> éd. 1986.



- GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., TRESCHER B., *Droit fiscal général*, Paris, 14<sup>ème</sup> édition, Dalloz, 2023.
- GUEZ J., *L'interprétation en droit fiscal*, Préface de CASTAGNEDE B., Paris, LGDJ, 2007.
- GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, Paris, LGDJ, 15<sup>ème</sup> éd., 2024-2025.
- HUBY B., *La certification des comptes de l'État*, Préface de BURLAUD A., Paris, L'Harmattan, 2010.
- ISAAC G. ET BLANQUET M., *Droit communautaire général*, Paris, Arman Collin, 8<sup>ème</sup> éd., 2001.
- JACQUE J.P., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, 2006.
- JEMMAR S., *L'évaluation des biens et services en droit fiscal*, préface de GUTMAN D., avant-propos de CHATEL L. et GOARANT-MORAGLIA C., France, L'Harmattan, 2010.
- KLEN M., *Le défi Sud-Africain. Creuset des controverses*, Nice, France Europe édition, 2004.
- KLUTSCH S., *Précis de fiscalité gabonaise*, Edition Raponda-Walker, 2016.
- KOUEVI A. *Le droit des interventions économiques des collectivités locales*, Paris, L.G.D.J., 2023.
- KOUDOU C., Côte d'Ivoire, *Pour un nouveau mode de coopération entre l'Afrique et la France*, préface de TSHIYEMBE M., L'Harmattan, 2005.
- KROG A., « *La douleur des mots* », Actes sud, 2004.
- LAUFENBURGER H., « *Théorie économique et psychologique des finances publiques* », Sirey, 1956.
- LAMBERT T., *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, 6<sup>ème</sup> éd., 2024.
- LEFEUVRE A., *Droit fiscal*, France, Studyrama, 2013.
- LIEVRE-GRAVEREAUX A., *La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédures*, Préface de LAMARQUE J., Paris, L'Harmattan, 2007.
- LINIGER-GOUMAZ M., *À l'aune de la Guinée équatoriale*, préface de ONDO AYANG L., Genève, Les éditions du temps, 2003.
- LEROY-BEAULIEU P., *Traité de la science des finances*, 2 vol., Paris, 1912.
- LORY G., « *L'Afrique du sud* », édition Karthala, 2010.
- LOUSTALET G., MERCHADIER A., *Cours de droit fiscal*, Paris, IEJ de la Sorbonne, 4<sup>ème</sup> éd., 2024.

- MAIGA M., *Les peuples malien et africains : 50 ans d'indépendance ou de dépendance ?*, Paris, L'Harmattan, 2012
- MAISONNEUVE C., *Le boubier ivoirien*, Toulouse, édition Privat, 2005.
- MAITROT DE LA MOTTE A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 3<sup>ème</sup> éd., coll. « Traités », 2022.
- MALAMOUD C., « La dette », Purusharta, n°4.
- MARCHESSOU P., TRESCHER B., *Droit fiscal international et européen*, Belgique, Bruylant, 2018.
- MARTINEZ J-C., DI MALTA P. *Le droit fiscal contemporain*, tomes I et II, Paris, Litec, 1986.
- MAUSS M., *Sociologie et anthropologie*, Paris, PUF 1978.
- MICHINEAU M., *Droit fiscal*, Paris, LGDJ, 4<sup>ème</sup> éd. 2024.
- MONToux S., « Les guerres du Tchad 1969-1987 », Lemm édit, 2014.
- MOREL G., ECOCHARD D., CHELLE J-B., *Fiscalité, placements & réductions d'impôt*, Paris, RB édition, 2020.
- MORGENSTERN P., BACROT B., LECRECQ L., PILLOT J, *Initiation à l'intégration fiscale*, Paris, Groupe Revue Fiduciaire, 2021.
- MOYSAN E., *Les finances publiques*, Paris, ellipses, 2022.
- NDOMBET W-A., *Partis politiques et Unité nationale au Gabon (1957-1989)*, Paris, édition Karthala, 2009.
- NGA EFOUBA S., *Du Cameroun britannique à la crise anglophone*, Paris, L'Harmattan Cameroun, 2018.
- NGBANDA H., *Crimes organisés en Afrique centrale*, Paris, Duboiris, 2004.
- NOUROU TOURE S., *Pilotage des politiques publiques au Sénégal de 1960 à 2012*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, 2019.
- NZE-NGUEMA F-D., *L'État au Gabon de 1929 à 1990*, Paris, L'Harmattan, 2018.
- OPUBOR A., HADO P., Boni, Yayi, *société civile et dynamique du changement au Bénin*, préface de KONARE A., Paris, L'Harmattan, 2007.
- OUATTARA V., *L'ère Compaoré, crimes, politiques et gestion du pouvoir*, Paris, Klanba Edition, 2006.
- PEKASSA G., *Les finances publiques vues d'Afrique et de France*. Revue Africaine de Finances Publiques. Paris, L'Harmattan, 2015.
- PELLAS J-R, *Droit fiscal*, Paris, Bréal by studyrama, 3<sup>ème</sup> éd., 2023.

- PIERUCCI C., SUTTER G., *Manuel de finances publiques*, Paris, PUF, 2<sup>ème</sup> éd. 2022.
- POKAM W., FOUELEFACK D., MELI V., *Cameroun : regards croisés sur les Nineties*, préface de KEUTCHEU J., Paris, L'Harmattan Cameroun, 2020.
- RALAMBOMAHAY T., *Madagascar dans une crise interminable*, Paris, L'Harmattan, 2011.
- RAISON-JOUDE F., ROY G., « *Paysans, intellectuels et populisme à Madagascar* », édition Karthala, 2010.
- RICOU B., *Droit des procédures fiscales*, Paris, ellipses, 2022.
- RORMER F., *Contentieux fiscal*, Belgique, Bruylant, 6<sup>ème</sup> éd., 2021
- ROUSSEAU J.-J., *Économie politique, Œuvre complètes*, Paris, Gallimard, Bibliothèque de la Pléiade, tome III, 1966.
- SAOUDI M., *Le droit fiscal général en tableaux*, Paris, ellipses, 2<sup>ème</sup> éd. 2021.
- SCHIMDT J., KORNPORST E., *Fiscalité immobilière*, Paris, LexisNexis, 16<sup>ème</sup> éd., 2024.
- SCHNERB R., *Deux siècles de fiscalité française (XIXe - XX siècles)*, Paris, La Haye : Mouton, 1973.
- SECK M., *Les scandales politiques sous la présidence d'Abdoulaye Wade*, France, L'Harmattan, 2005.
- SECK A., *Sénégal, émergence d'une démocratie moderne 1945-2025*, Paris, édition Karthala, 2005.
- SERLOOTEN P., DEBAT O., *Droit fiscal des affaires*, Paris, Dalloz, 23<sup>ème</sup> éd., 2024/2025.
- STIGLITZ J. E., LAFAY J.-D., WALSH C. E., « *Principes d'économie moderne* », 4<sup>ème</sup> éd. De Boeck, 2014.
- SOUMAH M., *Guinée : La démocratie sans le peuple. Dans le régime de Lansana Conté*, France, L'Harmattan, 2006.
- TENE-KOYZOA A., « *Histoire économique et Sociale du Centrafrique au XXème siècle* », L'Harmattan, 2005.
- TEULIE G., *Histoire de l'Afrique du sud. Des origines à nos jours*. Paris, Tallandier, 2019.
- TROTABAS L., COTTERET J.-M., « *Droit fiscal* », Paris, Dalloz, 1985.
- VABRES R., *Droit fiscal 2024. Fiscalité des particuliers et des entreprises*, Paris, Lefebvre Dalloz, 4<sup>ème</sup> éd., 2024.

- VASSILIADIS Y., *Le droit fiscal en schémas*, Paris, ellipses, 2024.
- VATE M., « *Leçons d'économies politique* », Economica, 8<sup>ème</sup> édition, 1999.
- VERMUSE C., *Fiscalité des opérations immobilières*, Paris, Gualino, 2<sup>ème</sup> éd., 2024.
- YATTA F., *La décentralisation fiscale en Afrique. Enjeux et perspectives*, Paris, Karthala, 2009.
- ZARKA C., *Fiscalité locale*, Paris, Gualino, 2020.
- ZELAO A., *Démocratisation au Cameroun. Scènes, arènes, règles et acteurs*, préface de BOYOMO L-C. Paris, L'Harmattan, 2016.

## OUVRAGES SPÉCIALISÉS<sup>1106</sup> ET ANCIENS

- ALAKA P., *L'impôt au Cameroun, contribution à l'étude d'un dysfonctionnement administratif*, Paris, L'Harmattan, 2009.
- AGUEMON W., *Le système fiscal du Benin et le sous-développement*, Bibliothèque d'étude du droit africain de la KAS, 2018.
- ARTUS P., VARARD M-P., *On comprend mieux le monde à travers l'économie*, Paris, Economica, 2008.
- AWOUMOU C., *Le couple Cameroun-Gabon au sein de la CEMAC*, Paris, L'Harmattan, 2008.
- BACUYANNIS C., *Le principe constitutionnel de libre administration des territoriales collectivités*, Paris, Economica, 1993.
- BARA DIOP A., *La société wolof, tradition et changement occidentale*, Paris, Karthala, 1981.
- BINET J., *Psychologie économie africaine*, Paris, Payot, 1970.
- BLONDE M-H. et al., *Vers une fiscalité européenne*, Paris, Economica, 1991.
- BOTTE R., *Burundi : de quoi vivait l'État ?* Paris, École des Hautes Études en Sciences Sociales (EHESS), 1988.
- BOUVIER M., BARILARI A., *La nouvelle gouvernance financière*, Paris, LGDJ, 2005.
- BRUNSCHWIG H., *L'avènement de l'Afrique noire*, Paris, Armand Colin, 1963.
- CHAMBAS G., *Afrique au sud du Sahara : Mobiliser des ressources fiscales pour le développement*, Paris, Economica, 2005.

---

<sup>1106</sup> Y compris les thèses publiées.

- COQUERY – VIDROVITCH C., *Le Congo au temps des grandes compagnies concessionnaires*, Paris, La Haye Mouton. 1972.
- COUSSY J. et HUGON P., *Intégration régionale et ajustement structurel en Afrique Sub-Saharienne*, coll. Études et documents, Ministère de la coopération et du développement, 1991.
- DE DREUX-BREZE J., *Le problème du regroupement en Afrique équatoriale : du régime colonial à l'UDEAC*, Paris, LGDJ, 1968.
- DE HEUSCH L., *Le sacrifice dans les religions africaines*, Paris, Gallimard, 1986.
- DE SAINT PULGENT M., *Le Droit français des agréments fiscaux*, Paris, EDCE, n° 41, 1990.
- DEDEURWAERDER G., *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Préface de GEST G., Paris, Dalloz, 2010.
- DIAGNE P., *Pouvoir politique traditionnel en Afrique occidentale*, Paris, Présence africaine, 1967.
- DOUBLET P., *Traité de législation fiscale dans les Territoires d'Outre-Mer*, Tome I, Paris, Sirey, 1951.
- DUFAY J., *L'impôt progressif en France*, Paris, Guillaumin & Cie, 1904.
- DUFOUR J., « *La fiscalité du développement* » Annales africaines, 1959.
- DUMAINE J., *De la colonisation en Afrique*, Danube, Paris, Hachette, 1843.
- GAFFAREL P., *La conquête de l'Afrique*, Paris, Hachette, 1892.
- GODBOUT L., *L'intervention gouvernementale par la politique gouvernementale, le rôle des dépenses fiscales. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France*, Paris, Economica, 2006.
- GUILLAUME H., DUREAU G., SILVENT F., *Gestion Publique, l'État et la performance*, Paris, Presses de sciences po et Dalloz, 2003.
- HUBERT H. et MAUSS M., "Essai sur la nature et les fonctions du sacrifice" in Marcel Mauss, Œuvres I, 1968.
- KWAYEB E., *Les institutions de Droit public du pays Bamiléké (Cameroun. Évolution et régime actuel*, Paris, LGDJ, 1960.
- LABOURET H., *Paysan d'Afrique occidentale*, Paris, Gallimard, 1941.
- LE VINE V. T., *Le Cameroun des mandats à l'indépendance*, vol.1, Paris, Nouveaux Horizons, 1970.

- LIPOP E.R., *Vers un droit fiscal de développement de l'Afrique*, Cameroun, L'harmattan, 2019.
- MAIGRET J., *Afrique Équatoriale Française*, Paris, Société d'édition géographique, maritimes et coloniales, 1931.
- MAITROT DE LA MOTTE A., *Souveraineté fiscale et construction communautaire, Recherche sur les impôts directs*, préface de BUISSON J., Paris, LGDJ, 2005.
- MAKALOU O., *L'équilibre budgétaire dans les pays en voie de développement*, Paris, François Maspero, 1970.
- MARION M., *Les impôts directs sous l'ancien régime principalement au XVIIIe siècle*, Paris, Edouard Cornely et Cie, 1910.
- MAUSS M., *Essai sur le don*, 2<sup>ème</sup> édition, PUF, 2012.
- MENY Y., *La corruption dans la vie publique*, Paris, la documentation française, 1997.
- MOKAM D., *L'impôt de la capitation et la crise économique de 1929 au Cameroun sous administration française*, Annales de la FALSH de l'Université de Ngaoundéré, vol. IV, 1999.
- MWOROHA E., « *Redevance et prestations dans les domaines royaux au Burundi précolonial* », Publications de la Société française d'histoire des outre-mer, tome II, 1981.
- N'DAH M., « *Le système déclaratif de l'impôt en Côte d'Ivoire* », Éditions universitaires européennes, 2020.
- NDZANA A., *La fiscalité, levier pour l'émergence des pays africains de la zone franc. Le cas du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2015.
- NICAISE C., *Le prélèvement à la source et ses particularités en DSN*, Le Mans, Geresco, 2<sup>ème</sup> édition, 2021.
- NZENGUET IGUEMBA G. A., *Colonisation, fiscalité et mutations au Gabon 1910-1947*, Paris, L'Harmattan, 2005.
- OLAWALE E., *La nature du droit coutumier africain*, Paris, Présence africaine, 2000.
- OSSA R., *Administrer l'impôt, les nouveaux enjeux de la fonction de gestion dans les pays en développement*, Yaoundé, Iroko, 2007.
- PEBEREAU M., *La politique économique en la France*, Paris, Armand Collin, 1990.
- PEKASSA G., *Les transformations de l'Administration fiscale camerounaise*, in *L'Administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, Paris, L'Harmattan, 2010.

- RICHARD-LANNEYERIE S., *La délocalisation*, Paris, édition Poche, 2009.
- ROUGET F., *l'expansion coloniale au Congo Français*, Paris, Larose, 1906.
- ROZIER R., *Le Burundi, pays de la vache et du tambour*, Paris, les Presses du Port-Royal, 1973.
- SAINT-ETIENNE C. et LE CACHEUX J., *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Paris, La documentation française, 2005.
- SCHMOLDERS G., *Psychologie des finances et de l'impôt*, Paris, PUF, 1973.
- SELIGMAN E., *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, Paris, Giard & E. Brière, coll. Bibliothèque internationale de science et de législation financière, 1909.
- SURET L., *Théorie de l'impôt progressif*, Paris, F. Alcan, 1910.
- SY C. T., *La confrérie Sénégalaise des Mourides, Un essai sur l'islam au Sénégal*, Paris, Press africaine, 1969.
- TARBITS C., *Le royaume Banoun*, Paris, A. Colin, 1980.
- TOURNIE G., *les agréments fiscaux*, Paris, Pedone, 1970.
- VERNIER E. *Fraude fiscale et paradis fiscaux-Décrypter les pratiques pour mieux les combattre*, Préface de LEBEGUE D., Paris, Dunod, 2014.

## THÈSES ET MÉMOIRES

### *Thèses*

- ABWA D., *Le lamidat de Ngaoundéré de 1915 à 1945*, thèse de Master's Degree histoire, Yaoundé, 1980.
- ABESSOLO S., *Éléments de fiscalité internationale des entreprises au Gabon*, Thèse de droit, Lille, 1995.
- AHAVI R., *Les bouleversements de la société gabonaise au contact de l'occident 1900-1939*, Université de Provence, thèse de doctorat d'histoire, IHPOM, 1985.
- AKASHA A., *L'intégration des systèmes fiscaux en africains*, thèse Montpellier, 1984.
- BANGO A., *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC)*, Thèse de doctorat, Lyon, 2009.
- BAYOR B., *Fiscalité et développement au Togo*, Thèse, Université de Nice, 1990.
- DIANGI A. B., *Transparence fiscale et intégration régionale. Exemple de la région des Grands Lacs Africains*, thèse de doctorat, Toulouse, 2024.

- EL FAKIR N., *La réforme fiscale dans les pays émergents : le cas de l'impôt sur le revenu des personnes physiques en Égypte*, Thèse, Université d'Aix-Marseille III, 2004.
- FALL A., *Contribution à une réflexion sur la fiscalité de développement au Sénégal*, Thèse, Université des Sciences sociales de Toulouse 1, 2001.
- FOLLIT P., *Les tarifs d'impôts : essai de fiscales mathématiques*, thèse de Sciences économiques et sociales, Genève, 1946, Imprimerie A. Kunding, 1947.
- FOTSING J. B., *Le pouvoir fiscal en Afrique : essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone*, thèse de doctorat : Droit public (sous la direction de Bernard Castagnède, Paris : Université Paris I, 1991.
- GUIEZE J-L., *Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière*, Thèse de doctorat, Clermont-Ferrand, 1972.
- KIBUEY M., *L'influence de la fiscalité européenne sur le système fiscal du Zaïre*, thèse de doctorat, Paris 2, 1978.
- KOUÉVI A., *Les comptes spéciaux du Trésor*, Thèse de doctorat, Université de Toulouse, 2000.
- LECOMTE R., *La fiscalité sénégalaise et son rôle dans le développement du pays*, thèse de doctorat, Nancy, 1961.
- MBOUNOU-NGOPO Mathurin. *La fiscalité face à l'impératif du développement de la République Centrafricaine*, thèse de doctorat, Marseille, 2019.
- MEKONGO J-M, *Les retenues à la source dans le système fiscal du Cameroun*, Thèse de droit, Paris, 2022.
- MENGUE ME ENGOUANG F., *Contribution à l'étude de la fiscalité du Gabon*, thèse de droit, Paris I, 1979.
- MEYONG ABATH R., *L'harmonisation fiscal en zone CEMAC*, Thèse de doctorat, Lille, 2011.
- REMONDO M., *L'organisation administrative du Gabon de 1843 à nos jours*, thèse pour le Doctorat de droit public, Université de Paris, 1970.
- SANI M., *Secteur non enregistré et mobilisation fiscale dans les pays en développement (PED) : le cas des pays d'Afrique au sud du Sahara (PASS)*, Thèse de doctorat, Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand I, 2009.
- SEKA P. *Le mimétisme fiscal des États d'Afrique*, thèse de droit, Lille, 1993.
- TOURE C., *La fiscalité comme instrument de politique économique et sociale : cas du Mali*, Thèse, 1998, Université Panthéon-Assas Paris 2.



## Mémoires

- CLOUTE A., *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales*, mémoire de Master 2 Droit des affaires et fiscalités, Paris, Université Paris I, 2011.
- DJOMENI KOLOKO E., *La fiscalité des investissements et l'optimisation fiscale : cas du Cameroun*, Mémoire, Université de Douala, 2008.
- EVINA OBAM R., *L'intégration du pilotage des performances en finances publiques camerounaises*, Mémoire, ENA, 2005.
- NGANDA D. P., *La fiscalité comme instrument de politique économique et sociale en République Centrafricaine*, Mémoire de Master 2, Université de Douala, 2012.
- REES M., *La jurisprudence administrative et constitutionnelle en matière d'agréments fiscaux*, Mémoire de DESS de Fiscalité personnelle, Aix-Marseille 3, 1995.
- SESMAISONS O., *La progressivité de l'impôt sur le revenu*, Mémoire de DEA de Finances publiques et fiscalité, Lyon 3, 1992.
- SOWA NIANG A., *La situation fiscale du secteur informel au Gabon : un frein pour l'économie*, Mémoire de Master 2 Droit fiscal, Université Africaine des Sciences, Gabon, 2018.

## ARTICLES ET PRÉFACES

- ALABI CHITOU M., *Le renforcement des contrôles : le rôle des juridictions financières africaines (expérience du Benin)*, RFFP n° 98, juin 2007.
- BACKINY-YETNA P., *Secteur informel, fiscalité et équité, l'exemple du Cameroun*, STATECO N°104, 2009.
- BARILARI A., *Les finances publiques dans la société d'aujourd'hui*, in Finances publiques : scénarios pour demain, N° 87, Septembre 2004, LGDJ.
- BIRD R., *Finances publiques et inégalité*, in Finances et développement, vol. 11, n°1 de mars 1974.
- BLOCH M.S., *Finances publiques et développement économique : la politique fiscale des pays sous-développé*, in R.I.S.F., 1953.
- BOUVIER M., *Les zones d'exception fiscale*, RFFP, n° 63, 1998.
- BOUVIER M., *La sécurité fiscale : une politique publique à part entière*, RFFP, Avril 2015, n°130.

- BOUVIER M., *Anthropologie et Finances Publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal*, RFFP, N°17, 1987.
- BROCHIER H., *Structures nationales et systèmes fiscaux*, RSF, n° 1, 1952.
- DUFOUR J., *La formation de la créance fiscale*, in R.S.F., vol. 53, Paris, 1961.
- DUPRAT J-P., *La dynamique des réformes budgétaires : globalisation des problèmes, unification des outils et d'adaptation nationale des solutions*, RFFFP n° 98, Juin 2007.
- GALLETTI F., *Existe-t-il un Conseil constitutionnel*, *Revue Française de Droit Constitutionnel* 2004/2, n° 58.
- GAUTIER J-F., RAKOTOMANANA F., ROUBAUD F., *Anthropologie du développement, fiscalité, géographie industrielle, éducation*, *Revue Tiers Monde*, Vol. 42, No. 168 (Octobre-Décembre 2001).
- GORE A., *OCDE, déclaration faite lors de la conférence internationale sur les Mesures et pratiques de promotion de l'intégrité et de lutte contre la corruption*. *Le quotidien marocain « L'économiste »*, Edition N°452 du 26/02/1999. Washington, février 1999.
- GRANDJOUAN P., *La lettre d'Afrique centrale*, Publications des services économiques, n° 16-mars 2020.
- GUILLAUMONT P., *La Tanzanie face au défi de la mobilisation des recettes fiscales*, *Revue Tiers Monde*, Persée, 2018.
- GUIMBO B-R., *L'emprise de l'État sur l'exécutif communale au Cameroun. Regard sur la dynamique des rapports entre l'administration d'État et l'administration communale au Cameroun*, *Lex Lanta*, n°021, décembre 1995.
- JEZE G., *De la distinction des impôts directs et indirects dans la législation financière française*, RSLF, 1907.
- JOUMARD I., *Les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne*, *Revue économique de l'OCDE* [En ligne], 2002/1, n°34.
- JOUYET J-P, GIBERT B., MOUTIE P., *Les dépenses fiscales... tour d'horizon*, RFFP, n° 18, 1987.
- KOUEVI G., *Plaidoyer pour une géofiscalité en Afrique : éléments d'une nouvelle approche de la gouvernance économique et financière*, *Revue de droit fiscal*, supplément au n°25 juin 2007.
- LEWIS M., *Évasion fiscale internationale et pauvreté*, article mis en ligne par le Centre Tricontinental, vol. XIV, n°1, 2007.

- LOGMO MBELEK A., *La réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et la gestion du patrimoine public*, 29 Novembre – 1<sup>er</sup> Décembre 2010. Centre africain de Formation et de Recherche Administratives pour le Développement – Tanger (Maroc). Document web.
- MAITROT DE LA MOTTE A., *L'application du droit de l'UE en matière fiscale*, Cahier du Conseil constitutionnel, n°2, 2019.
- MATHONNAT, *Disponibilités des ressources financières pour la santé dans les pays d'Afrique subsaharienne*, AFD, N° 52, avril 2010.
- MISOID M. & all (2019), *La contribution de la télédéclaration dans l'amélioration de la performance de la Direction générale des impôts au Maroc*, Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 ».
- MOMO B., *Réflexions sur le système communal camerounais : contribution à l'étude de la décentralisation territoriale du Cameroun*, Juridis info, n°24, octobre-novembre-décembre 1995.
- MOUISSI M., *Suppression des exonérations fiscales en Afrique : pourquoi la France, le FMI et la BEAC se trompent*, Les tribunes de l'Hétairie, n° 22, 30 novembre 2018.
- NIANG F., *Le rôle de la fiscalité dans le financement du développement en Afrique*, vol. 45, No. 1, 2020.
- OBIANG NGUEMA T., Préface du Traité instituant le Traité CEMAC, Yaoundé, 1998.
- OULHAJ L., *Taxation des multinationales : état des lieux après l'accord à l'OCDE*, CNCD-11.11.11, Point Sud, N° 23, octobre 2022.
- PARINI P. *Les adaptations des Administrations financières, Finances publiques : scénarios pour demain*, RFFP, n° 87, Septembre 2004.
- PEKASSA G., *L'actualité législative fiscale relative au droit des affaires au Cameroun*, Revue africaine des sciences juridiques, vol.9, 2012.
- PEKASSA G., *Les « habits-neufs » du contrôle administratif des organes d'information depuis la réforme de 1990 au Cameroun*, Revue internationale des sciences administratives, Vol.70, n°3, 2004.
- PHILIP L., *La jurisprudence constitutionnelle en matière d'agréments fiscaux*, Droit fiscal, 1988, n°43.
- PRIET F., *L'incompétence négative du législateur*, RFDC, n° 17, 1994.

- ROEMER F., *La dématérialisation des procédures fiscales en France, une modernisation de l'État au service de l'amélioration des relations avec les entreprises ?*, in Des outils numériques pour améliorer le fonctionnement de l'État : solutions ou problèmes ?, Revue du Centre d'Études et de Recherches en Administration Publique, n° 26-27, 2016.
- ROUX A., *Le principe constitutionnel de la libre administration des collectivités territoriales*, RFDA 1992, vol. 8, n°3.
- RULLIERE G., *Utilité et réalité de la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects*, RSF, 1966, n°2.
- SCHMITTER G., *L'incompétence négative du législateur et des autorités administratives*, Annuaire international de justice constitutionnelle, 1989.
- SNH INFOS, *Zoom sur l'organisation des Producteurs de Pétroles Africains*, Magazine d'informations de la Société Nationale des Hydrocarbures, N°62/63, août 2019.
- TANDON S., RAO C., *Evaluating the Impact of Pillars One and Two*, South Centre, Research Paper, N°165, 4 October 2022.
- TIXIER G., *Le rôle de la fiscalité directe dans la croissance économique des pays en voie de développement (Afrique Noire)* in R.S.F., CODESRIA, vol.45, 2020, 1970.
- VON HALDENWANG C., VON SCHILLER A. et GARCIA M., *Tax Collection in Developing Countries –New Evidence on Semi-Autonomous Revenue Agencies*, The Journal of Development Studies, avril 2014, vol. 50, n° 4.
- WAINTTROP F., CHOL C., COUE B., DELEPLACE M-T., MARECHAL M., *Performance, l'ère des RH*, Perspective Gestions Publiques, n°17-Janvier 2006.

## RAPPORTS, COLLOQUES

### *Rapports*

- ABESSOLO S., *Réflexions et propositions pour une fiscalité du développement en Afrique centrale*, Conférence consultative régionale en Afrique. Novembre 2007.
- ASLAM A., DELEPIERRE S., GUPTA R. et RAWLINGS H., *Revenue Mobilization in Sub-Saharan Africa during the Pandemic*, Special Series on COVID-19, Département Afrique, Fonds monétaire international (2022).
- BEEGLE K., chef de programme à la Banque mondiale et coauteur du rapport « *La pauvreté et les inégalités en Afrique : état des lieux* », mars 2016.

- C.A.O.M. Fonds A.E.F. Carton 4 (1) D10 – Colonie du Gabon. Circonscription du Haut-Ogooué. Rapport trimestriel de l'année 1913.
- CCJA, Avis n°001/2001 EP du 30 avril 2001, Rec, Janvier 2003.
- Circulaires du Gouverneur Général Merlin des 1<sup>er</sup> et 27 août 1909 (J.O.C.F. des 1<sup>er</sup> août et 1<sup>er</sup> septembre 1909) et de plusieurs rapports des autorités coloniales du Gabon.
- CMS F. L. 2019, *La fiscalité en Afrique évolue*, Jeune Afrique, du 18 juin 2019.
- Commissaire de la CEMAC en charge des politiques économiques, monétaires et financières (2012).
- Commission économique pour l'Afrique, *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales*, Éthiopie, Addis-Abeba, 2018.
- Common Country Assessment (United Nations), United Nations Development Assistance Framework (Central African Republic), United Nations system in central African Republic, *La République Centrafricaine face aux défis de la Bonne Gouvernance et de la démocratie*. Bangui, 2001.
- CONCIALDI P., *Une approche exploratrice de la progressivité des prélèvements dans trois pays (France, Suède, Royaume-Uni)*, Convention de recherche n° 95/443, Rapport final pour la Caisse Nationale des Allocations Familiales, Noisy-Le-Grand, Institut de recherches économiques et sociales, Paris, 1998.
- COTTARELLI C., *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, Département des Finances Publiques, Fonds Monétaire International, 2011.
- Discours du Gouverneur Général Merlin à l'ouverture de la session ordinaire d'octobre 1910 du conseil de Gouvernement de l'A.E.F. (J.O.A.E.F. du 15 octobre 1910).
- DUHAMEL S., *Éthique douanière*, Programme de l'OMD pour l'éthique, Séminaire sur la mobilisation des ressources fiscales et douanières, ENA, 2011.
- Équipe du système des Nations Unies en RCA, Bilan Commun de pays (CCA).
- Exposé des motifs du projet du budget local du Gabon, exercice 1912.
- Fonds monétaire international, *Perspectives économiques régionales : Afrique subsaharienne*, Octobre 2021.
- Fond Monétaire Internationale, Communiqué de presse n°16/157.
- GUILLAUME H., *Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales*, juin 2011.

- GUERACHI Y., *Le système fiscal efficace : Concept et principes*, Université Yahia Fares Médéa, Algérie, Décembre 2019.
- Le Centre Régional Africain pour le Développement Endogène et Communautaire, *Les exonérations fiscales dans le secteur extractif au Cameroun*, Publish what you pay-coalition, Cameroun, Août 2016.
- LIBIZANGOMO J.B., Directeur adjoint de la législation et du contentieux, DGI Gabon. *Entretien sur la situation de l'administration fiscale gabonaise et vue d'ensemble sur l'économie informelle au sein de la communauté CEMAC*, Septembre 2023.
- LOGMO MBELEK A., *La réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public*, 29 Novembre - 1<sup>er</sup> Décembre 2010, Centre Africain de Formation et de Recherche Administratives pour le Développement – Tanger (Maroc), Document Web.
- MASCAGNI G., NELL C., et MONKAM N., *One Size Does Not Fit All: A Field Experiment on the Drivers of Tax Compliance and Delivery Methods in Rwanda*, ICTD. Janvier 2017.
- MEHL L., *Les enjeux du développement dans les finances publiques*, Revue française des finances publiques, 2002.
- MKIK M., MKIK S. *Encouragement du civisme fiscal en Afrique par le biais des appareils mobiles*. Moroccan journal of business studies. Janvier 2023.
- MOUANGUE J., DONFACK L., *La CEMAC : À la recherche d'une nouvelle dynamique de l'intégration en Afrique centrale*, dans Annuaire africain de droit international, 1998.
- Nations Unies, stage de formation bilingue à la politique, la législation et l'administration fiscale, Addis-Abeba, 1973.
- Nations Unies, *Les parties prenantes saluent le rapport du secrétaire général de l'ONU comme une occasion unique de s'unir et de changer les structures de coopération fiscale internationales*, Commission Économique pour l'Africaines, septembre 2023.
- Natural Resource Governance Institute, *L'Indice de Gouvernance des Ressources Naturelles : Vers la mise en pratique des réformes légales en Afrique subsaharienne*, Communiqué de presse de 15 avril 2019.
- NSOULI S., *Le renforcement des capacités en Afrique. Rôle des institutions financières internationales*, Fiscalité et développement, Décembre 2000.
- OCDE/ATAF/CUA, « *Statistiques des recettes publiques en Afrique* », 1990-2020.

- OCDE/PNUD, *Inspecteurs sans frontières*, Programme IISF n° F2018-0012, 2019.
- OCDE, *La fiscalité internationale et l'Afrique : Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G7*, Paris, Édition OCDE, 2023.
- OCDE, déclaration faite lors de la conférence internationale sur les Mesures et pratiques de promotion de l'intégrité et de lutte contre la corruption à Washington du 22 au 23 février 1999. Le quotidien marocain « L'économiste », Edition N°452 du 26/02/1999.
- OCDE, « *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune* », 1963.
- OCDE, *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*. Paris, n°6, 1977.
- OECD, *Tax Morale : What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, OECD Publishing, Paris, 2019.
- OCDE, *L'emploi informel dans les pays en développement, une normalité indépassable ?*, Paris, Édition OCDE, 2009.
- OGOUMA J., *La coopération internationale en matière fiscale : L'expérience du Gabon*, New York. Décembre 2016.
- Organisation Internationale du Travail, 2020.
- Options of Taxation of Informal Economy in Tanzania. Banque mondiale, Région Afrique 2019.
- PENTZLIN F., *Politique fiscale en République Centrafricaine*, Ministère du Plan et de la Coopération, 1986.
- PHILIP L., *L'autonomie financière des collectivités territoriales*, Cahiers du Conseil constitutionnel, n°12, octobre 2001 à février 2002.
- Plan d'action de Lagos, le Programme Sectoriel Minier de la SADC.
- PENTZLIN F., *Politique fiscale en République Centrafricaine*, Ministère du Plan et de la Coopération, 1986.
- Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. OCDE, Octobre 2021.
- Publication des Nations Unies, N°130007 à 1300010., « Nature et buts de l'autonomie ».
- QUIJANO A., « *Race* » et colonialité du pouvoir, *Mouvements*, 2007/3 (n° 51), p. 111-118. DOI : 10.3917/mouv.051.0111.

- RAMBOURG M., *L'échec des réformes en Afrique : Le cas des pays francophones au sud du Sahara*, Revue française d'administration publique, juillet-septembre 1998.
- Rapport final de la Direction des Régimes Spécifiques, *Campagne de renouvellement des attestations d'exonération et de dispense d'impôts*, DGI Gabon, avril 2023.
- Rapport de suivi des Objectifs du Millénaire pour le Développement, *Les progrès vers l'atteinte des OMD dans le contexte d'un État fragile*, 2010.
- Rapport sur la gouvernance en Afrique, Commission économique pour l'Afrique – Nations Unies, 2005.
- Vision Minière en Afrique, Formalisation de la Politique minière et Révision du Cadre législatif (Code minier) et réglementaire (Textes d'application) selon les principes de la Vision Minière Africaine, Note conceptuelle, N'Djamena, du 1 au 4 août 2017.
- THILL J., *fiscalité et ajustement en Afrique francophone*, Rapport, Paris, mars 1989, IIAP, mars 1991.
- Transparency International, 2000, Chapitre 1.
- TOGOLO O., *Cours de Droit de Fiscal et contentieux*, Université de Yaoundé II, 1999.
- UL HAQ M., *L'emploi dans les années 1970 : perspectives nouvelles*, in International Development Review, déc. 1971.

## Colloques

- Colloque sur les Modernités africaines, conversations, circulations, décentrement, *Fiscalité des États africains : le poids de l'héritage colonial*, à l'ENS-PSL, du 9 au 11 juin 2022.
- Colloque sur la « Fiscalité et Développement », Paris, 1983.

## TEXTES LÉGISLATIFS, RÉGLEMENTAIRES ET TEXTES INTERNATIONAUX

### Textes législatifs

- Loi N°010/2011 portant réglementation des zones économiques à régime privilégié en République gabonaise.



- Loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018 autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices est parue au JO n° 0160 du 13 juillet 2018.
- Loi n°96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 2 juin 1972.
- Loi n° 1-2000 du 1<sup>er</sup> février 2000 portant loi organique relative au régime financier de l'État en République du Congo.
- Loi n° 5/85 du 27 juin 1985 portant règlement général sur la comptabilité publique de l'État au Gabon.
- Loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'État au Cameroun.
- Loi N°2018/011 du 11 juillet 2018 portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun.
- Loi N°2019/008 du 25 avril 2019 portant Code Pétrolier avec ses innovations.
- Loi n° 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de finance de la République du Cameroun pour l'exercice 2023.
- Loi N°010/2011 Portant réglementation des zones économiques à régime privilégié en république gabonaise.

### *Textes réglementaires*

- Décret n°004/PR du 22 janvier 2024 portant promulgation de la loi n°005/2023 déterminant les ressources et les charges de l'État. Journal officiel n°4 bis du 29 janvier 2024.
- Décret du 15 janvier 1910 portant création du Gouvernement Général de l'A.E.F.
- Décret n°46-2374 du 25 octobre 1946 portant création d'assemblées représentatives en A.E.F.
- Décret du 30 décembre 1912 sur le régime financier des colonies.

### *Textes internationaux*

- Convention fiscale entre le Cameroun et la République Française tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, d'impôt sur les successions, de droit sur les successions, de droit d'enregistrement et de droit de timbre de 1976.

- Convention fiscale entre le Cameroun et le Canada tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu de 1982.
- Convention fiscale entre le Cameroun et la Confédération Suisse tendant à éviter la double imposition des revenus provenant de l'activité commerciale de transport aérien de 1990.
- Convention fiscale entre le Cameroun et la République d'Afrique du Sud tendant à éviter la double imposition des revenus et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu.
- Convention fiscale entre le Cameroun et la République Fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions des entreprises de transport aérien en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune de 2017.
- Convention fiscale entre le Cameroun et le Royaume du Maroc tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu de 2012.
- Convention concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale élaborée en 1988 et ratifiée par le Cameroun le 28 avril 2015
- Convention fiscale entre le Gabon et le Canada du 18 novembre 2002.
- Convention fiscale entre le Gabon et la Belgique de 1993.
- Conventions fiscales entre le Gabon et la France de 1966 et de 1995.
- Convention fiscale entre le Gabon et le Maroc de 1999.
- Convention de l'Union douanière et économique de l'Afrique centrale (U.D.E.A.C) de 1966.
- Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de 2017.
- Convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. ONU, 2017.
- Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune. Rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE, 1977.
- Nations Unies 2002, A/CONF.198/11.
- Nations Unies 2008, A/CONF.212/L.1/Rev.
- Règlement N°7/19-UEAC-010A-CM-33 du 22 mars 2019 portant révision de l'acte N°5/66-UDEAC-19 du 13 décembre 1966 relatif à la convention sur le non double imposition à l'impôt sur le Revenu entre les États membres de le CEMAC.

## SITES INTERNET

- Afrimag, « *Impôt minimal sur les multinationales : Le Nigéria n'en veut pas !* », sur le site de afrimag (en ligne), disponible sur <https://afrimag.net> (Consulté le 21/11/23).
- Agence Ecofin, « *Les pertes fiscales en Afrique ont reculé à 17.1 milliards \$, un premier pas dans la bonne direction* » sur le site de Agence ecofin, disponible sur [www.agenceecofin.com](http://www.agenceecofin.com) (consulté le 27 Août 2023).
- Agence ecofin, « *Cameroun : Cam Iron SA versera 4000 milliards de FCFA à l'État sur 25 ans* », disponible sur [www.agenceecofin.com](http://www.agenceecofin.com) (en ligne). Consulté le 04/05/2024.
- ALEXANDRE S., « *A quoi servent nos impôts* ». Sur le site du Figaro, disponible sur [www.lefigaro.fr](http://www.lefigaro.fr), consulté le 12 décembre 2023.
- ALLEBE S., *Prélèvement à la source : un bilan positif pour les TPE et indépendants*, sur le site de netPME, disponible sur [www.netpme.fr](http://www.netpme.fr), consulté le 03 janvier 2023.
- ARNOLD B., « *Introduction au conventions fiscales* », sur le site des Nations Unies, disponible sur [www.un.org](http://www.un.org) (en ligne). Consulté le 14/03/25.
- ATAF (2023), OECD/G20, *Inclusive Framework Releases Outcome Statement on the Two-Pillar Solution-What does this mean Africa?* Disponible sur <https://www.ataftax.org/oecd-g20-inclusive-framework-releases-outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-what-does-this-mean-for-africa>, consulté le 16/05/2024.
- ATAF (2021), *Optimiser les avantages potentiels des conventions fiscales : Les principaux enseignements pour les pays africains*. Disponible sur [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=142](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=142). Consulté le 16/05/2024.
- ATAF (2021), *The efficient taxation of the informal sector in Africa-ATAF guidebook*, Manuel de l'ATAF : *L'imposition efficace du secteur informel en Afrique*. Disponible sur [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=trackingpost&file\\_id=128](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=trackingpost&file_id=128). Consulté le 16/05/2024.
- ATAF, *Approche suggéré par l'ATAF pour l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national*. Disponible sur [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=191](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=191). Consulté le 16/05/2024.

- AVRIL Y., *Prélèvement à la source : une « réussite » selon la cour des comptes*, sur le site du Ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, disponible sur [www.economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr), consulté le 03 janvier 2023.
- BALLA L., sur le site de EcoMatin, disponible sur [www.ecomatin.net](http://www.ecomatin.net), consulté le 29 août 2022.
- Banque de France, « *Méthodologie de la balance des paiements et de la position extérieure de la France* », sur le site de la Banque de France, disponible sur [www.banque-france.fr](http://www.banque-france.fr), consulté le 24 mai 2023.
- Banque Mondiale, « *Le poids du secteur informel pourrait freiner la reprise post-COVID dans les économies en développement* », disponible sur [www.banquemondiale.org](http://www.banquemondiale.org) (en ligne). Consulté le 04/05/2024.
- BIT (2018), *Femmes et hommes de l'économie informelle : Un panorama statistique* (troisième édition). Sur le site du Bureau international du travail, disponible sur [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms\\_734075.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_734075.pdf). Consulté le 04/05/2024.
- Bulletin officiel des Finances Publiques-Impôts, *CF-Contrôle fiscal*, sur le site des Finances Publiques [en ligne] disponible sur [www.bofip.impot.gouv.fr](http://www.bofip.impot.gouv.fr) (consulté le 04/01/23).
- CARAMAL L., « *La lutte contre la pauvreté, un défi d'abord africain* ». Sur le site de LeMondeAfrique, disponible sur [www.lemonde.fr](http://www.lemonde.fr), consulté le 24 avril 2023.
- Central Africa Tax Guide, « *Taxe sur la Valeur Ajoutée : Cameroun, Gabon* », disponible sur <https://centralafricataxguide.com> (Consulté le 17/04/2024).
- Centre Régional Africain pour le Développement Endogène et Communautaire, *Fiscalité et secteur extractif*, 2009, Disponible sur <https://www.cradec.org> (consulté le 29/11/2022).
- CUA (2015), *Agenda 2063 : L'Afrique que nous voulons*. Disponible sur [https://au.int/sites/default/files/documents/36204-doc-agenda2063\\_popular\\_version\\_fr.pdf](https://au.int/sites/default/files/documents/36204-doc-agenda2063_popular_version_fr.pdf). Consulté le 04/05/2024.
- CUA/OCDE (2023), *Dynamiques du développement en Afrique : Investir dans le développement durable*, sur le site de la Commission de l'Union africaine, Addis Abeba/Editions OCDE, Paris. Disponible sur <https://doi.org/10.1787/b0920649-fr>. Consulté le 22/11/24.

- DIA M., *Réformes minières : L'Afrique tente une reprise en main de ses gisements*, site de la tribune Afrique, 2018, Disponible sur <https://afrique.latribune.fr> (consulté le 29/11/2022).
- Direction Générale des Impôts, *Conventions fiscales en vigueur au Cameroun*, Disponible sur [www.impot.cm](http://www.impot.cm) (consulté le 17/01/23).
- Équipe de l'observatoire, *Impôt sur le revenu : bilan du prélèvement à la source et enjeux d'une vraie réforme*, site de l'observatoire de la justice fiscale, disponible sur <https://obs-justice-fiscale-attac-org>, consulté le 24 août 2023.
- Euronews.com, « Taxation des multinationales : 136 pays sont d'accord sur un taux à 15% », disponible sur [www.euronews.com](http://www.euronews.com) (en ligne). Consulté le 14/11/23.
- FARINET L., « *Le rôle de l'administration fiscale* », sur le site des avocats fiscalistes, disponible sur [www.avocatsfiscalistes.fr](http://www.avocatsfiscalistes.fr), (consulté le 10/10/2023).
- FAUJAS A., « *Évasion fiscale : plus de 244 millions de dollars recouvrés auprès des multinationales en Afrique* », sur le site de jeune Afrique, disponible sur [www.jeuneafrique.fr](http://www.jeuneafrique.fr), consulté le 28 Août 2023.
- Finance héros, « *Assiette fiscale : définition, calcul et applications* ». [En ligne]. Disponible sur [www.finance-heros.fr](http://www.finance-heros.fr), consulté le 13 mai 2024.
- FORSON V., *Afrique : le secteur informel fait sa révolution*, sur le site de LePoint, disponible sur [www.lepoint.fr](http://www.lepoint.fr) (consulté le 11/01/23).
- Gabon news, « *DIGITAX GABON. Lancement officiel à Libreville* », disponible sur [www.gabonnews.com](http://www.gabonnews.com) (en ligne). Consulté le 04/05/2024.
- Gabon-info, « *La Révolution Digitale de la Fiscalité Gabonaise : Digitax Gabon, une Avancée Majeure* », disponible sur <https://gabon-info.com> (en ligne) consulté le 04/05/2024.
- GHOKENG F., sur le site de SIKA FINANCE, 15 juillet 2022. Disponible sur [www.sikafinance.com](http://www.sikafinance.com), consulté le 15 novembre 2022.
- GOMA Y-L., *Gabon : Un code pétrolier plus attractif*, sur site de RFI, Disponible sur [www.rfi.fr](http://www.rfi.fr) (consulté le 01/12/022).
- Guide Dadupa, *Le secteur informel en Afrique*, 2020, Disponible sur [www.guidedadupa.com](http://www.guidedadupa.com) (consulté le 09/10/2023).
- HIAULT R. « *Les pays pauvres vont pouvoir taxer davantage les bénéfices des multinationales* », sur le site de Les echos.fr, Disponible sur [www.lesechos.fr](http://www.lesechos.fr) (en ligne). Consulté le 14/11/23.

- HOUETCHI, *First Afrique Mag*, 13 mai 2020, disponible sur <https://afriquemagazine.com>, consulté le 17 novembre 2022.
- ifactory.africa, « Netflix Gabon », disponible sur [Netflix Gabon : Prix, Abonnement, Inscription en 2024 | ifactory®](#) (en ligne). Consulté le 30/06/2024.
- Impôt.gouv.fr, « *Les conventions fiscales* », disponible sur [www.impôt.gouv.fr](http://www.impôt.gouv.fr) (en ligne). Consulté le 04/08/2024.
- Info net, « *Libre concurrence* », disponible sur <https://infonet.fr> (en ligne). Consulté le 04/05/2024.
- Informations administratives pour les entreprises, *Impôt sur les sociétés : entreprises concernées et taux d'imposition* [en ligne] disponible sur [www.entreprendre.service-public.fr](http://www.entreprendre.service-public.fr) (consulté le 06/01/23).
- ISSA I., *Gabon : craintes des petits commerçants face à un nouvel impôt*, sur le site de Anadolu Agency [en ligne], 2014. Disponible sur [www.aa.com.tr](http://www.aa.com.tr) (consulté le 12/01/23).
- Les Échos, « *Pourquoi l'UA doit intégrer le G20* », disponible sur [www.lesechos.fr](http://www.lesechos.fr). Consulté le 22/12/23.
- LINGE I., « *L'accord présenté par le G20 et l'OCDE sur la fiscalité des multinationales ne satisfait pas tout le monde* », sur le site Agence Ecofin, disponible [www.agenceecofin.com](http://www.agenceecofin.com), (consulté le 27 Août 2023).
- LOURAOUI H., « *Dématérialisation et digitalisation de l'administration fiscale : Quand l'électronique prend le dessus sur la paperasse* », sur le site de Libération, 14 avril 2017, disponible sur [www.liberation.fr](http://www.liberation.fr), consulté le 14 septembre 2022.
- MBAYE K., « *Le Tchad réforme son code minier devenu obsolète* », sur le site de la tribune Afrique, disponible sur <https://afrique.latribune.fr> (consulté le 30/11/2022).
- MBODIAM B., sur le site Agence Ecofin, disponible [www.agenceecofin.com](http://www.agenceecofin.com), (consulté le 27 août 2023).
- MEBALE EKOUGHE T., « *Gabon/Lancement de l'opération « Justice fiscale* », 7 jours infos, février 2018. Sur le site de Mediapart, disponible sur <https://blogs.mediapart.fr>, consulté le 27 janvier 2024.
- Mediapart, « *Le secteur informel au Cameroun : Une réalité économique dynamique* », disponible sur <https://blogmediapart.fr> (en ligne). Consulté le 04/05/2024.

- Nations Unies, *Addis Abeba action agenda of the third international conference on financing for development*, 2015. Disponible sur [https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA\\_Outcome.pdf](https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA_Outcome.pdf)
- Newafrican, « *L'Afrique doit défendre ses intérêts dans l'ordre fiscal mondial* », disponible sur [www.magazinedelafrique.com](http://www.magazinedelafrique.com). Consulté le 14/12/23.
- OCDE, « *A propos de L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)* », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne). Consulté le 21/11/23.
- OCDE, « *A propos de BEPS et du cadre inclusif* », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (en ligne).
- OCDE, *Coopération fiscale au service du développement : Rapport d'étape sur 2022, 2023*. Disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/cooperation-fiscale-au-service-du-developpement-rapport-d-etape-sur-2022.htm>. Consulté le 27 janvier 2024.
- OCDE, *Mise à jour 2023 de la feuille de route G20/OCDE sur les pays en développement et la fiscalité internationale : Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20*, Éditions OCDE, Paris. Disponible sur <https://doi.org/10.1787/268825db-fr>. Consulté le 27 janvier 2024.
- OCDE, *Transparence fiscale en Afrique 2023 : Rapport de progrès de l'initiative Afrique*, OCDE, 2023, Paris. Disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/transparence-fiscale-en-afrique-2023.pdf>. Consulté le 27 janvier 2024.
- OCDE, *Modèle de maturité de transformation numérique*, OCDE 2022, Paris, disponible sur <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/modele-de-maturite-transformation-numerique.pdf>. Consulté le 19/08/24.
- OCDE, « *OCDE, Tax Talks* », 19 juillet 2023, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), (en ligne). Consulté le 08/08/2024.
- OCDE (2023), *Civisme fiscal : Qu'est-ce qui motive les particuliers et les entreprises à payer des impôts ?*, Éditions OCDE, Paris. Disponible sur <https://doi.org/10.1787/4ce7612d-fr>. Consulté le 20/11/23.
- OCDE, *Édifier une culture fiscale, civique et citoyenne : Un ouvrage de référence mondial sur l'éducation des contribuables*, Seconde édition, Éditions OCDE, Paris, Disponible sur <https://doi.org/10.1787/66dd237b-fr>. Consulté le 20/11/23.

- PNUD, « *Inspecteurs des impôts sans frontières au service des administrations fiscales africaines* », disponible sur [www.pnud.org](http://www.pnud.org) (en ligne). Consulté le 30/06/2024.
- Quintésens, *Fiscalité : Quel est le nouveau barème de l'impôt sur le revenu en 2023*, sur le site de Quintésens pluralle groupe, Disponible sur [www.groupe-quintesens.fr](http://www.groupe-quintesens.fr), Consulté le 09 janvier 2023.
- Rédaction GINEWSEXPRESSION, *DGI/ A la découverte de l'Impôt Synthétique Libérateur*, 2021, sur le site de GINEWS EXPRESSION, disponible sur [www.ginewsexpress.com](http://www.ginewsexpress.com), consulté le 10 août 2023.
- RFI, *L'évasion fiscale coûte à l'Afrique près de 25 milliards de dollars par an* », site de RFI [en ligne], 2020, disponible sur [www.rfi.fr](http://www.rfi.fr) (consulté le 16/01/23).
- SOLONEL J., *Ces tribus qui vivent coupées du monde*, Sur le site du Parisien, disponible sur [www.leparisien.fr](http://www.leparisien.fr), consulté le (12/09/24).
- Techafrika, « *Kenya : La taxe numérique entre en vigueur alors que le commerce en ligne se développe* », disponible sur [www.techafrika.net](http://www.techafrika.net) (en ligne). Consulté le 30/06/2024.
- TIBERJ V., « *Intégration* », *Sociologie* [En ligne], Les 100 mots de la sociologie, mis en ligne le 01 décembre 2014, disponible sur <http://journals.openedition.org/sociologie/2484>, consulté le 12 janvier 2023.
- TJEG P., *Taxe foncières : le Cameroun veut mettre sur pied un mécanisme de retenue à la source*, site de EcoMatin, disponible sur [www.ecomatin.net](http://www.ecomatin.net) (consulté le 28/12/2022).
- VICARD V., *Prix de transfert et localisation des bénéfices des multinationales : une analyse sur les données de commerce des entreprises françaises*, Mai 2015. Sur le site de la banque de France, disponible sur <https://www.banque-france.fr/economie-et-statistiques/la-recherche/documents-de-travail/document/555.html.éfl>, consulté le 13 décembre 2023.
- Vie publique, « *Qu'est-ce que le principe de l'égalité fiscale* », [en ligne], disponible sur [www.vie-publique.fr](http://www.vie-publique.fr), (consulté le 10/10/2023).





## TABLE DES TABLEAUX

|                                                                                                                                                 |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tableau 1 : Variation de l'impôt de capitation dans les circonscriptions de Yaoundé en 1933 (en FF).....                                        | 75  |
| Tableau 2 : Pourcentage des recettes de capitation dans les recettes propres du budget de 1931 à 1933 (en FF). ....                             | 76  |
| Tableau 3 : Recettes propres du budget de 1924 à 1933 (en FF). ....                                                                             | 77  |
| Tableau 4 : Rendement de l'impôt de capitation de 1931 à 1934 (en FF). ....                                                                     | 77  |
| Tableau 5 : Pourcentage des recettes douanières et taxes de consommation dans les recettes propres du budget de 1924 à 1933 (en FF).....        | 78  |
| Tableau 6 : Perceptions de l'impôt de capitation dans la circonscription du Haut-Ogoouée. 1911-1913 (en francs). ....                           | 80  |
| Tableau 7 : Charge moyenne de la capitation, 1914-1919 .....                                                                                    | 81  |
| Tableau 8 : Part de l'impôt de capitation dans les recettes totales du Gabon, 1910-1913 (en francs courant).....                                | 81  |
| Tableau 9 : Charge moyenne de l'impôt de capitation, 1929-1933 (en franc courant).....                                                          | 82  |
| Tableau 10 : L'impôt indigène dans la circonscription des Bacounis, 1910-1913 (en francs courant).....                                          | 82  |
| Tableau 11 : Barème de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (Gabon).....                                                               | 112 |
| Tableau 12 : Tarifs de l'Impôt Synthétique Libératoire (ISL) en vigueur au Gabon.....                                                           | 121 |
| Tableau 13 : Résultats fournis par l'I.S.L. en termes de recette de 2020 à 2022 .....                                                           | 122 |
| Tableau 14 : Impôts spécifiques aux contrats pétroliers .....                                                                                   | 126 |
| Tableau 15 : Recouvrement des impôts et taxes .....                                                                                             | 134 |
| Tableau 16 : Le gouvernement a-t-il le droit de contraindre les populations à payer les impôts ? Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020).....  | 176 |
| Tableau 17 : Evolution du soutien au droit du gouvernement à percevoir les impôts   15 pays (2011-2020).....                                    | 177 |
| Tableau 18 : Le Parlement devrait-il contrôler l'usage qui est fait de l'argent du contribuable ? Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020)..... | 180 |
| Tableau 19 : Difficulté à découvrir quels impôts il faut payer. Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020) .....                                  | 182 |
| Tableau 20 : Evolution de la difficulté perçue à découvrir quels impôts l'on doit payer Enquête réalisée sur 14 pays. (2011-2020) .....         | 182 |
| Tableau 21 : Difficulté à découvrir à quoi les recettes fiscales servent. Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020).....                         | 184 |
| Tableau 22 : Raison et motivation pour opérer dans le secteur informel.....                                                                     | 188 |
| Tableau 23 : Régimes fiscaux appliqués au secteur Informel .....                                                                                | 189 |

|                                                                                                                                               |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tableau 24 : Résultats des réformes mises en œuvre.....                                                                                       | 190 |
| Tableau 25 : Plus d'impôts pour plus de services ou moins d'impôts pour moins de services ?<br>Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020).....  | 200 |
| Tableau 26 : Questionnaire sur l'utilisation des appareils pour le paiement des contributions<br>fiscales.....                                | 207 |
| Tableau 27 : Le gouvernement devrait s'assurer que le secteur informel s'acquitte des impôts<br>Enquête réalisée sur 18 pays (2019/2020)..... | 215 |
| Tableau 28 : Fréquence/qualité de notes TADAT sur 55 évaluations en Afrique .....                                                             | 220 |
| Tableau 29 : Performance globale par domaines d'analyse : Administration fiscales africaines<br>(ATA) /Reste du monde (RDM). .....            | 222 |
| Tableau 30 : Corruption et confiance : agent des impôts. Enquête réalisée sur 18 pays<br>(2019/2020) .....                                    | 226 |
| Tableau 31 : Evolution de la corruption perçue parmi les agents des impôts. Enquête réalisée<br>sur 15 pays (2011/2020).....                  | 227 |
| Tableau 32 : Graphique de répartition des dépenses fiscales par type d'impôt (Mds FCFA)                                                       | 238 |
| Tableau 20 : Graphique de répartition des mesures de dépenses fiscales d'impôt en 2018 ..                                                     | 238 |
| Tableau 33 : Evolution des dépenses fiscales (FCFA).....                                                                                      | 240 |
| Tableau 34 : Tableau relatif au paiement de l'ISL(2024). .....                                                                                | 253 |
| Tableau 35 : Récapitulatif de la campagne de renouvellement des attestations d'exonération<br>ou de dispense au Gabon (Avril 2023). .....     | 257 |
| Tableau 36 : Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales<br>couvertes. (Cameroun) .....                        | 287 |
| Tableau 37 : Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales<br>couvertes. (Gabon) .....                           | 288 |
| Tableau 22 : Top 10 des pays ayant connu une augmentation des recettes fiscales en Afrique<br>(en Millions \$). .....                         | 319 |

## TABLE DES ANNEXES

|                                                      |     |
|------------------------------------------------------|-----|
| Annexe 1 - Convention BEPS Cameroun .....            | 369 |
| Annexe 2 - Convention BEPS Gabon .....               | 378 |
| Annexe 3 - Étude DGI Gabon .....                     | 386 |
| Annexe 4 - Projet Digitax Gabon .....                | 390 |
| Annexe 5 - Opération exonération fiscale Gabon ..... | 394 |
| Annexe 6 - Impôt Synthétique Libératoire Gabon ..... | 410 |



# INDEX

Les numéros renvoient aux numéros de pages.

## A

*Adaptation du système fiscal*, 169  
*Administration fiscale*, 219  
*Administrations fiscales semi-autonomes*, 247  
*Assiette fiscale*, 211

## C

*Cameroun*, 15, 74, 98, 108, 132, 225, 232, 236, 278, 286  
*Capacité contributive*, 149  
*Cemac*, 10, 138, 144, 146, 152  
*Civisme fiscal*, 173, 206  
*Colonisation*, 23, 45  
*Convention fiscale*, 145, 272, 278  
*Conventions bilatérales*, 107  
*Corruption*, 225, 227, 251

## D

*Dépenses fiscales*, 236  
*Double imposition*, 108, 270, 275

## E

*Économie informelle*, 122, 330  
*Efficacité du système fiscal*, 205  
*Égalité fiscale*, 203  
*État de résidence*, 274, 276, 277  
*Évolution du système fiscal*, 1  
*Exemption*, 276  
*Exonérations fiscales*, 231, 255, 258

## F

*Fiscalité moderne*, 1, 167

## G

*Gabon*, 15, 80, 98, 111, 196, 255, 278

## H

*Harmonisation*, 144  
*Harmonisation fiscale*, 146, 151

## I

*Impôt colonial*, 61  
*Impôt en nature*, 34  
*Impôt synthétique*, 122  
*Impôt synthétique libératoire*, 118, 119  
*Incivisme fiscal*, 119, 173, 175, 178

*Innovation fiscale*, 143

## J

*Justice fiscale*, 203, 213, 214, 318

## M

*Modernité et efficacité*, 8  
*Modernité fiscale*, 2, 20

## N

*Numérique*, 5, 129, 294

## O

*Obligations fiscales*, 131, 173

## P

*Période précoloniale*, 69  
*Politique fiscale*, 151, 169  
*Prélèvements en nature*, 69  
*Prestation de service*, 32  
*Projet beps*, 285, 286, 288

## R

*Règlementation de l'impôt*, 87  
*Règles globe*, 298  
*Retenue à la source*, 136

## S

*Sacrifice*, 29, 31  
*Secteur extractif*, 125  
*Secteur informel*, 118, 185, 186, 187, 191  
*Système déclaratif*, 132, 259  
*Système fiscal efficace*, 7  
*Système fiscal moderne*, 2, 17

## T

*Techniques fiscales modernes*, 113  
*Télédéclaration*, 130  
*Télépaiement*, 130  
*Traité fiscal cemac*, 144, 145

## V

*Voie électronique*, 130



# ANNEXES

## Annexe 1 - Convention BEPS Cameroun



Nous transmettons par la présente les réserves et les notifications du Cameroun pour le dépôt de l'instrument de ratification de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices du 7 juin 2017.



## **CAMEROUN**

### **Statut de la liste des réserves et des notifications au moment du dépôt de l'Instrument de ratification.**

Ce document contient la liste des réserves et des notifications formulées par le **Cameroun** au moment du dépôt de l'instrument de ratification conformément aux articles 28(5) et 29(1) de la Convention.

**Article 2 – Interprétation des termes*****Notifications - Conventions fiscales couvertes par cette Convention***

En vertu de l'article 2(1) (a) (ii) de la Convention, le Cameroun souhaite que les conventions suivantes soient couvertes par la Convention:

| Nu | Titre                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Autre Juridiction contractante | Original/ Instrument(s) subséquent(s) | Date de signature | Date d'entrée en vigueur |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------|-------------------|--------------------------|
| 1  | Convention entre le gouvernement de la <b>République française</b> et le gouvernement de la République du Cameroun tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, d'impôts sur les successions, de droits d'enregistrement et de droits de timbre | France                         | (a) Original                          | 21-10-1976        | 19-07-1978               |
|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                | (b) Instrument subséquent             | 31-03-1994        | 01-02-1997               |
|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                | (c) Instrument subséquent             | 28-10-1999        | 01-01-2003               |
| 2  | Convention entre le <b>Canada</b> et la République du Cameroun visant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu                                                                                                                                                          | Canada                         | Original                              | 26-05-1982        | 16-06-1988               |
| 3  | Convention entre la <b>République de Tunisie</b> et la République du Cameroun tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu                                                                                                                                                                          | Tunisie                        | Original                              | 26-03-1999        | 10-05-2006               |
| 4  | Convention entre la République du Cameroun et le Royaume du <b>Maroc</b> tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu.                                                                                                                                               | Maroc                          | Original                              | 07/09/2012        | 02-07-2019               |
| 5  | Convention entre le gouvernement de la <b>République d'Afrique du Sud</b> et le gouvernement de la République du Cameroun tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu                                                                                              | Afrique du Sud                 | Original                              | 19-02-2015        | 13-07-2017               |
| 6  | Convention entre le gouvernement des <b>Émirats Arabes Unis</b> et le gouvernement de la République du Cameroun tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu                                                                                                        | Émirats Arabes Unis            | Original                              | 13-07-2017        | N/A                      |

### **Article 3 - Entités transparentes**

#### ***Réserves***

En vertu de l'article 3(5)(a) de la Convention, le Cameroun se réserve le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 3 à ses Conventions fiscales couvertes.

### **Article 4 – Entités ayant une double résidence**

#### ***Réserves***

En vertu de l'article 4(3)(a) de la Convention, le Cameroun se réserve le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 4 à ses Conventions fiscales couvertes.

### **Article 5 – Application des méthodes d'élimination de la double imposition**

#### ***Notification relative aux choix prévus***

En vertu des articles 5(1) et 5(10) de la Convention, le Cameroun par la présente choisit d'appliquer l'Option C.

#### ***Notification relative aux dispositions pertinentes des Conventions fiscales couvertes***

#### **Pour le Cameroun qui choisit l'Option C:**

En vertu de l'article 5(10) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 5(7). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition<br>Art. 23(1) Modèle OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------|
| 1                                | France                         | Article 26(2)(a)                      |
| 2                                | Canada                         | Article 20(3)(a)                      |
| 5                                | Afrique du Sud                 | Article 24(1)(a)(i)                   |
| 6                                | Émirats Arabes Unis            | Article 24(1)(a)(i)                   |

### **Article 6 – Objet d'une Convention fiscale couverte**

#### ***Notification relative aux choix prévus***

En vertu de l'article 6(6) de la Convention, le Cameroun par la présente choisit d'appliquer l'article 6(3).

#### ***Notification relative au texte du préambule des Conventions fiscales couvertes***

En vertu de l'article 6(5) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes ne sont pas visées par la réserve prévue à l'article 6(4) et contiennent à leur préambule le texte décrit à l'article 6(2). Les numéros des paragraphes où se trouve le texte pertinent des préambules sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Paragraphe du préambule | Texte du préambule                                                                                                                                                                                                                        |
|----------------------------------|--------------------------------|-------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                | France                         | 2                       | Désireux d'éviter dans la mesure du possible les doubles impositions [et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, d'impôts sur les successions, de droits d'enregistrement et de droits de timbre] |
| 2                                | Canada                         | 1                       | Désireux de conclure une Convention en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu                                                                                               |
| 3                                | Tunisie                        | 1                       | Désireux de conclure une Convention en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu.                                                                                                                               |
| 4                                | Maroc                          | 1                       | Désireux [de promouvoir et de renforcer leurs relations économiques par la conclusion d'une Convention] tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu                           |
| 5                                | Afrique du Sud                 | 2                       | Désireux de conclure une Convention en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu                                                                                               |
| 6                                | Émirats Arabes Unis            | 2                       | Désireux [de promouvoir leurs relations économiques mutuelles par la conclusion d'une Convention] tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu                                 |

***Notification relative aux Conventions fiscales couvertes ne contenant pas le texte du préambule***

En vertu de l'article 6(6) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes ne contiennent pas au texte de leur préambule une mention relative à la promotion des relations économiques et à l'amélioration de la coopération en matière fiscale.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante |
|----------------------------------|--------------------------------|
| 1                                | France                         |
| 2                                | Canada                         |
| 3                                | Tunisie                        |
| 5                                | Afrique du Sud                 |

**Article 8 – Transactions relatives au transfert de dividendes**



**Notification relative aux dispositions pertinentes des Conventions fiscales couvertes**

En vertu de l'article 8(4) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 8(1) et non visée par une réserve prévue à l'article 8(3)(b). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition<br>Art. 10(2)(a) Modèle OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------|
| 5                                | Afrique du Sud                 | Article 10(2) (a)                        |

**Article 9 – Gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement de biens immobiliers****Notification relative aux choix prévus**

En vertu de l'article 9(8) de la Convention, le Cameroun par la présente choisit d'appliquer l'article 9(4).

**Notification relative aux dispositions pertinentes des Conventions fiscales couvertes**

En vertu de l'article 9(7) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 9(1). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition<br>Art. 13(4) Modèle OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------|
| 1                                | France                         | Article 16(2)                         |
| 4                                | Maroc                          | Article 13(4)                         |
| 5                                | Afrique du Sud                 | Article 13(4)                         |

**Article 10 – Règle anti-abus visant les établissements stables situés dans des juridictions tierces****Réserves**

En vertu de l'article 10(5) (a) de la Convention, le Cameroun se réserve le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 10 à ses Conventions fiscales couvertes.

**Article 11 – Application des conventions fiscales pour limiter le droit d'une Partie d'imposer ses propres résidents****Réserves**

En vertu de l'article 11(3) (a) de la Convention, le Cameroun se réserve le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 11 à ses Conventions fiscales couvertes.

**Article 12 – Mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par des accords de commissionnaire et autres stratégies similaires**

***Notification relative aux dispositions pertinentes des Conventions fiscales couvertes***

En vertu de l'article 12(5) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 12(3) (a). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition Art. 5(5) Modèle OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|
| 1                                | France                         | Article 3(c)                      |
| 2                                | Canada                         | Article 5(4)                      |
| 3                                | Tunisie                        | Article 5(4)(a)                   |
| 4                                | Maroc                          | Article 5(5)(a)                   |
| 5                                | Afrique du Sud                 | Article 5(5)(a)                   |
| 6                                | Émirats Arabes Unis            | Article 6(8)(a)                   |

En vertu de l'article 12(6) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 12(3)(b). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition Art. 5(6) Modèle OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|
| 1                                | France                         | Article 3(e)                      |
| 2                                | Canada                         | Article 5(5)                      |
| 3                                | Tunisie                        | Article 5(6)                      |
| 4                                | Maroc                          | Article 5(7)                      |
| 5                                | Afrique du Sud                 | Article 5(7)                      |
| 6                                | Émirats Arabes Unis            | Article 6(10)                     |

**Article 13 – Mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par le recours aux exceptions dont bénéficient des activités spécifiques**

***Notification relative aux choix prévus***

En vertu de l'article 13(7) de la Convention, le Cameroun par la présente choisit d'appliquer l'Option A en vertu de l'article 13(1).

***Notification relative aux dispositions pertinentes des Conventions fiscales couvertes***

En vertu de l'article 13(7) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 13(5)(a). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition Art. 5(4) Modèle OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|
| 1                                | France                         | Article 3(b)                      |

|   |                     |              |
|---|---------------------|--------------|
| 2 | Canada              | Article 5(3) |
| 3 | Tunisie             | Article 5(3) |
| 4 | Maroc               | Article 5(4) |
| 5 | Afrique du Sud      | Article 5(4) |
| 6 | Émirats Arabes Unis | Article 6(7) |

## Article 16 – Procédure amiable

### Notification relative aux dispositions pertinentes des Conventions fiscales couvertes

En vertu de l'article 16(6) (a) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 16(4)(a)(i). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition<br>Art. 25(1) 1 <sup>re</sup> phrase Modèle<br>OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| 1                                | France                         | Article 41(1), 1 <sup>re</sup> phrase                           |
| 2                                | Canada                         | Article 22(1), 1 <sup>re</sup> phrase                           |
| 3                                | Tunisie                        | Article 24(1)                                                   |
| 4                                | Maroc                          | Article 25(1), 1 <sup>re</sup> phrase                           |
| 5                                | Afrique du Sud                 | Article 26(1), 1 <sup>re</sup> phrase                           |
| 6                                | Émirats Arabes Unis            | Article 25(1), 1 <sup>re</sup> phrase                           |

En vertu de l'article 16(6)(b)(i) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition qui prévoit que le cas mentionné à l'article 16(1) doit être soumis dans un délai spécifique, inférieur à trois ans, à compter de la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention fiscale couverte. Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition<br>Art. 25(1) 2 <sup>e</sup> phrase Modèle<br>OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| 2                                | Canada                         | Article 22(1), 2 <sup>e</sup> phrase                           |

En vertu de l'article 16(6)(b)(ii) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition qui prévoit que le cas mentionné à l'article 16(1) doit être soumis dans un délai spécifique, d'au moins trois ans, à compter de la première notification de la mesure qui a entraîné une imposition non conforme aux dispositions de la Convention fiscale couverte. Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition<br>Art. 25(1) 2 <sup>e</sup> phrase Modèle |
|----------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------------------------|
|----------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------------------------|



|   |                     | OCDE                                 |
|---|---------------------|--------------------------------------|
| 1 | France              | Article 41(1), 2 <sup>e</sup> phrase |
| 4 | Maroc               | Article 25(1), 2 <sup>e</sup> phrase |
| 5 | Afrique du Sud      | Article 26(1), 2 <sup>e</sup> phrase |
| 6 | Émirats Arabes Unis | Article 25(1), 2 <sup>e</sup> phrase |

***Notification de Conventions fiscales couvertes ne contenant pas des dispositions existantes***

En vertu de l'article 16(6)(c)(ii) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes ne contiennent pas une disposition décrite à l'article 16(4)(b)(ii).

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante |
|----------------------------------|--------------------------------|
| 2                                | Canada                         |
| 3                                | Tunisie                        |

**Article 17 – Ajustements corrélatifs**

***Notification relative aux dispositions pertinentes des Conventions fiscales couvertes***

En vertu de l'article 17(4) de la Convention, le Cameroun considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 17(2). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition<br>Art. 9(2) Modèle OCDE |
|----------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------|
| 3                                | Tunisie                        | Article 9(2)                         |
| 4                                | Maroc                          | Article 9(2)                         |
| 5                                | Afrique du Sud                 | Article 9(2)                         |
| 6                                | Émirats Arabes Unis            | Article 10(2)                        |



## Annexe 2 - Convention BEPS Gabon

### GABON

Ce document contient une liste des réserves et des notifications du Gabon à confirmer au moment du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, en vertu des articles 28(6) et 29(3) de la Convention.

#### Article 2 - Interprétation des termes

##### *Notifications - Conventions fiscales couvertes par cette Convention*

En vertu de l'article 2(1)(a)(ii) de la Convention, le Gabon souhaite que les conventions suivantes soient couvertes par la Convention :

| Nu | Titre                                                                                                                                                                                                      | Autre Juridiction contractante | Original/ Instrument(s) subséquent(s) | Date de signature | Date d'entrée en vigueur |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------|-------------------|--------------------------|
| 1  | Convention fiscale entre le Royaume de la Belgique et la République Gabonaise tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu                       | Belgique                       | Original                              | 14-01-1993        | 13-05-2005               |
| 2  | Convention fiscale entre le gouvernement de la République Gabonaise et le gouvernement du Canada en vue d'éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu.   | Canada                         | (a) Original                          | 14-11-2002        | 22-12-2008               |
| 3  | Convention entre le gouvernement de la République Gabonaise et le gouvernement de la République Française en vue d'éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion et la fraude fiscales            | France                         | Original                              | 20-09-1995        | 01-03-2008               |
| 4  | Convention entre le gouvernement de la République Gabonaise et le gouvernement du Royaume du Maroc tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu | Maroc                          | Original                              | 03-06-1999        | 01-02-2008               |

### Article 3 - Entités transparentes

#### *Réserve*

En vertu de l'article 3(5)(a) de la Convention, **le Gabon** se réserve le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 3 à ses Conventions fiscales couvertes.

### Article 4 – Entités ayant une double résidence

#### *Réserve*

En vertu de l'article 4(3)(a) de la Convention, **le Gabon** se réserve le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 4 à ses Conventions fiscales couvertes.

### Article 5 – Application des méthodes d'élimination de la double imposition

#### *Notification relative aux choix prévus*

En vertu de l'article 5(10) de la Convention, **le Gabon**, par la présente, choisit en vertu de l'Article 5(1) d'appliquer l'Option C de cet article.

#### *Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales couvertes*

En vertu de l'article 5(10) de la Convention, **le Gabon** considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 5(7). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition        |
|----------------------------------|--------------------------------|--------------------|
| [1]                              | Belgique                       | Article 23(2) (1°) |
| [2]                              | Canada                         | Article 23(2)      |
| [3]                              | France                         | Article 24(2)(a)   |

### Article 6 – Objet d'une Convention fiscale couverte

#### *Notification relative au texte du préambule de Conventions fiscales couvertes*

En vertu de l'article 6(5) de la Convention, **le Gabon** considère que les conventions suivantes ne sont pas le champ de réserve prévue à l'article 6(4) et contiennent à leur préambule le texte décrit à l'article 6(2). Le texte du paragraphe pertinent des préambules est indiqué ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Paragraphe du préambule | Texte du préambule                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------------------|--------------------------------|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| [1]                              | Belgique                       | 1                       | [Le gouvernement du Royaume de Belgique et le gouvernement de la République Gabonaise, désireux de promouvoir leurs relations économiques grâce à la suppression des doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, sont convenus des dispositions suivantes : |
| [2]                              | Canada                         | 1                       | Le gouvernement de la République Gabonaise et le gouvernement du Canada, désireux de promouvoir leurs relations économiques par la suppression des doubles impositions et la prévention de l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, sont convenus des dispositions suivantes :                                            |
| [3]                              | France                         | 1                       | Le Gouvernement de la République gabonaise et le Gouvernement de la République française, désireux de conclure une convention en vue d'éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion et la fraude fiscales, sont convenus des dispositions suivantes :                                                                                           |
| [4]                              | Maroc                          | 1                       | Le Gouvernement de la République Gabonaise et le Gouvernement du Royaume du Maroc, désireux de promouvoir et de renforcer les relations économiques par la conclusion d'une convention tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, sont convenus des dispositions suivantes :              |

## Article 7 – Prévention de l'utilisation abusive des conventions

### *Notification relative aux choix de dispositions optionnelles*

En vertu de l'article 7(17)(b) de la Convention, **le Gabon** par la présente choisit d'appliquer l'article 7(4) à l'ensemble de ses conventions couvertes.

## Article 8 – Transactions relatives au transfert de dividendes

### *Réserve*

En vertu de l'article 8(3)(a) de la Convention, **le Gabon** se réserve le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 8 à ses Conventions fiscales couvertes.

## Article 9 – Gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement de biens immobiliers

### *Notification relative aux choix prévus*

### *Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales couvertes*

En vertu de l'article 9(7) de la Convention, **le Gabon** considère que la convention suivante contient une disposition décrite à l'article 9(1). Le numéro de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes est indiqué ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition     |
|----------------------------------|--------------------------------|-----------------|
| [2]                              | Canada                         | Article 13(4)   |
| [3]                              | France                         | Article 13(1) b |
| [4]                              | Maroc                          | Article 13(4)   |

## Article 10 – Règle anti-abus visant les établissements stables situés dans des juridictions tierces

### *Réserve*

En vertu de l'article 10(5)(a) de la Convention, **le Gabon** se réserve le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 10 à ses Conventions fiscales couvertes.

## Article 11 – Application des conventions fiscales pour limiter le droit d’une Partie d’imposer ses propres résidents

### *Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales couvertes*

En vertu de l’article 11(4) de la Convention, **le Gabon** considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l’article 11(2). Les numéros de l’article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition     |
|----------------------------------|--------------------------------|-----------------|
| [1]                              | Belgique                       | Article (28)(1) |
| [2]                              | Canada                         | Article (9)(b)  |
| [3]                              | France                         | Article (9)(2)  |
| [4]                              | Maroc                          | Article (9)(b)  |

## Article 12 – Mesures visant à éviter artificiellement le statut d’établissement stable par des accords de *commissionnaire* et autres stratégies similaires

### *Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales couvertes*

En vertu de l’article 12(5) de la Convention, **le Gabon** considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l’article 12(3)(a). Les numéros de l’article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition    |
|----------------------------------|--------------------------------|----------------|
| [1]                              | Belgique                       | Article (5)(5) |
| [2]                              | Canada                         | Article (5)(2) |
| [3]                              | France                         | Article (5)(5) |
| [4]                              | Maroc                          | Article (5)(2) |

En vertu de l'article 12(6) de la Convention, **le Gabon** considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 12(3)(b). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Jurisdiction contractante | Disposition    |
|----------------------------------|---------------------------------|----------------|
| [1]                              | Belgique                        | Article (5)(6) |
| [2]                              | Canada                          | Article (5)(4) |
| [3]                              | France                          | Article (5)(6) |
| [4]                              | Maroc                           | Article (5)(5) |

### Article 13 – Mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par le recours aux exceptions dont bénéficient des activités spécifiques

#### *Notification relative aux choix prévus*

En vertu de l'article 13(7) de la Convention, **le Gabon** par la présente choisit d'appliquer l'Option A en vertu de l'article 13(1).

#### *Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales couvertes*

En vertu de l'article 13(7) de la Convention, **le Gabon** considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 13(5)(a). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Jurisdiction contractante | Disposition  |
|----------------------------------|---------------------------------|--------------|
| [1]                              | Belgique                        | Article 5(4) |
| [2]                              | Canada                          | Article 5(3) |
| [3]                              | France                          | Article 5(4) |
| [4]                              | Maroc                           | Article 5(4) |

### Article 14 – Fractionnement de contrats

En vertu de l'article 14 (3), le Gabon choisit de ne pas formuler de réserve à l'article 14 (3) à ses conventions couvertes.

## Article 16 – Procédure amiable

### *Notification relative aux dispositions pertinentes de Conventions fiscales couvertes*

En vertu de l'article 16(6)(a) de la Convention, **le Gabon** considère que les conventions suivantes contiennent une disposition décrite à l'article 16(4)(a)(i). Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition                   |
|----------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|
| [1]                              | Belgique                       | Article 25(1) première phrase |
| [2]                              | Canada                         | Article 25(1) première phrase |
| [3]                              | France                         | Article 27(1) première phrase |
| [4]                              | Maroc                          | Article 25(1)                 |

En vertu de l'article 16(6)(b)(i) de la Convention, **le Gabon** considère que la convention suivante contient une disposition qui prévoit que le cas mentionné à l'article 16(1) doit être soumis dans un délai spécifique, inférieur à trois ans, à compter de la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention fiscale couverte. Le numéro de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes est indiqué ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition   |
|----------------------------------|--------------------------------|---------------|
| [2]                              | Canada                         | Article 25(1) |

En vertu de l'article 16(6)(b)(ii) de la Convention, **le Gabon** considère que les conventions suivantes contiennent une disposition qui prévoit que le cas mentionné à l'article 16(1) doit être soumis dans un délai spécifique, d'au moins trois ans, à compter de la première notification de la mesure qui a entraîné une imposition non conforme aux dispositions de la Convention fiscale couverte. Les numéros de l'article et du paragraphe des dispositions pertinentes sont indiqués ci-dessous.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition                   |
|----------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|
| [1]                              | Belgique                       | Article 25(1) deuxième phrase |
| [3]                              | France                         | Article 27(1) deuxième phrase |
| [4]                              | Maroc                          | Article 25(1)                 |

*Notification de Conventions fiscales couvertes ne contenant pas de dispositions existantes*

En vertu de l'article 16(6)(c)(i) de la Convention, **le Gabon** considère que les conventions suivantes ne contiennent pas une disposition décrite à l'article 16(4)(b)(i).

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante |
|----------------------------------|--------------------------------|
| [1]                              | Belgique                       |
| [2]                              | Canada                         |

En vertu de l'article 16(6)(c)(ii) de la Convention, le Gabon considère que les conventions suivantes ne contiennent pas une disposition décrite à l'article 16(4)(b)(ii).

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante |
|----------------------------------|--------------------------------|
| [1]                              | Belgique                       |
| [4]                              | Maroc                          |
| [2]                              | Canada                         |

En vertu de l'article 16(6)(d)(ii) de la Convention, le Gabon considère que les conventions suivantes ne contiennent pas une disposition décrite à l'article 16(4)(c)(ii).

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante |
|----------------------------------|--------------------------------|
| [1]                              | Belgique                       |

**Article 17 – Ajustements corrélatifs**

*Réserve*

En vertu de l'article 17(3)(a) de la Convention, **le Gabon** se réserve le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 17 à ses Conventions fiscales couvertes qui contiennent déjà une disposition décrite à l'article 17(2). Les Conventions fiscales couvertes suivantes contiennent des dispositions visées par la réserve.

| Numéro de la Convention couverte | Autre Juridiction contractante | Disposition  |
|----------------------------------|--------------------------------|--------------|
| [3]                              | France                         | Article 9(2) |
| [4]                              | Maroc                          | Article 9    |



## Annexe 3 - Étude DGI Gabon

ÉTUDE RÉALISÉE EN AOUT 2023 AUPRÈS DE M. LIBIZANGOMO  
JACQUES BRICE, DIRECTEUR ADJOINT DE LA LÉGISLATION ET DU  
CONTENTIEUX A LA DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS DU GABON.

*VOICI QUELQUES QUESTIONS EN LIEN AVEC LES DIFFICULTÉS RENCONTRÉES PAR  
L'ADMINISTRATION FISCALE GABONAISE*

- 1) Selon vous, quels sont les maux qui minent les politiques fiscales en Afrique en général et en Afrique centrale en particulier ?  
« Les maux qui minent les politiques fiscales en Afrique en général sont le manque d'infrastructures (routes pour l'accessibilité aux contribuables), structures (des marchés bien structurés), qui conduit à la prolifération de l'économie informelle, la corruption par l'augmentation du phénomène des pots-de-vin des contribuables dans les cas où les agents du fisc les rencontrent en personne, et les détournements de recettes.  
Au niveau de l'Afrique centrale, ce sont les mêmes problèmes qu'on remarque. Ils sont même plus accentués car c'est particulièrement en Afrique centrale que l'économie informelle est prépondérante ».
- 2) S'agissant de l'administration fiscale gabonaise, quelles sont les difficultés internes qu'elle rencontre aujourd'hui qui l'empêche de remplir pleinement et efficacement ses missions ?  
« Les difficultés interne au niveau de l'administration fiscale gabonaise sont essentiellement le manque de moyens, une législation un peu à la traine vis-à-vis du développement de certaines pratiques économiques, le manque de personnel formé ».
- 3) Au regard des réalités socio-économiques du Gabon, pensez-vous que les agents du fisc sont mieux formés et apprêtés à exercer au leur société ?  
« L'Administration fiscale gabonaise a plusieurs sous directions. Et chaque direction a une tâche bien précise. Il faudrait analyser la situation des agents au sein de chaque direction. D'une manière générale, il est nécessaire de mieux former les agents en fonction de leurs missions. Par exemple la direction de la législation et du contentieux a grand besoin d'inspecteurs, ou encore la direction de la vérification, car seuls les inspecteurs sont habilités pour certaines procédures. De même on observe des inspecteurs débordés au niveau des centres des impôts de petites entreprises et des particuliers, ou des centres des impôts des moyennes entreprises (un inspecteur se retrouve avec un portefeuille de 200 à 250 contribuables). Donc pour palier à tous ces problèmes il est nécessaire de former les agents ».

- 4) Il ressort très souvent dans nos lectures que les agents du fisc sont corruptibles et corrompus, ce qui fragilise en grande partie le système fiscal en Afrique centrale. Que répondez-vous à ces propos ?

« Nous ne pouvons pas nier ce fléau qui mine la direction générale des impôts, d'ailleurs ce problème touche la quasi-totalité de la fonction publique. Là aussi, il faudrait introduire dans les modules de formations une matière liée à l'éthique et la bonne pratique. Cela passe également par une bonne formation. On peut prendre l'exemple de la matière « éducation civique » au primaire qui nous inculque les valeurs de la république gabonaise. Mais il y a aussi un volet financier. On a coutume de dire que le manque de moyen expose à la corruption. Le faible niveau de rémunération (salaires, primes...) est aussi un gros facteur de corruption. On ne peut pas affirmer que si on résout ces problèmes il n'y aura plus de corruption mais il faut noter qu'une bonne éthique et une bonne rémunération mettent plus à l'abri de la corruption ».

- 5) S'agissant du comportement des potentiels contribuables qui se soustraient volontairement ou non à l'impôt, comment jugez-vous leur comportement ? Est-ce justifié ?

« Cela n'a rien d'étonnant si on veut être rationnel. Prenez le cas d'une entreprise, moins elle a de charge mieux elle se porte. Tout bon entrepreneur cherche à minimiser ses charges, les impôts constituant une charge, moins on en paye mieux on se porte. C'est le même raisonnement que les particuliers. Maintenant il y a une ligne à ne pas franchir qui ferait passer le contribuable dans le joug de l'illégalité ».

- 6) Selon vous, qu'est-ce que l'administration fiscale pourrait faire pour regagner la confiance des contribuables qui se soustraient volontairement ou non à l'impôt ?

« Il faudrait établir une relation de confiance. Qui passe par l'information. Il faut informer de la nécessité, la légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt. Il faudrait informer de l'éthique et bonnes pratiques que prône l'administration fiscale. Aussi, il faudrait mettre en garde contre le fait se soustraire frauduleusement à l'impôt, qui pourrait entraîner des conséquences beaucoup plus coûteuses que le respect des règles. Il faudrait aussi informer des mécanismes d'allègements fiscaux qui humanisent en quelque sorte l'impôt en ce sens qu'il n'y a pas de charge fiscale qui ne tiendrait pas compte de la capacité contributive de tout un chacun. Montrer en résumé que l'impôt est juste et nécessaire pour la Nation. Et il faudrait de la transparence sur les recettes générées par le fisc, c'est là encore une preuve de bonne éthique et bonnes pratiques. La dématérialisation des procédures permettra aussi de favoriser le contribuable car ce dernier sera amené à réaliser certaines opérations lui-même ».

- 7) Que pouvez-vous nous dire par rapport à l'ampleur du secteur informel qui échappe qui échappe à l'administration fiscale gabonaise ?

« On cantonne l'économie informelle au seul commerçant à la sauvette qui sont dans les rues pourtant l'économie informelle regroupe aussi le travail non déclaré par exemple. Donc il s'agit là d'une grande diversité de situations et de phénomènes qui constituent un manque à gagner pour l'Etat gabonais.

Le travail dans l'économie informelle est souvent caractérisé par des lieux de travail petits ou indéfinis, des conditions de travail peu sûres et malsaines, un faible niveau de compétences et de productivité, des rémunérations basses ou irrégulières, une longue durée de travail et

l'absence d'accès à l'information, aux marchés, aux services financiers, à la formation et à la technologie. Les travailleurs de l'économie informelle ne sont pas reconnus, enregistrés, régis ou protégés par la législation du travail ou la protection sociale. Les causes profondes de l'informalité comprennent des éléments liés au contexte économique, aux cadres juridique, réglementaire et politique et à certains micro-facteurs, tels que le faible niveau d'éducation, la discrimination, la pauvreté, et, comme mentionné plus haut, l'absence d'accès aux ressources économiques, à la propriété, aux services financiers et autres services aux entreprises, ainsi qu'aux marchés.

La place importante du commerce informel est aussi dû au manque d'infrastructures tels que des marchés. On peut dire ceci est aussi dû au contexte économique, au cadre juridique, réglementaire et politique.

De plus, les analyses montrent que les acteurs du secteur informel sont essentiellement des ménages pauvres, plus pauvres que les autres, plus vulnérables que les autres, avec un statut plus précaire que celui des autres. L'économie informelle prospère là où sévissent le chômage, le sous-emploi, la pauvreté, l'inégalité entre les sexes et la précarisation de l'emploi. Donc, la prolifération du secteur informel est directement liée aux taux du chômage et de la pauvreté. Plus les taux du chômage et de la pauvreté sont élevés, plus le secteur informel prolifère ».

- 8) Quelles sont selon vous les obstacles empêchant l'administration fiscale gabonaise d'agir contre les impayés (secteurs formel et informel) constatés sur le territoire ?

« Les obstacles peuvent d'ordre juridique en ce sens que l'administration fiscale manque de moyens juridiques adaptés. Ils sont également d'ordre légal en ce sens que dans la matière fiscale, la loi peine à s'adapter aux pratiques qui évoluent très souvent. Ils peuvent être d'ordre procédurale car certaines procédures ne sont exercées que par des agents d'un certain grade. Les moyens peuvent être d'ordre matériel en ce sens que les agents manquent de moyens (véhicules, personnels...) afin de procéder aux contrôles, saisie etc. Les moyens peuvent aussi être liés aux infrastructures comme par exemple les routes qui peuvent faciliter l'accès aux contribuables, des marchés structurés qui permettent de localiser certains contribuables ».

- 9) Au regard des interrogations et réponses soulevées dans les questions précédentes, quelles suggestions apporteriez-vous aux problématiques suivantes :

- Problèmes internes au sein de l'administration fiscale gabonaise :  
« Une bonne formation des agents qui passe par l'obligation d'inculquer une bonne éthique, de bonnes pratiques, une rémunération adéquate. Une bonne réactivité de la loi fiscale. La dématérialisation de certaines procédures ».
- Problèmes externes limitant l'action du fisc :  
« Une organisation de l'économie nationale qui réduirait au maximum le poids de l'économie informelle, ainsi que le développement d'infrastructure permettant l'accès aux contribuables, un cadre juridique et légal qui s'adapte à l'évolution des pratiques fiscales ».
- L'incivisme et le fraude face à l'impôt :  
« Information, transparence, prévention face aux risques qu'implique le non-respect de la législation ».

- Le secteur informel au Gabon :  
« Lutter contre le secteur informel revient d'abord à mettre en place des politiques adéquates, que ça soit sur le plan légal que sur le plan purement fiscal. Il faudrait une organisation de l'économie qui permettra de réduire le poids de l'économie informelle ».
- Au niveau du système fiscal gabonais en général, des propositions pour l'améliorer :  
« L'organisation structurelle de la DGI est très appréciée de toutes les organisations internationales telles que le FMI, la Banque Mondiale, la CEMAC etc. Cependant on pourrait mettre l'accent sur la formation des agents d'une part et la mise en place des moyens facilitant leur action, et d'autre part faciliter l'évolution de la loi fiscale afin de faire face aux nouveaux défis qui se présentent assez fréquemment ».

*En vous remerciant pour cet échange qui contribue à l'enrichissant de cette recherche, nous permettant ainsi d'apporter des suggestions adaptées aux limites rencontrées par le système fiscal de notre pays.*

## Annexe 4 - Projet Digitax Gabon



AVEC **DIGITAX**,  
SIMPLIFIEZ-VOUS LA VIE !



1

### A PROPOS

Dans le cadre de la modernisation de ses services, la Direction Générale des Impôts s'est engagée dans un vaste processus de digitalisation de ses services opérationnels. Cette dynamique sera renforcée par la mise en ligne, en avril 2024, d'une version améliorée de sa plateforme de téléprocédures **E-T@X**, qui fait partie intégrante du projet DIGITAX.

Cette orientation stratégique consacre la volonté constante d'enrichir et d'améliorer l'offre de services rendue à l'utilisateur, à travers des fonctionnalités innovantes et simples d'utilisation.

En effet, la nouvelle solution digitale est structurée autour de trois composantes principales, à savoir :

- une version modernisée du portail E-T@X;
- un système de gestion des processus métiers DIGITAX;
- une console e-BANK\_DGI destinée à recevoir les ordres de paiements.

Avec le projet DIGITAX, la DGI entend davantage, Simplifier et dématérialiser l'ensemble des procédures de toutes natures à la charge des contribuables, Élargir l'offre d'e-services et Améliorer la relation client avec les contribuables.

### a. PERSONNES ELIGIBLES

Ce portail sera **obligatoire** pour toutes les personnes physiques et morales assujetties à l'impôt en République gabonaise, notamment les entreprises individuelles, les sociétés commerciales, les sociétés civiles, les commerçants, les établissements publics etc.

**T.:** +241 62 39 27 62    **E.:** [contact@dgi.ga](mailto:contact@dgi.ga)    Centre-ville  
**T.:** +241 62 39 27 48    **w.:** [www.dgi.ga](http://www.dgi.ga)    Libreville (Gabon)



AVEC **DIGITAX**,  
SIMPLIFIEZ-VOUS LA VIE !



Par ailleurs, il constituera un canal privilégié d'échange de l'Administration fiscale avec tout organisme ou administration publique sœur.

#### **b. OUVERTURE OFFICIELLE DU PORTAIL AUX ENTREPRISES**

Les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires **égal ou supérieur à 60 millions de francs cfa**, gérées par la Direction des Grandes Entreprises (DGE) et Centre des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME), pourront souscrire leurs premières déclarations à partir du **8 avril 2024** ; étant précisé qu'avant cette phase, une vaste campagne d'adhésion à la nouvelle plate-forme sera lancée, à compter du 6 mars 2024.

#### **c. L'ADHESION, UNE ETAPE INDISPENSABLE**

Pour pouvoir accéder au portail et bénéficier des fonctionnalités qu'il propose, une adhésion sera obligatoire.

L'Adhésion est simple et rapide et se fait en 4 étapes EN LIGNE sur la période allant du 6 mars 2024 au 5 avril 2024.

En effet, il ne sera possible d'adhérer et d'activer son compte qu'après retrait de votre numéro, EXTRANET personnel et unique, auprès du Centre des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME Owendo) pour les contribuables de Libreville d'une part, et de la Direction Provinciale des Impôts de l'Ogooué Maritime, pour ceux résidents à Port-Gentil d'autre part.

#### **Documents importants :**

- Pièce d'identité du mandataire (ou du mandaté en cas de mandat)
- Numéro extranet qui lui sera remis par la DGI soit directement en Centre soit sur place le jour de son adhésion

**T.:** +241 62 39 27 62    **E.:** [contact@dgi.ga](mailto:contact@dgi.ga)    Centre-ville  
**T.:** +241 62 39 27 48    **w.:** [www.dgi.ga](http://www.dgi.ga)    Libreville (Gabon)



AVEC **DIGITAX**,  
SIMPLIFIEZ-VOUS LA VIE !



- «Autorisation du mandataire social pour l'activation du compte en ligne du contribuable sur le portail e-tax». Ce document sera disponible
- soit sur le site [www.e-tax.dgi.ga](http://www.e-tax.dgi.ga) en cliquant sur l'onglet «adhérer au portail», puis télécharger le modèle d'autorisation
- soit transmis par la DGI avec numéro extranet
- soit sur place le jour de son adhésion. Dans ce dernier cas le contribuable ou la personne mandatée par le dirigeant devra être en possession du NIF ainsi que du cachet de l'entreprise.

#### Bon à savoir :

Durant toute la campagne d'adhésion, des séances de démonstrations /formations seront dispensées à l'endroit des contribuables tous les mardi et jeudi de 10H à 12 H et de 14H à 16H dans la salle de formation du CIME d'Owendo

#### Pour les contribuables de Port-Gentil

Des équipes seront dépêchées dans les locaux de la DPIOM pour prendre en charge les contribuables souhaitant se faire accompagner des équipes de la DGI pour leur adhésion.

De même, durant la semaine du 18 au 23 mars 2024, des séances de formation à l'endroit des contribuables sont prévues tous les jours de 10H à 12 H et de 14H à 16H.

#### d. VERS UN DEPLOIEMENT PROGRESSIF

Le nouveau portail de téléprocédures sera déployé en deux phases.

- La première phase, prévue courant avril, concernera prioritairement les contribuables relevant de la **DGE** et des **CIME**.

**T.:** +241 62 39 27 62    **E.:** [contact@dgi.ga](mailto:contact@dgi.ga)    Centre-ville  
**T.:** +241 62 39 27 48    **w.:** [www.dgi.ga](http://www.dgi.ga)    Libreville (Gabon)



AVEC **DIGITAX**,  
SIMPLIFIEZ-VOUS LA VIE !



- La seconde phase sera consacrée aux contribuables des Centres des Impôts des Petites Entreprises et des Particuliers (**CIPEP**) ;

#### e. NOUVELLES FONCTIONNALITES OFFERTES

- Télédéclarer et télépayer tous les impôts, droits et taxes sur l'ensemble du territoire national, sans besoin de se rendre dans un Centre des Impôts;
- Payer ses impôts par mobile money conformément aux plafonds légaux, USSD;
- Paiement multi-banques;
- Se faire immatriculer (personnes physiques en cas d'importation occasionnelle de biens);
- Obtenir sa situation fiscale ;
- Obtenir ses attestations (attestation de régularité fiscale, attestation de résidence fiscale etc.);
- Echanger avec l'Administration fiscale par messagerie instantanée ;
- Vérifier l'authenticité de tous les documents fiscaux depuis l'application, en scannant le QR CODE à partir de son téléphone ou sa tablette, empêchant toute tentative de falsification ;
- Possibilité de validation multi signatures des paiements;
- Possibilité de transmission des états financiers en ligne.

Une ergonomie modulable grâce à la technologie responsive, adaptable à tous les formats notamment ordinateurs, téléphones et tablettes.

**T.:** +241 62 39 27 62    **E.:** [contact@dgi.ga](mailto:contact@dgi.ga)    Centre-ville  
**T.:** +241 62 39 27 48    **w.:** [www.dgi.ga](http://www.dgi.ga)    Libreville (Gabon)



## Annexe 5 - Opération exonération fiscale Gabon

### IV- RECAPITULATIF DE LA CAMPAGNE DE RENOUVELLEMENT DES ATTESTATIONS D'EXONERATION OU DE DISPENSE

| NATURE DES RUBRIQUES                       | NOMBRE D'OPERATEURS ECONOMIQUES | OBSERVATIONS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------------------|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NOMBRE D'OPERATEURS ECONOMIQUES PROGRAMMES | 79                              | Les entreprises programmées pour le renouvellement des attestations d'exonération sont celles qui détenaient les attestations d'exonération ou de dispense antérieures à 2020.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| NOMBRE DE RENOUVELEMENT                    | 30                              | Sur 79 opérateurs économiques programmés, seuls 30 ont obtenu le renouvellement de leur attestation d'exonération, soit 38%. Ce qui représente un pourcentage peu significatif.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| NOMBRE DE SUSPENSION                       | 11                              | 11 opérateurs économiques ont été suspendus pour diverses raisons.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| NOMBRE DE SUPPRESSION                      | 34                              | 34 opérateurs économiques ont fait l'objet d'une suppression des avantages fiscaux concédés.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| NOMBRE DE REFUS RENOUVELEMENT              | 2                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>- La demande de renouvellement de l'attestation d'exonération du permis « métaux de base Malouga » N° G5-150 de la société ARMADA n'a pas été agréée. Motif du refus : le permis d'exploration N°G5-150 a expiré depuis le 10 juillet 2022.</li> <li>- La demande de renouvellement de l'attestation d'exonération de la société SOLIMAR n'a pas été agréée. Motif du refus : les activités de la société sont en veilleuses et l'essentiel des dites activités étaient exercées désormais par la société OWENDO MINERAL PORT.</li> </ul> |
| NOMBRE DE DOSSIERS EN COURS DE TRAITEMENT  | 2                               | Entreprises dont les dossiers de renouvellement ont été déposés un peu tard.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

ANNEXE 1 : Tableau des opérateurs économiques recensés pour la campagne de renouvellement des attestations d'exonération et de dispenses d'impôts

| SECTEUR PROJETS                                                               |                |                                                        |                        |                                           |                                                                                                                                |                                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------|----------------|--------------------------------------------------------|------------------------|-------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| AUTRES PROJETS                                                                |                |                                                        |                        |                                           |                                                                                                                                |                                                                                                                  |
|                                                                               | NIF            | RAISON SOCIALE                                         | AVANTAGE CONCEDE       | REFERENCE ANCIENNE                        | OBJET DE DELIVRANCE DE L'AVANTAGE                                                                                              | OBSERVATIONS                                                                                                     |
| 1                                                                             | ????????????   | AGEOS                                                  | EXONERATION DE TVA     | Exonération de TVA délivrée le 29/04/2019 | Planification Nationale de l'affectation des terres et surveillance forestière pour promouvoir les stratégies de développement | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                        |
| 2                                                                             | 993 688 A      | ONG CONSERVATION JUSTICE                               | EXONERATION TVA ET CSS | Exonération de TVA délivrée le 27/02/2019 | Renforcement de l'application de la loi sur la faune et la flore en Afrique Centrale                                           | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N°0124/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022 |
| 3                                                                             | 202205014683 R | PROGRAMME CAFI (EXECUTION DES ACTIVITES DU PNAT/SNORF) | EXONERATION TVA ET CSS | Exonération de TVA délivrée le 29/04/2019 | Planification Nationale de l'Affectation des Terres et Surveillance Forestière pour Promouvoir des Stratégies de Développement | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N°0163/MER/SG/DGI/DRS du 03 novembre 2022  |
| 4                                                                             | ????????       | PROJET CAF                                             | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 15/12/2014 | Projet de contrôle de l'aménagement forestier                                                                                  | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                        |
| 5                                                                             | ????????       | PNLT                                                   | EXONERATION TVA        | Exonération délivrée le 22/06/2019        | Programme de lutte contre le Sida, le paludisme et la tuberculose                                                              | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suspension de l'avantage                                         |
| 6                                                                             | ????????       | CONSEIL NATIONAL CLIMAT                                | EXONERATION TVA        | Exonération délivrée le 29/04/2019        | *****                                                                                                                          | dossier non déposé : attestation non renouvelée suspension de l'avantage                                         |
| 7                                                                             | ????????       | PROJET AFIP                                            | EXONERATION DE TVA     | Exonération délivrée le 22/05/2019        | Travaux de réhabilitation de l'hémicycle de l'Assemblée Nationale.                                                             | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                        |
| 8                                                                             | 089 263 Y      | AGENCE NATIONALE DES PARCS NATIONAUX                   | EXONERATION TVA ET CSS | Exonération de TVA délivrée le 26/06/2009 | Projet d'appui au renforcement des capacités pour la gestion des Parcs Nationaux et de la biodiversité                         | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N°0128/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022 |
| PROJET PIAEPAL ( Alimentation en eau potable et assainissement de Libreville) |                |                                                        |                        |                                           |                                                                                                                                |                                                                                                                  |



|                                                                                                                 |                |                                                       |                        |                                                |                                                                                        |                                                                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-------------------------------------------------------|------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9                                                                                                               | 202305003439 D | COORDINATION DU PROJET                                | EXONERATION TVA        | exonération de TVA délivrée le 29/04/2019      | Programme de développement du secteur en eau potable                                   | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N°0128/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022 |
| 10                                                                                                              | 773 805 A      | CFHEC                                                 | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 29/04/2019      | Programme de développement du secteur en eau potable                                   | dossier non déposé : attestation non renouvelée suspension de l'avantage                                         |
| PROJET RCEJPS( Formation professionnelle, technique et sanitaire/ Renforcement des capacités/ Actions Sociales) |                |                                                       |                        |                                                |                                                                                        |                                                                                                                  |
| 11                                                                                                              | 993 126 F      | CELLULE D'EXECUTION DU PROJET                         | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 25/04/2018      | Projet de renforcement des capacités pour l'employabilité des jeunes                   | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N°0161/MER/SG/DGI/DRS du 03 novembre 2022  |
| PROJET CAON-FED (Bassins versants)                                                                              |                |                                                       |                        |                                                |                                                                                        |                                                                                                                  |
| 12                                                                                                              | 040 225 N      | COORDINATION DU PROJET                                | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 02/09/2015      | Projet d'aménagement du bassin versant du Nzeng-Ayong                                  | Projet achevé et terminé: suppression de l'avantage                                                              |
| 13                                                                                                              | 040 225 N      | CONDURIL (BTP)                                        | EXONERATION TVA        |                                                | Projet d'aménagement du bassin versant du Nzeng-Ayong                                  | Projet achevé et terminé: suppression de l'avantage                                                              |
| PROJET PISE                                                                                                     |                |                                                       |                        |                                                |                                                                                        |                                                                                                                  |
| 14                                                                                                              | 994 119 X      | COORDINATION DU PROJET( cellule d'exécution du projet | EXONERATION TVA ET CSS | Exonération de TVA délivrée le 06/02/2018      | Programme d'investissement dans le secteur de l'éducation                              | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N°0130/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022 |
| 15                                                                                                              | 793 771 P      | CSCEC GABON BTP                                       | EXONERATION TVA ET CSS | *****                                          | Programme d'investissement dans le secteur de l'éducation                              | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                        |
| 16                                                                                                              |                | BCC                                                   | EXONERATION TVA ET CSS | *****                                          | BTP                                                                                    | Attestation du projet PISE                                                                                       |
| 17                                                                                                              | 742 865 F      | CRBC GABON LIMITED (BTP)                              | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 06 février 2018 | 2e projet: Construction de l'école publique de montallier                              | 2e projet: en cours d'exécution attestation du projet PISE                                                       |
| PROJET DE CONSTRUCTION ET D'EQUIPEMENT DES CENTRES DE FORMATION PROFESSIONNELLE                                 |                |                                                       |                        |                                                |                                                                                        |                                                                                                                  |
| 18                                                                                                              | 732 582 D      | AVIC INTERNATIONAL HOLDING CORPORATION                | Dispense de TVA        | Dispense de TVA délivrée le 29 octobre 2014    | Construction et équipement de trois centres de formation et de perfectionnement.       | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N°0046/MER/SG/DGI/DRS du 04 avril 2023     |
| PROJETS MOUNANA 200 (Logements sociaux)                                                                         |                |                                                       |                        |                                                |                                                                                        |                                                                                                                  |
| 19                                                                                                              | 791 780 T      | SOBEA GABON                                           | Dispense de TVA        | Exonération délivrée le 23/01/2019             | Travaux de construction des infrastructures de drainage des eaux et logements sociaux. | Attestation non renouvelée: projet achevé et livré: FIN du bénéfice de l'avantage                                |



|                      |           |                     |                 |                                          |                                                                          |                                                                                                                                |
|----------------------|-----------|---------------------|-----------------|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 20                   | 781 769 D | EBL BTP             | Dispense de TVA | Dispense de TVA délivrée le *****        | Projet MOUNANA 200 construction et assainissement VRD                    | Attestation non renouvelée: projet achevé et livré: FIN du bénéfice de l'avantage                                              |
| 21                   | 785 249 A | GEAI SARL (BTP)     | EXONERATION TVA | Exonération de TVA délivrée le *****     | Projet MOUNANA 200 construction logements sociaux                        | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                                      |
| 22                   | ?????     | SOGABE (BTP)        | Dispense de TVA | Dispense de TVA délivrée le *****        | Projet MOUNANA 200 construction logements sociaux                        | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                                      |
| 23                   | ????????  | SUD BETON GABON BTP | Dispense de TVA | Dispense de TVA délivrée le *****        | Projet MOUNANA 200 construction logements sociaux                        | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                                      |
| 24                   | ???????   | COMUF               | Dispense de TVA | Dispense de TVA délivrée le 30 mars 2016 | Projet MOUNANA 200 construction logements sociaux                        | Attestation non renouvelée: projet achevé et livré: FIN du bénéfice de l'avantage                                              |
| <b>SECTEUR FORET</b> |           |                     |                 |                                          |                                                                          |                                                                                                                                |
| 25                   | 754 661 W | GBNS                | Dispense de TVA | Dispense de TVA délivrée le 28/01/2019   | Transformation du bois au niveau de la 1ère, 2ème et 3ème transformation | Dossier déposé, en attente de complément d'informations (le contrat de cession d'actions est incomplet. Conclusion: suspension |

|                                              |           |                                          |                 |                                              |                                                                              |                                                                                                                 |
|----------------------------------------------|-----------|------------------------------------------|-----------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>SECTEUR SECURITE SOCIALE</b>              |           |                                          |                 |                                              |                                                                              |                                                                                                                 |
| 26                                           |           | CNAMGS                                   | EXONERATION TVA | Exonération de TVA délivrée le 28/07/2015    | Réalisation de son objet social                                              | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA N°0188/MER/SG/DG/DRS du 08 septembre 2022              |
| 27                                           | 090 363 R | CNSS                                     | EXONERATION TVA | Exonération de la TVA ET LA CSS 16/04/2013   | Accomplissement des missions relevant de l'objet social par la CNSS          | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N°0129/MER/SG/DG/DRS du 08 septembre 2022 |
| <b>SECTEUR AGRICULTURE ET AGRO INDUSTRIE</b> |           |                                          |                 |                                              |                                                                              |                                                                                                                 |
| 28                                           | 773 717 M | OLAM PALM GABON                          | EXONERATION TVA | Exonération de la TVA délivrée le 28/07/2011 | Projet de développement des plantations à huile                              | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA N°0158/MER/SG/DG/DRS du 03 septembre 2022              |
| 29                                           | 039 618 P | SOCIETE DE DEVELOPPEMENT AGRICOLE (SODA) | EXONERATION TVA | Exonération de la TVA délivrée le 14/10/2015 | Projet de développement agricole, d'élevage et de transformation de produits | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA N°0036/MER/SG/DG/DRS du 03 septembre 2022              |
| 30                                           | 778 171 M | OLAM RUBBER                              | EXONERATION TVA | Exonération de la TVA délivrée le 05/11/2012 | Projet de développement des plantations d'hévéa                              | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA N°0160/MER/SG/DG/DRS du 03 septembre 2022              |
| 31                                           | 790 512 V | SMAG                                     | DISPENSE TVA    | dispense de TVA délivrée 01/08/2017          | Activités de la SMAG                                                         | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA N°0159/MER/SG/DG/DRS du 03 novembre 2022               |



|                                 |           |                                                          |  |                     |                                                                                                   |                                                                                                                |                                                                                                                 |
|---------------------------------|-----------|----------------------------------------------------------|--|---------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 32                              | 070 843 U | AGRITC                                                   |  | EXONERATION TVA     | Exonération de TVA délivrée le 04/06/2013                                                         | Assistance technique et suivi d'installation des fermes agropastorales                                         | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                       |
| 33                              | 783 171 M | SIAT                                                     |  | EXONERATION TVA     | Exonération de TVA délivrée le 23/04/2014                                                         | Carburants et tous engrais agricoles et produits phytosanitaires                                               | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                       |
| 34                              | 41 456 M  | SOCIETE AGRICOLE INTEGREE DU GABON (SAGI)                |  | EXONERATION TVA     | Exonération de TVA délivrée le 08/08/2017                                                         | A completer                                                                                                    | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                       |
| 35                              | 042 001 B | COOMEG                                                   |  | EXONERATION TVA     | 25/07/2016                                                                                        | A completer                                                                                                    | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                       |
| SECTEUR PORTS ET AEROPORTUAIRES |           |                                                          |  |                     |                                                                                                   |                                                                                                                |                                                                                                                 |
| 36                              | 737 133 E | NEW OWENDO INTERNATIONAL PORT (NOIP) ANCIEN GSEZ PORT SA |  | DISPENSE TVA        | Attestation de dispense délivrée le 30/09/2015                                                    | Construction, développement et exploitation du port,                                                           | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA ET DE LA CSS N°0028/MER/SG/DGI/DRS du 17 février 2023  |
| 37                              | 738 165 U | OWENDO MINERAL PORT (OMP) ANCIEN GSEZ MINERAL PORT SA    |  | DISPENSE TVA ET CSS | * Dispense de TVA délivrée le 30 septembre 2015<br>* Exonération de la CSS délivrée le 19/01/2022 | Construction et l'exploitation d'un port minéralier à Owendo                                                   | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA ET DE LA CSS N°0027/MER/SG/DGI/DRS du 17 février 2023  |
| 38                              | 784 992 B | SOLIMAR                                                  |  | DISPENSE TVA        | * Dispense de TVA délivrée en 2015                                                                | Les opérations d'acconage, de consignation, de manutention, d'affrètement, de transit et de transport maritime | Demande d'attestation d'exonération de la TVA refusée                                                           |
| SECTEUR TRANSPORT FERROVIAIRE   |           |                                                          |  |                     |                                                                                                   |                                                                                                                |                                                                                                                 |
| 39                              | 784 960 E | SETRAG                                                   |  | DISPENSE TVA        | Dispense de TVA délivrée le 20/03/2016                                                            | Programme de réhabilitation de la voie ferrée                                                                  | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N°0189/MER/SG/DGI/DRS du 15 décembre 2022 |
| SECTEUR BTP ET GENIE CIVIL      |           |                                                          |  |                     |                                                                                                   |                                                                                                                |                                                                                                                 |
| 40                              | 073 805 C | CFHEC                                                    |  | DISPENSE TVA        | Dispense de TVA délivrée le 25/04/2016                                                            | CONSTRUCTION DE LA ROUTE LOUBOMO MOUGAGARA                                                                     | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                       |

|                                                     |           |                                                                |                              |                                                                                    |                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------|-----------|----------------------------------------------------------------|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 41                                                  | 790 977 W | COLAS                                                          | DISPENSE TVA                 | * Dispense de TVA délivrée le 17/12/2016<br>Dispense de TVA délivrée le 23/11/2018 | Travaux de réhabilitation et d'aménagement de la Route Nationale<br>Travaux de réalisation des travaux d'amélioration des conditions de circulation à Libreville | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                                                                                              |
| 42                                                  | 740 890 T | AFCONS OVERSEAS PROJECT GABON SARL                             | DISPENSE DE TVA              |                                                                                    | Construction d'un port minéralier                                                                                                                                | Projet achevé et livré fin de l'avantage: suppression                                                                                                                                  |
| 43                                                  | 788 881 U | SINOHYDRO                                                      | DISPENSE DE TVA              |                                                                                    | 6 PROJETS de réhabilitation et de construction des routes                                                                                                        | Projet achevé et livré fin de l'avantage: Suppression                                                                                                                                  |
| 44                                                  | 740 890 T | CHINA STATE CONSTRUCTION ENGINEERING CORPORATION GABON (CSCEC) | DISPENSE TVA                 | Dispense de TVA délivrée le 23/01/2019                                             | Construction du stade omnisport                                                                                                                                  | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                                                                                              |
| 45                                                  | ???????   | QUALITRAB                                                      | DISPENSE TVA                 | Dispense de TVA délivrée le 30/09/2015                                             | Expertises, contrôles bureaux d'études.                                                                                                                          | Dossier non déposé : attestation non renouvelée suspension de l'avantage                                                                                                               |
| 46                                                  | 778 736 H | CRBC                                                           | DISPENSE TVA                 | 06/02/2018                                                                         | 1 er projet: Conception et construction de la voie de contournement de l'aéroport                                                                                | 1er projet confié à l'entreprise AFCONS CONSTRUCTIONS donc fin du bénéfice de l'avantage. La route Port-gentil-Omboué/pont sur l'ogouou à Boué, projets achevés et livrés, suppression |
| SECTEUR INDUSTRIE DU CIMENT                         |           |                                                                |                              |                                                                                    |                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                        |
| 47                                                  | 778332T   | CIMAF                                                          | DISPENSE TVA<br>DISPENSE CSS | Dispense de TVA délivrée le 29/08/2014<br>21/03/2022                               | Construction d'une usine de broyage destinée à la fabrication du ciment à Libreville pour l'achat des biens et services nécessaires à son activité               | Construction de l'usine achevé. Fin de l'avantage pour l'exonération de la TVA                                                                                                         |
| SECTEUR STOCKAGE D'HYDROCARBURE ET D'HUILE DE PALME |           |                                                                |                              |                                                                                    |                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                        |
| 48                                                  | 743490 V  | MAHATHI INFRA GABON                                            | DISPENSE TVA                 |                                                                                    | Activités de Stockage d'hydrocarbure et d'huile de palme                                                                                                         | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                                                                                              |
| SECTEUR TOURISME                                    |           |                                                                |                              |                                                                                    |                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                        |
| 49                                                  | 774 793 R | ETOILE D'OR                                                    | DISPENSE TVA                 | Dispense de TVA délivrée le 19/02/2019                                             | Construction et équipement des complexes hôteliers                                                                                                               | Construction des hôtels sur six sites sont en arrêt: suppression de l'avantage.                                                                                                        |



|                                |                |                                      |                                    |                                                                            |                                                                                                                                                                   |                                                                                                                   |
|--------------------------------|----------------|--------------------------------------|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 50                             |                | GABON ADVENTURE                      | EXONERATION TVA                    | Dispense de TVA délivrée le 19/02/2019                                     | Importation , achat des équipements, les prestations et travaux exclusivement destinés à la construction et l'extension des locaux de la société GABON ADVENTURES | Détournement de l'objet de l'avantage: suppression                                                                |
| SECTEUR AMBASSADE ET ASSIMILES |                |                                      |                                    |                                                                            |                                                                                                                                                                   |                                                                                                                   |
| 51                             | 090 533 A      | REPRESENTATION DE LA BANQUE MONDIALE | DISPENSE TVA ET CSS                | Exonération de la TVA et de la CSS délivrée le 18/09/2018                  | Convention des Nations Unies                                                                                                                                      | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N° 0119/MER/SG/DGI/DRS du 06 septembre 2022 |
| 52                             | ????????       | BDEAC                                | EXONERATION TVA                    | Exonération de la TVA et de la CSS délivrée le 13/07/2017                  | Organisme communautaire                                                                                                                                           | dossier non déposé : attestation non renouvelée suspension de l'avantage                                          |
| 53                             | 090 023 T      | BEAC                                 | EXONERATION TVA                    | Exonération de la TVA et de la CSS délivrée le 04/09/2017                  | Organisme communautaire                                                                                                                                           | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N° *****/MER/SG/DGI/DRS du *****/2022       |
| 54                             | 202205015279 A | ELEMENTS FRANCAIS AU GABON           | EXONERATION TVA ET CSS             | Exonération de la TVA et de la CSS délivrée le 14/07/2014 et le 26/12/2017 | Coopération militaire                                                                                                                                             | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N° 0170/MER/SG/DGI/DRS du 21 novembre 2022  |
| 55                             | 099 796 C      | REPRESENTANT FMI AU GABON            | DISPENSE TVA ET CSS                | 09/03/2018                                                                 | Convention des Nations Unies                                                                                                                                      | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N° 0151/MER/SG/DGI/DRS du 31 octobre 2022   |
| 56                             | 090 369 A      | ASECNA                               | EXONERATION TVA et CSS             | Exonération de TVA délivrée le 28/10/2019                                  | Contrôle de la navigation aérienne                                                                                                                                | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N° 0126/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022 |
| 57                             | 994 108 F      | FONDATION MAARIF DE TURQUIE          | Exonération de la TVA et de la CSS | Exonération de TVA délivrée le 27/08/2018                                  | Importation des biens, achat des fournitures et équipements, prestations et travaux exclusivement destinés à la fondation                                         | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N° 0015/MER/SG/DGI/DRS du 31 janvier 2023   |
| ZES DE PORT-GENTIL             |                |                                      |                                    |                                                                            |                                                                                                                                                                   |                                                                                                                   |
| 58                             | 074 810 U      | GABON FERTILIZER COMPANY GSEZ        | Attestation de dispense de TVA     | Dispense de TVA délivrée le 03/09/2012                                     | Projet de création d'une Zone Economique Spéciale de POG                                                                                                          | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N° 0015/MER/SG/DGI/DRS du 31 janvier 2023   |
| DIVERS                         |                |                                      |                                    |                                                                            |                                                                                                                                                                   |                                                                                                                   |

|                 |           |                                                             |              |                                         |                                                                                                   |                                                                                                                  |
|-----------------|-----------|-------------------------------------------------------------|--------------|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 59              | 994133 E  | PROJET DE REHABILITATION DU PALAIS DE L'ASSEMBLEE NATIONALE | DISPENSE TVA | 22/05/2019                              | Projet de réhabilitation du palais de l'Assemblée Nationale et de reconstruction de son hémicycle | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                        |
| SECTEUR PETROLE |           |                                                             |              |                                         |                                                                                                   |                                                                                                                  |
| 60              | 770 458 R | ENI GABON                                                   | DISPENSE TVA | Dispense de TVA délivrée le 11/09/2019  | CEPP Nyomie Deep1 ST1 du permis D4 N°G4-229                                                       | Demande de renouvellement de l'attestation d'exonération refusée                                                 |
| 61              | 786 131 E | OIL INDIA                                                   | DISPENSE TVA | Dispense de TVA délivrée le 12/10/2007  | Exploration pétrolière                                                                            | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N° 0153/MER/SG/DGI/DRS du 31 octobre 2022. |
| 62              | ??????    | IMPACT OIL ET GAS                                           | DISPENSE TVA | Dispense de TVA délivrée le 23 /01/2019 | CEPP permis NKONDGE N°G4 249                                                                      | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                        |
| 63              | ??????    | PC GABON UPSTREAM                                           | DISPENSE TVA | Dispense de TVA délivrée le 03 /06/2019 | CEPP Permis LIKUALE N°G4 - 248                                                                    | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                        |
| 64              | ????????  | SGG PETROLEUM                                               | DISPENSE TVA | Dispense de TVA délivrée le 13 /12/2019 | Exploration pétrolière Permis DINONGA ORUNDU                                                      | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                        |



|               |           |                              |                        |                                                         |                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                          |
|---------------|-----------|------------------------------|------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 65            | 772 334 X | SGG PETROLEUM SERVICE        | DISPENSE TVA           | Dispense de TVA délivrée le 10/7/2019                   | CEPP SHAIHI II du permis N°64245                                                            | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                                                                                                                                                |
| 66            | 749 011 C | CNOOC AFRICA HOLDING         | DISPENSE TVA           | Dispense de TVA délivrée le 29/06/2022 ( RENOUVELLABLE) | Opérations du secteur pétrolier                                                             | Dossier déposé en cours de traitement.                                                                                                                                                                                                   |
| 67            | 073 147 Z | SHELL OFFSHORE CENTRAL GABON | DISPENSE TVA           | Dispense de TVA délivrée le 26/02/2019                  | CEPP Permis BCD10 N°G4-225                                                                  | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                                                                                                                                                |
| 68            |           | STREAM OIL OWALI             | DISPENSE TVA           | Dispense de TVA délivrée le 14/08/2009                  |                                                                                             | dossier non déposé : attestation non renouvelée suppression de l'avantage                                                                                                                                                                |
| SECTEUR MINES |           |                              |                        |                                                         |                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                          |
| 69            | 073 345 M | ARMADA                       | EXONERATION TVA ET CSS | Exonération de TVA délivrée le 02/04/2013               | Permis " métaux de base et Arsenic Nyanga BlocB et Métaux de base et Arsenic Nyanga Bloc C" | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS N° 0127/MER/SG/DGI/DRS du 31 octobre 2022.                                                                                                                         |
| 70            | 772 521 Y | AZINGO                       | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 03/04/2018               | Permis N°G2-512 dénommé FER MINVOUL                                                         | Dossier non déposé: attestation non renouvelée suspension.                                                                                                                                                                               |
| 71            | 779 237 T | REMINAC GABON                | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 18/05/2017               | Permis N°G9-537 dénommé FER BANIKA                                                          | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA N° 0014/MER/SG/DGI/DRS du 31 janvier 2023, du permis N° G2-537 dénommé "Fer Baniaka" et N° 0013/MER/SG/DGI/DRS du 31 janvier 2023 du permis N° G7-535 dénommé " Fer Manfoungui" |
| 72            | 771 891 Y | KIMIN GABON                  | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 03/04/2018               | Permis N°G2-511 dénommé FER BAKOUMBA                                                        | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA N° 0200/MER/SG/DGI/DRS du 16 décembre 2022..                                                                                                                                    |
| 73            | 786 656 X | MANAGEM GABON S.A            | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 31/07/2013               | Permis N°G4 - 254 : substance Etéke 2                                                       | Dossier non déposé: attestation non renouvelée suppression.                                                                                                                                                                              |
| 74            | 736 957 R | MAYUMBA POTASSE              | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 13/07/2017               | Permis N° G5-595 dénommé Potasse et sels connexes mayumba                                   | Dossier déposé: attestation en cours d'examen pour traitement.                                                                                                                                                                           |
| 75            |           | NOBLE ENERGY                 | EXONERATION TVA        | Exonération de TVA délivrée le 29/01/2016               | Permis DOUKOU -DAK 247                                                                      | Dossier déposé: attestation en cours d'examen pour traitement.                                                                                                                                                                           |

|                    |           |                              |                           |                                                     |                                                                                                     |                                                                                                                            |
|--------------------|-----------|------------------------------|---------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 76                 | 032 999 C | NOUVELLE GABON MINING        | EXONERATION TVA ET<br>CSS | Exonération délivrée le<br>27/03/2019 et 22/09/2020 | Permis Manganèse N°G2-567 Permis<br>d'exploitation et de transformation du<br>manganèse N° G2 - 584 | Attestation de renouvellement de<br>l'exonération de la TVA et de la CSS<br>N° 0200/MER/SG/DGI/DRS du 16<br>décembre 2022. |
| 77                 | 038 389 R | SELECT EXPLORATION           | EXONERATION TVA ET<br>CSS | Exonération de TVA<br>délivrée le 18/05/2017        | Permis N°G4-569 dénommé métaux<br>de base précieux                                                  | Attestation de renouvellement de<br>l'exonération de la TVA et de la CSS<br>N° 0154/MER/SG/DGI/DRS du 31<br>octobre 2022.  |
| 78                 | 779 575 R | SOCIETE EQUATORIAL DES MINES | EXONERATION TVA           | Exonération de TVA<br>délivrée le 13/12/2019        | Activités de recherche, d'exploitation<br>et de développement des titres<br>miniers                 | Dossier non déposé : attestation<br>non renouvelée suppression de<br>l'avantage                                            |
| SECTEUR IMMOBILIER |           |                              |                           |                                                     |                                                                                                     |                                                                                                                            |
| 79                 | 90180 R   | SNI                          | EXONERATION TVA           |                                                     | Programme de construction de 3808<br>logements                                                      | Dossier non déposé. En attente de<br>la finalisation du contrôle des<br>contreparties. Suspension de<br>l'avantage         |



**OPERATEURS ECONOMIQUES BENEFICIAIRES**  
**DES ATTESTATIONS DE RENOUVELLEMENT**

| N°                                                                                                                           | NIF       | RAISON SOCIALE                | OBSERVATIONS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>SECTEUR MINES</b>                                                                                                         |           |                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 1                                                                                                                            | 732 999 C | NOUVELLE GABON MINING         | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0207/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022 pour le Permis de recherche n° G2-567 dénommé « Manganèse Franceville ».<br><i>Fin de l'avantage : mars 2038.</i>                                                                                                                                                                                    |
| 2                                                                                                                            | 738 389 E | SELECT EXPLORATIONS GABON SA  | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0154/MER/SG/DGI/DRS du 31 octobre 2022.<br><i>Fin de l'avantage : 30 novembre 2024.</i>                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 3                                                                                                                            | 773 345 Z | ARMADA EXPLORATION GABON SARL | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0127/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022 pour le Permis de recherche n° G5-555 dénommé Mayombe.<br><i>Fin de l'avantage : 14 février 2025.</i>                                                                                                                                                                                                |
| 4                                                                                                                            | 771 891 Y | KIMIN GABON SA                | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0200/MER/SG/DGI/DRS du 16 décembre 2022 pour le Permis de recherche n° G2-511 dénommé « fer Bakoumba ».<br><i>Fin de l'avantage : 21 juin 2028.</i>                                                                                                                                                                                                        |
| 5                                                                                                                            | 779 237 T | REMINAC GABON SA              | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0013/MER/SG/DGI/DRS du 13 janvier 2023 pour le Permis de recherche n° G7-535 dénommé « fer Manfoungui ».<br><i>Fin de l'avantage : 09 mars 2024.</i><br>Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0014/MER/SG/DGI/DRS du 31 janvier 2023 pour le permis n° G2-537 dénommé « Fer Baniaka ».<br><i>Fin de l'avantage : 07 juillet 2028</i> |
| <b>SECTEUR DES HYDROCARBURES</b>                                                                                             |           |                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 6                                                                                                                            | 786 131 E | OIL INDIA LIMITED             | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0153/MER/SG/DGI/DRS du 31 octobre 2022 pour le Permis SHAKTHI N° G4-245 du 16 janvier 2014.<br><i>Fin de l'avantage : 16 janvier 2023.</i>                                                                                                                                                                                                    |
| <b>PROJETS</b>                                                                                                               |           |                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>PROJET RCEJPS</b><br>(Formations professionnelle, technique et sanitaire/Renforcement des capacités/<br>Actions sociales) |           |                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 7                                                                                                                            | 993 126 F | CELLULE D'EXECUTION DU PROJET | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0161/MER/SG/DGI/DRS du 03 novembre 2022.<br><i>Fin de l'avantage : 31 décembre 2024.</i>                                                                                                                                                                                                                                                      |

|                                                                                                                                                                                                               |                |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 8                                                                                                                                                                                                             | 732 582 D      | AVIC<br>INTERNATIONAL HOLDING<br>CORPORATION (contrat pour la construction et l'équipement de trois centres de formation et de perfectionnement professionnel au Gabon) | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0046/MER/SG/DGI/DRS du 04 avril 2023.<br><b>Infrastructures des trois centres pour une période de garantie de (1) an</b><br><b>Fin de l'avantage du centre de N'KOK et de MVENGUE : 08 juillet 2023-</b><br><b>Fin de l'avantage pour le centre de TCHENGUE : 28 février 2024.</b><br><b>Équipements des trois centres pour une période de garantie de (2) ans</b><br><b>Fins des avantages :</b><br><b>Pour le centre de N'KOK : 30 avril 2023</b><br><b>Pour le centre de MVENGUE : 1<sup>ER</sup> février 2024.</b><br><b>Pour le centre de TCHENGUE : 28 février 2025.</b> |
| <b>PROJET PISE (Soutien au secteur de l'Education)</b>                                                                                                                                                        |                |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 9                                                                                                                                                                                                             | 994 119 X      | COORDINATION DU PROJET                                                                                                                                                  | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0130/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : 31 décembre 2024</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>PROJET PIAEPAL</b><br>(Programme de Développement du secteur de l'eau et de l'assainissement au Gabon-premier sous programme intégré pour l'alimentation en eau potable et l'assainissement de Libreville) |                |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 10                                                                                                                                                                                                            | 202305003439   | COORDINATION DU PROJET                                                                                                                                                  | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0053/MER/SG/DGI/DRS du 13 avril 2023.<br><b>Fin de l'avantage : 30 novembre 2023</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>AUTRES PROJETS</b>                                                                                                                                                                                         |                |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 11                                                                                                                                                                                                            | 202205014683 R | PROGRAMME CAFI (exécution des activités du PNAT/SNORNF)                                                                                                                 | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0163/MER/SG/DGI/DRS du 03 novembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : 31 décembre 2024</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 12                                                                                                                                                                                                            | 089 263 Y      | ANPN                                                                                                                                                                    | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 128/MER/SG/DGI/DRS Du 08 septembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : jusqu'à expiration du projet</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 13                                                                                                                                                                                                            | 993 688 A      | ONG CONSERVATION JUSTICE                                                                                                                                                | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0124/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : Avril 2024.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>SECTEUR ORGANISMES INTERNATIONAUX ET ASSIMILES</b>                                                                                                                                                         |                |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 14                                                                                                                                                                                                            | 090 533 A      | REPRESENTATION DE LA BANQUE MONDIALE                                                                                                                                    | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0119/MER/SG/DGI/DRS du 06 septembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : indéterminée</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 15                                                                                                                                                                                                            | 090 023 T      | BEAC                                                                                                                                                                    | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n°0096/MER/SG/DGI/DRS du 12 juillet 2022.<br><b>Fin de l'avantage : indéterminée</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 16                                                                                                                                                                                                            |                | BDEAC                                                                                                                                                                   | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0151/MER/SG/DGI/DRS du 31 octobre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : indéterminée</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 17                                                                                                                                                                                                            | 099 796 C      | REPRESENTATION DU FMI AU GABON                                                                                                                                          | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0151/MER/SG/DGI/DRS du 31 octobre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : indéterminée</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |



|                                              |              |                                                       |                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------|--------------|-------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 18                                           | 090 369 A    | ASECNA                                                | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0126/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : indéterminée</b>    |
| 19                                           | 202205015279 | ELEMENTS FRANCAIS AU GABON.                           | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0170/MER/SG/DGI/DRS du 21 novembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : indéterminée</b>     |
| 20                                           | 994 108 F    | LA FONDATION MAARIF DE TURQUIE AU GABON               | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0015/MER/SG/DGI/DRS du 31 Janvier 2023.<br><b>Fin de l'avantage : indéterminée</b>      |
| <b>SECTEUR AGRICULTURE ET AGRO INDUSTRIE</b> |              |                                                       |                                                                                                                                                                  |
| 21                                           | 773 717 M    | OLAM PALM GABON SA                                    | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0158/MER/SG/DGI/DRS du 03 novembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : jusqu'à expiration du projet.</b> |
| 22                                           | 778 191 R    | OLAM RUBBER                                           | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0160/MER/SG/DGI/DRS du 03 novembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : jusqu'à expiration du projet.</b> |
| 23                                           | 790 512 V    | SMAG                                                  | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0159/MER/SG/DGI/DRS du 03 novembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : jusqu'à expiration du projet</b>  |
| 24                                           | 039 618 P    | SOCIETE DE DEVELOPPEMENT AGRICOLE (SODA)              | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 00036/MER/SG/DGI/DRS du 03 mars 2023.<br><b>Fin de l'avantage : jusqu'à expiration du projet</b>     |
| 25                                           | *****        | GABON FERTILIZER COMPANY S.A (GFC)                    | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0043MER/SG/DGI/DRS du 04 avril 2023.<br><b>Fin de l'avantage : jusqu'au 18 janvier 2044.</b>         |
| <b>SECTEUR SECURITE SOCIALE</b>              |              |                                                       |                                                                                                                                                                  |
| 26                                           | 090363 R     | CNSS                                                  | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0129/MER/SG/DGI/DRS du 08 septembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : indéterminée</b>    |
| 27                                           | 088 902 Y    | CNAMGS                                                | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0188/MER/SG/DGI/DRS du 15 décembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : indéterminée</b>                  |
| <b>SECTEUR PORTS ET AEROPORTUAIRE</b>        |              |                                                       |                                                                                                                                                                  |
| 28                                           | 738 165 U    | OWENDO MINERAL PORT (OMP ANCIEN GSEZ MINERAL PORT)    | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0027/MER/SG/DGI/DRS du 17 février 2023 2023.<br><b>Fin de l'avantage : 03 décembre 2039</b>          |
| 29                                           | 088 902 Y    | NEW OWENDO INTERNATIONAL PORT NOIP (ancien GSEZ PORT) | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA n° 0028/MER/SG/DGI/DRS du 17 février 2023 2023.<br><b>Fin de l'avantage : 03 décembre 2039</b>          |
| <b>SECTEUR TRANSPORT</b>                     |              |                                                       |                                                                                                                                                                  |
| 30                                           | 784 960 E    | SETRAG                                                | Attestation de renouvellement de l'exonération de la TVA et de la CSS n° 0189/MER/SG/DGI/DRS du 15 décembre 2022.<br><b>Fin de l'avantage : décembre 2024.</b>   |

**OPERATEURS ECONOMIQUES DONT LES ATTESTATIONS  
D'EXONERATION ET DE DISPENSE SONT SUSPENDUS**

| N°                              | NIF       | RAISON SOCIALE                        | OBSERVATIONS                                                                                                    |
|---------------------------------|-----------|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>SECTEUR MINES</b>            |           |                                       |                                                                                                                 |
| 1                               | 772 521 Y | AZINGO GABON SA                       | Dossier non déposé                                                                                              |
| <b>SECTEUR PETROLE</b>          |           |                                       |                                                                                                                 |
| 2                               | 479011 C  | CNOOC AFRICA HOLDING LTD              | Dossier déposé.<br>En attente de complément d'information                                                       |
| <b>PROJETS</b>                  |           |                                       |                                                                                                                 |
| 3                               | ????      | PROJET CAF                            | Dossier non déposé                                                                                              |
| 4                               | ????      | CONSEIL NATIONAL CLIMAT               | Dossier non déposé                                                                                              |
| 5                               | ?????     | PROJET AFIP                           | Dossier non déposé                                                                                              |
| 6                               | ?????     | AGEOS                                 | Dossier non déposé                                                                                              |
| <b>SECTEUR TOURISME</b>         |           |                                       |                                                                                                                 |
| 7                               | 774 555 T | LA BAIE DES TORTUES LUTH              | Dossier non déposé                                                                                              |
| <b>SECTEUR IMMOBILIER</b>       |           |                                       |                                                                                                                 |
| 8                               | 90 180 R  | SNI (Immobilier et logements sociaux) | Dossier non déposé                                                                                              |
| <b>SECTEUR AGRICULTURE</b>      |           |                                       |                                                                                                                 |
| 9                               | 738 899 V | SOTRADER                              | Dossier non déposé                                                                                              |
| <b>SECTEUR PORT ET AEROPORT</b> |           |                                       |                                                                                                                 |
| 10                              | 479 011 C | SOLIMAR                               | Dossier déposé.<br>En attente du contrôle des<br>contreparties.                                                 |
| <b>SECTEUR FORET</b>            |           |                                       |                                                                                                                 |
| 11                              | 745 661 W | GBNS                                  | Dossier déposé.<br>En attente de complément d'information<br>(le contrat de cession d'actions est<br>incomplet) |



**OPERATEURS ECONOMIQUES DONT LES ATTESTATIONS  
D'EXONERATION ET DE DISPENSE SONT SUPRIMEES**

| N°                                                     | NIF       | RAISON SOCIALE                                          | OBSERVATIONS                                                                                                                                                               |
|--------------------------------------------------------|-----------|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>SECTEUR MINES</b>                                   |           |                                                         |                                                                                                                                                                            |
| 1                                                      |           | NOBLE ENERGY                                            | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| 2                                                      | 779 575 K | SOCIETE EQUATORIALE<br>DES MINES (SEM)                  | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| 3                                                      | 786 656 X | MANAGEM GABON SA                                        | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| <b>PROJETS</b>                                         |           |                                                         |                                                                                                                                                                            |
| <b>PROJET MOUNANA 200</b> (Logements sociaux)          |           |                                                         |                                                                                                                                                                            |
| 4                                                      |           | COMUF                                                   | Projet achevé et livré.                                                                                                                                                    |
| 5                                                      | 791 780 T | SOBEA GABON (BTP)                                       | Projet achevé et livré.                                                                                                                                                    |
| 6                                                      | 781 769 D | EBL BTP (BTP)                                           | Projet achevé et livré.                                                                                                                                                    |
| 7                                                      | 785 249 A | GEAI SARL (BTP)                                         | Projet achevé et livré.                                                                                                                                                    |
| 8                                                      | ???       | SOGABE (BTP)                                            | Projet achevé et livré.                                                                                                                                                    |
| 9                                                      | ???       | SUD BETON GABON (BTP)                                   | Projet achevé et livré.                                                                                                                                                    |
| <b>PROJET PISE</b> (Soutien au secteur de l'Education) |           |                                                         |                                                                                                                                                                            |
| 10                                                     | 773 805 A | CFHEC GABON (BTP)                                       | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| 11                                                     | 793 771 P | CSCEC GABON (BTP)                                       | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| <b>PROJET CAON FED</b> (Bassins versants)              |           |                                                         |                                                                                                                                                                            |
| 12                                                     | ???       | COORDINATION DU PROJET                                  | Projet achevé et terminé                                                                                                                                                   |
| 13                                                     | 040 225 N | CONDURIL (BTP)                                          | Projet achevé et terminé                                                                                                                                                   |
| <b>AUTRES PROJETS</b>                                  |           |                                                         |                                                                                                                                                                            |
| 14                                                     | ???????   | PROJET DE<br>REHABILITATION DE<br>L'ASSEMBLEE NATIONALE | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| <b>SECTEUR BTP ET GENIE CIVIL</b>                      |           |                                                         |                                                                                                                                                                            |
| 15                                                     | 790 977 W | COLAS GABON                                             | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| 16                                                     | 773 805 A | CFHEC GABON                                             | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| 17                                                     | 742 865 F | CRBC GABON LIMITED                                      | Voie de contournement de l'aéroport de Libreville. Projet confié à une autre entreprise.<br>Route Port-Gentil-omboué/ Pont sur l'Ogooué à Boué. Projets achevés et livrés. |
| 18                                                     | 740 890 T | AFCONS OVERSEAS<br>PROJECT GABON SARL                   | Construction d'un port minéralier: projet achevé et livré.                                                                                                                 |
| 19                                                     | 788 881 U | SINOHYDRO                                               | Les six (6) projets de rehabilitation et de construction des routes achevés et livrés                                                                                      |
| 20                                                     | 733 663 D | BCC                                                     | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| 21                                                     | 741 612 G | QUALITRAB (Expertises<br>Contrôles Bureaux d'Etudes)    | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |
| <b>SECTEUR AGRICULTURE ET AGRO INDUSTRIE</b>           |           |                                                         |                                                                                                                                                                            |
| 22                                                     | 783 171 M | SIAT GABON SA                                           | Dossier non déposé                                                                                                                                                         |



|                                                            |           |                                           |                                                                                 |
|------------------------------------------------------------|-----------|-------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 23                                                         | 041 456 M | SOCIETE AGRICOLE INTEGREE DU GABON (SAIG) | Dossier non déposé                                                              |
| 24                                                         | 070 843 U | AGRITEC                                   | Dossier non déposé                                                              |
| 25                                                         | 042 001 B | COOMEG                                    | Dossier non déposé                                                              |
| 26                                                         |           | SAIG                                      | Dossier non déposé                                                              |
| 27                                                         | ?????     | LES FERMES DE L'ESTERIAS                  | Dossier non déposé                                                              |
| <b>SECTEUR STOCKAGE D'HYDROCARBURE ET D'HUILE DE PALME</b> |           |                                           |                                                                                 |
| 28                                                         | 743 490 V | MAHATHI INFRA GABON                       | Dossier non déposé                                                              |
| <b>SECTEUR INDUSTRIE DU CIMENT</b>                         |           |                                           |                                                                                 |
| 29                                                         | 7780332 T | CIMAF                                     | Construction de l'usine achevée Fin de l'avantage pour l'exonération de la TVA. |
| <b>SECTEUR PETROLE</b>                                     |           |                                           |                                                                                 |
| 30                                                         | ?????     | PC GABON UPSTREAM                         | Dossier non déposé                                                              |
| 31                                                         |           | ENI GABON                                 | Dossier non déposé                                                              |
| 32                                                         | ?????     | SGG PETROLEUM                             | Dossier non déposé                                                              |
| 33                                                         | 772 334 X | SGG PETROLEUM SERVICE                     | Dossier non déposé                                                              |
| 34                                                         | ???????   | IMPACT OIL AND GAS                        | Dossier non déposé                                                              |
| 35                                                         | 073 147 Z | SHELL OFFSHORE CENTRAL GABON              | Dossier non déposé                                                              |
| 36                                                         |           | STREAM OIL OWALI                          | Dossier non déposé                                                              |
| <b>SECTEUR TOURISME</b>                                    |           |                                           |                                                                                 |
| 37                                                         | 046 187 G | GABON ADVENTURES                          | Détournement de l'objet de l'avantage                                           |
| 38                                                         | 774 793 K | GROUPE ETPOILE D'OR                       | Construction des hôtels : cinq (5) sites sur six (6) sont en arrêt.             |
| <b>SECTEUR PORT ET AEROPORTUAIRE</b>                       |           |                                           |                                                                                 |
| 39                                                         | 784 992 B | SOLIMAR                                   |                                                                                 |

**OPERATEURS ECONOMIQUES DONT LES  
DOSSIERS SONT EN COURS DE TRAITEMENT**

| N°                      | NIF       | RAISON SOCIALE  | OBSERVATIONS                                                                                                                                                      |
|-------------------------|-----------|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>SECTEUR MINES</b>    |           |                 |                                                                                                                                                                   |
| 1                       | 736 957 R | MAYUMBA POTASSE | Dossier déposé après les délais requis par l'administration en cours d'examen. pour traitement.                                                                   |
| <b>SECTEUR TOURISME</b> |           |                 |                                                                                                                                                                   |
| 2                       |           | ETOILE D'OR     | Dossier déposé après les délais requis par l'administration en cours d'examen pour traitement : concerne le Projet de construction du complexe hôtelier Angondje. |



## Annexe 6 - Impôt Synthétique Libératoire Gabon

Les tarifs de l'ISL sont déterminés selon la nature de l'activité conformément au tableau ci-après :

| Activités                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | LBV, POG, FCV                          | Autres communes                        | Départements                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|----------------------------------------|----------------------------------------|
| Acheteur de cacao, sans établissement fixe (patente établie par commune ou par département).                                                                                                                                                                                                                                          | 132.000                                | 132.000                                | 132.000                                |
| Acheteur de produits du cru, sans établissement fixe (patente établie par commune ou par département).                                                                                                                                                                                                                                | 132.000                                | 132.000                                | 132.000                                |
| Affaires (Agent d')<br>- Employant plus d'une personne<br>- Employant une personne<br>- Travaillant seul                                                                                                                                                                                                                              | 297.000<br>231.000<br>203.500          | 297.000<br>231.000<br>203.500          | 297.000<br>231.000<br>176.000          |
| Appareils à jeux (location de).                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 231.000                                | 231.000                                | 231.000                                |
| Appareils électroniques et accessoires (vente de)<br>- importation<br>- n'important pas                                                                                                                                                                                                                                               | 500.000<br>250.000                     | 250.000<br>150.000                     | 165.000<br>100.000                     |
| Artisan (charpentier, couvreur, écailliste, voirier, maçon, menuisier, peintre en bâtiment, plombier, teinturier, etc.)<br>- employant 1 à 5 personnes<br>- travaillant seul<br>Celui qui emploie moins de 6 personnes est classés comme artisan. Au-dessus de cinq personnes, voir entrepreneur de travaux ou exploitant un atelier. | 137.500<br>88.000                      | 137.500<br>88.000                      | 126.500<br>82.500                      |
| Atelier (exploitant un).                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 203.500                                | 203.500                                | 176.000                                |
| Atelier mécanographique                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 297.000                                | 297.000                                | 297.000                                |
| Bétail (marchand de)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 300.000                                | 270.000                                | 200.000                                |
| Bijoutier - horloger :<br>- vendant des objets importés par lui<br>- vendant des objets non fabriqués par lui et n'important pas<br>- vendant des objets fabriqués par lui et n'important pas                                                                                                                                         | 370.000<br>203.500<br>137.500          | 330.000<br>203.500<br>137.500          | 250.000<br>176.000<br>126.500          |
| Blanchisseur, pressing et laverie automatique                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 250.000                                | 180.000                                | 100.000                                |
| Bois de chauffe ou de chauffage (marchand de)<br>- vendant à des clients autres que les bateaux de passage<br>- ne vendant qu'à des bateaux de passage<br>- vendant au petit détail                                                                                                                                                   | 88.000<br>48.400<br>38.500             | 88.000<br>48.400<br>38.500             | 82.500<br>41.800<br>35.200             |
| Boissons locales (fabricant de)                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 38.500                                 | 38.500                                 | 35.200                                 |
| Boucher / charcutier<br>- importateur ayant boutique ou installation fixe dans un centre<br>- ayant boutique ou installation fixe dans un centre et n'important pas<br>- vendant dans un centre sans boutique ni installation fixe<br>- vendant hors d'un centre sans boutique ni installation fixe                                   | 297.000<br>203.500<br>88.000<br>38.500 | 297.000<br>203.500<br>88.000<br>38.500 | 297.000<br>176.000<br>82.500<br>35.200 |
| Boulangier :<br>- employant des moyens mécaniques<br>- sans moyens mécaniques employant 5 personnes<br>- sans moyens mécaniques employant - de 5 personnes                                                                                                                                                                            | 187.000<br>137.500<br>48.400           | 187.000<br>137.500<br>48.400           | 187.000<br>126.500<br>41.800           |
| Briqueterie                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 370.000                                | 300.000                                | 210.000                                |
| Brocanteur<br>- important<br>- n'important                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 370.000<br>300.000                     | 330.000<br>270.000                     | 250.000<br>210.000                     |
| Café, titulaire d'une licence de 1 <sup>ère</sup> classe :<br>- faisant dancing<br>- ne faisant pas dancing                                                                                                                                                                                                                           | 781.000<br>231.000                     | 473.000<br>143.000                     | 324.500<br>126.500                     |

| Activités                                                                         | LBV, POG,<br>FCV | Autres<br>communes | Dépar-<br>tements |
|-----------------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|
| Café-restaurant, titulaire d'une licence de 1 <sup>ère</sup> classe               |                  |                    |                   |
| - faisant dancing                                                                 | 836.000          | 528.000            | 379.500           |
| - ne faisant pas dancing                                                          | 330.000          | 231.000            | 203.500           |
| Café-restaurant, non titulaire d'une licence de 1 <sup>ère</sup> classe           | 330.000          | 200.000            | 150.000           |
| Café-restaurant, bar titulaire d'une licence de 3 <sup>e</sup> classe             |                  |                    |                   |
| - faisant dancing                                                                 | 588.000          | 380.000            | 300.000           |
| - ne faisant pas dancing                                                          | 335.200          | 247.500            | 225.500           |
| Cassettes pré-enregistrées (Location de)                                          | 187.000          | 187.000            | 187.000           |
| Charbon de bois au petit détail (marchand de)                                     | 60.000           | 40.000             | 30.000            |
| Coiffeur ambulant                                                                 | 38.500           | 38.500             | 35.000            |
| Coiffeur pour dame (avec importation et vente de produit et accessoire de beauté) | 370.000          | 330.000            | 250.000           |
| Coiffeur pour hommes                                                              | 100.000          | 90.000             | 70.000            |
| Colis familiaux (expéditeur de)                                                   | 137.500          | 137.500            | 126.500           |
| Commerçant au détail                                                              |                  |                    |                   |
| - en vrac et ambulant                                                             | 170.000          | 150.000            | 120.000           |
| - épicerie                                                                        | 181.500          | 154.000            | 148.500           |
| - épicerie avec boucherie                                                         | 200.000          | 175.000            | 140.000           |
| - épicerie avec boucherie et licence de 4 <sup>e</sup> classe                     | 220.000          | 190.000            | 150.000           |
| - prêt à porter (n'important pas)                                                 | 220.000          | 180.000            | 150.000           |
| - prêt à porter (avec importation)                                                | 350.000          | 270.000            | 210.000           |
| - produit de beauté                                                               | 300.000          | 180.000            | 150.000           |
| - produit de beauté (avec importation)                                            | 350.000          | 270.000            | 210.000           |
| - accessoires mobiles et électroniques                                            | 350.000          | 270.000            | 210.000           |
| Commerçant au détail de poissons                                                  | 137.500          | 137.500            | 126.500           |
| Commerçant au petit détail (en vrac et ambulant)                                  |                  |                    |                   |
| - dont le stock est compris entre 100.000 et 500.000 F                            | 100.000          | 90.000             | 60.000            |
| - dont le stock est inférieur à 100.000 F                                         | 50.000           | 40.000             | 20.000            |
| - vendant des boissons alcoolisées                                                | 50.000           | 40.000             | 20.000            |
| Commerçant regrattier                                                             | 50.000           | 40.000             | 20.000            |
| Cordonnier, maroquinier :                                                         |                  |                    |                   |
| - important tout ou partie des produits nécessaires à la fabrication              | 200.000          | 170.000            | 140.000           |
| - n'important pas                                                                 | 75.000           | 60.000             | 50.000            |
| - ambulant                                                                        | 50.000           | 40.000             | 30.000            |
| Couturière ayant un établissement de vente                                        | 220.000          | 180.000            | 150.000           |
| Couturière en chambre                                                             | 130.000          | 110.000            | 90.000            |
| Couturier, tailleur ambulant                                                      | 60.000           | 50.000             | 40.000            |
| Couvreur (voir Artisan)                                                           |                  |                    |                   |
| Création de sites web                                                             | 200.000          | 185.000            | 160.000           |
| Culture physique (salle de ...)                                                   | 203.500          | 203.500            | 176.000           |
| Cybercafé                                                                         |                  |                    |                   |
| - 1 à 3 appareils (par appareil)                                                  | 231.000          | 231.000            | 198.000           |
| - plus de 3 appareils                                                             | 231.000          | 231.000            | 198.000           |
| E-banking & produits assimilés                                                    | 185.000          | 170.000            | 165.000           |
| Écailleur de poissons                                                             | 44.000           | 38.500             | 38.500            |
| École de danse gymnastique culture physique (tenant une)                          | 137.500          | 137.500            | 126.500           |
| Ecrivain public                                                                   | 38.500           | 38.500             | 35.200            |
| Éditeur                                                                           | 137.500          | 137.500            | 126.500           |
| Electricité et climatisation automobile                                           | 450.000          | 250.000            | 170.000           |
| Esthéticienne (voir Coiffeur pour dames pour les T.V)                             | 121.000          | 121.000            | 110.000           |
| Enseignement (établissement d')                                                   |                  |                    |                   |
| - primaire et pré-primaire avec cantine                                           | 250.000          | 200.000            | 150.000           |
| - primaire et pré-primaire sans cantine                                           | 160.000          | 150.000            | 100.000           |
| - secondaire                                                                      | 250.000          | 200.000            | 150.000           |
| - prépa (Examens)                                                                 | 250.000          | 250.000            | 200.000           |



| Activités                                                                        | LBV, POG, FCV | Autres communes | Départements |
|----------------------------------------------------------------------------------|---------------|-----------------|--------------|
| Exécution (Agent d')                                                             | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Expertise automobile (tenant un cabinet)                                         | 66.000        | 66.000          | 66.000       |
| Exportateur (voir Importateur)                                                   | 297.000       | 297.000         | 297.000      |
| Fabrique (exploitant une) (voir Atelier pour les T.V)                            | 203.500       | 203.500         | 176.000      |
| Ferraille (marchand de)                                                          | 242.000       | 242.000         | 242.000      |
| Fleur (vente de) Ambulant                                                        | 185.000       | 165.000         | 135.000      |
| Fonds de commerce, installations industrielles ou commerciales (loueur de)       | 203.500       | 203.500         | 176.000      |
| Forestier (exploitant) réalisant par chantier un chiffre d'affaires annuel :     |               |                 |              |
| - compris entre 20 et 50 millions de F                                           | 231.000       | 231.000         | 231.000      |
| - compris entre 5 et 20 millions de F                                            | 203.500       | 203.500         | 176.000      |
| - inférieur à 5 millions de F                                                    | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Fripier                                                                          | 88.000        | 88.000          | 82.500       |
| Garagiste ou mécanicien :                                                        |               |                 |              |
| - important uniquement les pièces détachées produits nécessaires aux réparations | 370.000       | 330.000         | 250.000      |
| - n'important pas                                                                | 200.000       | 170.000         | 140.000      |
| Garderie d'enfants (tenant une)                                                  | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Glacier (crème)                                                                  | 180.000       | 160.000         | 135.000      |
| Guide de chasse                                                                  | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Horloger (voir Bijoutier)                                                        |               |                 |              |
| Hôtel non titulaire d'une licence :                                              |               |                 |              |
| - disposant de plus de 10 chambres                                               | 370.000       | 330.000         | 260.000      |
| - disposant de moins de 10 chambres                                              | 220.000       | 180.000         | 150.000      |
| Hôtel titulaire d'une licence :                                                  |               |                 |              |
| - disposant de plus de 10 chambres                                               | 450.000       | 400.000         | 350.000      |
| - disposant de moins de 10 chambres                                              | 350.000       | 300.000         | 250.000      |
| Institut de beauté                                                               | 350.000       | 300.000         | 200.000      |
| Interprète - traducteur                                                          | 137.500       | 137.500         | 126.500      |
| Ivoirier (voir Artisan)                                                          | -             | -               | -            |
| Kiosque de journaux (tenant un)                                                  | 88.000        | 88.000          | 82.500       |
| Libraire ou papetier :                                                           |               |                 |              |
| - Importateur                                                                    | 370.000       | 330.000         | 250.000      |
| - n'important pas                                                                | 300.000       | 250.000         | 200.000      |
| Location de véhicules :                                                          |               |                 |              |
| - de 1 à 10 véhicules                                                            | 300.000       | 250.000         | 200.000      |
| - plus de 10 véhicules                                                           | 400.000       | 350.000         | 250.000      |
| Maçon (voir Artisan)                                                             | -             | -               | -            |
| Magasin général (exploitant un)                                                  | 297.000       | 297.000         | 297.000      |
| Main d'œuvre (location de)                                                       | 231.000       | 231.000         | 231.000      |
| Manucure voir coiffeur pour Dames pour les T. V)                                 | 121.000       | 121.000         | 110.000      |
| Manufacture (exploitant une) (voir Atelier pour les T.V)                         | 159.500       | 159.500         | 132.000      |
| Marchand ambulant :                                                              |               |                 |              |
| - sur bateau, embarcation ou pinasse à vapeur à moteur à voile                   | 60.500        | 60.500          | 60.500       |
| - avec camion automobile (a)                                                     | 60.500        | 60.500          | 60.500       |
| - avec voiture automobile (a)                                                    | 55.500        | 55.000          | 47.300       |
| - sur pirogue (a)                                                                | 47.300        | 47.300          | 47.300       |
| - par chemin de fer (a)                                                          | 47.300        | 47.300          | 47.300       |
| - à pied ou avec animaux porteurs (a)                                            | 47.300        | 47.300          | 40.700       |
| - vendant des objets de curiosité (a)                                            | 47.300        | 47.300          | 47.300       |
| Manutention fluviale (voir Acconage)                                             | 220.000       | 220.000         | 198.000      |
| Marchands casseur (épaves de véhicules)                                          | 176.000       | 176.000         | 176.000      |
| Maroquinier (voir Cordonnier)                                                    | 55.000        | 55.000          | 55.000       |
| Masseur, masseuse (voir Coiffeur pour dames pour les T.V)                        | 176.000       | 176.000         | 165.000      |
| Matériel et mobilier d'occasion                                                  | 297.000       | 297.000         | 231.000      |

| Activités                                                       | LBV, POG,<br>FCV | Autres<br>communes | Dépar-<br>tements |
|-----------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|
| Mercerie                                                        | 450.000          | 330.000            | 200.000           |
| Mercerie (vente d'accessoires de couture et tissus)             |                  |                    |                   |
| - n'important pas                                               | 250.000          | 200.000            | 150.000           |
| - importateur                                                   | 370.000          | 300.000            | 250.000           |
| Messagerie express (entreprise de)                              | 203.500          | 203.500            | 176.000           |
| Meubles :                                                       |                  |                    |                   |
| - fabricant de                                                  | 370.000          | 330.000            | 250.000           |
| - loueur de                                                     | 170.000          | 150.000            | 120.000           |
| Moulin à écraser                                                | 165.000          | 150.000            | 130.000           |
| Orfèvre (voir Bijoutier)                                        |                  |                    |                   |
| Orthophoniste                                                   | 137.500          | 137.500            | 126.500           |
| Papetier (voir Libraire)                                        |                  |                    |                   |
| Pâtissier                                                       | 297.000          | 297.000            | 297.000           |
| Paysagiste, entrepreneur de jardins                             | 137.500          | 137.500            | 126.500           |
| Pédicure                                                        | 121.000          | 121.000            | 110.000           |
| Peintre en bâtiment (voir Artisan)                              | 66.000           | 66.000             | 66.000            |
| Photographe                                                     |                  |                    |                   |
| - importateur avec établissement fixe                           | 500.000          | 250.000            | 175.000           |
| - n'important pas avec établissement fixe                       | 350.000          | 200.000            | 150.000           |
| - sans établissement fixe                                       | 250.000          | 150.000            | 100.000           |
| Plats cuisines à emporter (vente sur la voie publique)          | 192.500          | 192.500            | 170.500           |
| Poisson (vente au petit détail)                                 | 140.000          | 120.000            | 100.000           |
| Plombier (voir Artisan)                                         |                  |                    |                   |
| Produit Du Cru (voir Acheteur - Vendeur)                        |                  |                    |                   |
| Prospection (Entreprise)                                        | 330.000          | 330.000            | 330.000           |
| Ramassage de déchets domestiques                                | 250.000          | 185.000            | 130.000           |
| Représentant de commerce                                        | 137.500          | 137.500            | 126.500           |
| Restaurant africain                                             |                  |                    |                   |
| - vente boissons non alcoolisées                                | 350.000          | 250.000            | 200.000           |
| - sans boissons                                                 | 190.000          | 165.000            | 135.000           |
| Restaurant ambulant (véhicule et licence 3 <sup>e</sup> classe) | 401.500          | 313.500            | 302.500           |
| Restaurant titulaire d'une licence de 3 <sup>e</sup> classe     | 335.500          | 247.500            | 225.500           |
| Salon de coiffure vente de produits cosmétiques                 |                  |                    |                   |
| - hommes                                                        | 120.000          | 100.000            | 85.000            |
| - dames                                                         | 180.000          | 150.000            | 60.000            |
| Scierie mécanique (voir Atelier)                                |                  |                    |                   |
| Services en ligne (achat mobile et produits assimilés)          | 165.000          | 165.000            | 135.000           |
| Soins médicaux (exercice ambulant de)                           | 137.500          | 99.000             | 396.000           |
| Soudure (Atelier de)                                            | 500.000          | 350.000            | 200.000           |
| Syndic de faillite                                              | 137.500          | 137.500            | 126.500           |
| Tailleur                                                        |                  |                    |                   |
| - ayant boutique                                                | 99.000           | 99.000             | 88.000            |
| - sans boutique                                                 | 44.000           | 44.000             | 40.700            |
| Tanneur (voir Artisan)                                          |                  |                    |                   |
| Taxi (exploitant individuel)                                    | 200.000          | 150.000            | 100.000           |
| Taxibus urbain (Exploitant individuel)                          | 350.000          | 250.000            | 200.000           |
| Téléboutique                                                    | 110.000          | 110.000            | 110.000           |
| Téléphones et accessoires (Vente de)                            |                  |                    |                   |
| - important                                                     | 540.000          | 350.000            | 250.000           |
| - n'important pas                                               | 350.000          | 250.000            | 200.000           |
| Tôlerie peinture automobile                                     | 500.000          | 300.000            | 250.000           |
| Tradipraticien :                                                |                  |                    |                   |
| - exploitant en clinique avec lit                               | 137.500          | 132.000            | 66.000            |
| - exploitant en clinique sans lit                               | 93.500           | 88.000             | 44.000            |
| Traiteur                                                        | 231.000          | 231.000            | 231.000           |

| Activités                                                                                                                                                                                                   | LBV, POG,<br>FCV | Autres<br>communes | Dépar-<br>tements |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|
| Transports terrestres (entrepreneur individuel de)                                                                                                                                                          |                  |                    |                   |
| - par autobus                                                                                                                                                                                               | 220.000          | 220.000            | 220.000           |
| - par camion                                                                                                                                                                                                | 330.000          | 330.000            | 330.000           |
| - par camionnettes « TM »                                                                                                                                                                                   | 110.000          | 110.000            | 110.000           |
| Travaux (entrepreneur de)                                                                                                                                                                                   | 242.000          | 242.000            | 242.000           |
| Usine (exploitant une), (voir Atelier pour les T. V)                                                                                                                                                        | 407.000          | 407.000            | 407.000           |
| Vannier                                                                                                                                                                                                     | 71.500           | 71.500             | 66.000            |
| Véhicules (laveurs de)                                                                                                                                                                                      | 66.000           | 66.000             | 66.000            |
| Véhicules de remorquage/dépannage                                                                                                                                                                           | 500.000          | 300.000            | 180.000           |
| Ventes des fruits et légumes                                                                                                                                                                                | 350.000          | 200.000            | 165.000           |
| Vente en ligne (Achat mobile et produits assimilés)                                                                                                                                                         | 185.000          | 165.000            | 135.000           |
| Vendeurs de produits du cru, y compris le cacao, sans<br>établissement fixe, (en tant que vendeur de produit de cru) -<br>Dans la commune ou le département (patente établie par<br>commune ou département) | 66.000           | 66.000             | 44.000            |
| Vente des boissons alcoolisées                                                                                                                                                                              |                  |                    |                   |
| - à emporter                                                                                                                                                                                                | 275.000          | 165.000            | 110.000           |
| - à consommer surplace (bar)                                                                                                                                                                                | 150.000          | 135.000            | 100.000           |
| Vidange (entreprise de)                                                                                                                                                                                     | 187.000          | 187.000            | 187.000           |
| Vulcanisateur                                                                                                                                                                                               | 100.000          | 100.000            | 65.000            |

# TABLE DES MATIÈRES

|                                                                                     |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Remerciements.....</b>                                                           | <b>V</b>   |
| <b>Sommaire .....</b>                                                               | <b>VII</b> |
| <b>Liste des abréviations.....</b>                                                  | <b>IX</b>  |
| <b>Introduction .....</b>                                                           | <b>1</b>   |
| <b>Partie I : La modernisation de la fiscalité en Afrique centrale.....</b>         | <b>23</b>  |
| Titre I : Du système fiscal précolonial au système fiscal colonial .....            | 25         |
| Chapitre I : La mutation des fondements du prélèvement « fiscal » .....             | 27         |
| Section 1. De l'impôt don à l'impôt tribut.....                                     | 28         |
| § 1. Des croyances et traditions au cœur des pratiques fiscales précoloniales ..... | 28         |
| A - L'impôt en guise de sacrifice.....                                              | 29         |
| 1. De la « dette sacrificielle » envers les ancêtres.....                           | 29         |
| 2. Du « sacrifice fiscal » aux ancêtres.....                                        | 30         |
| B - La place du don dans la pratique fiscale précoloniale .....                     | 32         |
| 1. Les impôts rattachés à la terre.....                                             | 33         |
| 2. Les droits rattachés aux autres formes d'activités : .....                       | 36         |
| § 2. Du volontariat à la contrainte de l'impôt .....                                | 38         |
| A - L'impôt Don, Une prestation fiscale « Obligatoire » ? .....                     | 39         |
| B - Des prestations fiscales exercées sous forme de corvées .....                   | 41         |
| 1. Les travaux champêtres incombant à tous les individus .....                      | 41         |
| 2. Les travaux de construction et de réfection des résidences royales.....          | 43         |
| Section 2. De l'« impôt » coutumier à l'impôt légal .....                           | 45         |
| § 1. L'impôt coutumier, une pratique fondée sur des us et coutumes .....            | 45         |
| A - Un prélèvement non obligatoire .....                                            | 46         |
| B - Un prélèvement non pécuniaire et d'un intérêt général relatif .....             | 48         |
| 1. Un prélèvement non pécuniaire .....                                              | 48         |
| 2. Un prélèvement d'intérêt général relatif.....                                    | 49         |
| § 2. Du caractère obligatoire de l'impôt colonial .....                             | 51         |
| A - Un nouveau concept d'impôt légal.....                                           | 51         |
| B - Un impôt règlementé et légalisé .....                                           | 53         |
| Conclusion du chapitre I.....                                                       | 56         |



|                                                                                                   |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Chapitre II : La mutation des techniques du prélèvement fiscal .....                              | 57  |
| Section 1. L'universalité et la personnalisation du prélèvement .....                             | 58  |
| § 1. De l'identification nécessaire des contribuables.....                                        | 58  |
| A - L'impôt de capitation, une obligation liée à l'existence de l'individu.....                   | 58  |
| B - L'impôt de prestation, une obligation individuelle liée à l'intérêt général.....              | 61  |
| § 2. De la catégorisation des revenus imposables.....                                             | 63  |
| A - L'instauration d'un impôt général sur le revenu .....                                         | 63  |
| B - De l'instauration des impôts cédulaires .....                                                 | 65  |
| Section 2. La mise en place d'un impôt pécuniaire plus rentable .....                             | 69  |
| § 1. Une approche technique et administrative de la perception de l'impôt.....                    | 69  |
| A - L'instauration de rôles pour les prélèvements de l'impôt .....                                | 69  |
| 1. Les impôts directs .....                                                                       | 70  |
| 2. Les impôts indirects .....                                                                     | 71  |
| B - La mise en place de services chargés du recouvrement de l'impôt .....                         | 72  |
| § 2. La rentabilité des nouvelles techniques d'imposition en dépit des troubles économiques    74 |     |
| A - Un succès du système fiscal colonial au Cameroun .....                                        | 74  |
| B - Une performance des techniques fiscales coloniales au Gabon .....                             | 80  |
| Conclusion du chapitre II .....                                                                   | 84  |
| Conclusion du titre I .....                                                                       | 85  |
| Titre II : Le système fiscal post colonial : entre mimétisme et originalité .....                 | 87  |
| Chapitre I : La forte influence du modèle occidental en Afrique centrale .....                    | 89  |
| Section 1. La reprise de la fiscalité coloniale .....                                             | 90  |
| § 1. L'imprégnation d'un modèle unique en guise de repère .....                                   | 90  |
| A - La reproduction du système fiscal colonial .....                                              | 90  |
| B - Le manque de choix dans les solutions législatives.....                                       | 92  |
| § 2. Le nombre limité de systèmes et techniques d'imposition.....                                 | 94  |
| A - Du manque de choix dans les systèmes d'imposition .....                                       | 94  |
| B - Des techniques de liquidation et de recouvrement .....                                        | 96  |
| Section 2. Manifestations de la fiscalité occidentale en Afrique centrale .....                   | 98  |
| § 1. Le parlement, source formelle de la fiscalité.....                                           | 98  |
| A - La compétence du législateur à l'égard des impôts .....                                       | 98  |
| B - La compétence du législateur dans la fixation des règles fiscales .....                       | 101 |
| § 2. L'évolution de la fiscalité d'Afrique centrale inspirée de l'occident .....                  | 105 |

|                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| A - La pénétration du droit fiscal communautaire dans l'ordre juridique interne des états                | 105 |
| 1. L'applicabilité immédiate du droit fiscal communautaire dans l'ordre juridique des États membres..... | 105 |
| 2. L'applicabilité directe du droit fiscal communautaire .....                                           | 106 |
| B - Du respect de la primauté des conventions internationales .....                                      | 107 |
| C - Une approche moderne quant au choix du mécanisme fiscal .....                                        | 111 |
| Conclusion du chapitre I.....                                                                            | 115 |
| Chapitre II : L'originalité du système fiscal d'Afrique Centrale .....                                   | 117 |
| Section 1. Une adaptation et modernisation des outils fiscaux .....                                      | 118 |
| § 1. Une adaptation à la situation socioéconomique de la sous-région .....                               | 118 |
| A - Un mécanisme d'imposition face à l'ampleur de l'informel : l'Impôt Synthétique Libératoire.....      | 118 |
| B - Une consolidation du secteur extractif, source rentable en Afrique .....                             | 123 |
| § 2. L'application des techniques modernes et propices pour le prélèvement de l'impôt                    | 128 |
| A - Une digitalisation des techniques de prélèvement.....                                                | 128 |
| B - L'expansion du prélèvement à la source, une technique probante usitée en Afrique centrale.....       | 132 |
| Section 2. Une harmonisation fiscale communautaire avancée .....                                         | 138 |
| § 1. L'unité étatique comme outil moderne de développement.....                                          | 138 |
| A - Le droit communautaire, importante source du droit fiscal .....                                      | 139 |
| B - L'innovation fiscale de la CEMAC : Mise en place d'une convention fiscale entre États membres.....   | 143 |
| 1. La structure tripartite de la convention CEMAC.....                                                   | 144 |
| 2. L'objectif de la convention fiscale CEMAC .....                                                       | 145 |
| § 2. Les enjeux de l'harmonisation fiscale de la CEMAC .....                                             | 146 |
| A - L'harmonisation fiscale, un défi pour la lisibilité des politiques fiscales .....                    | 147 |
| B - La bonne gouvernance des administrations fiscales .....                                              | 152 |
| 1. La mutualisation des techniques de pilotage des missions fiscales .....                               | 153 |
| 2. Le renforcement des garanties des contribuables .....                                                 | 154 |
| C - La coopération fiscale internationale .....                                                          | 156 |
| Conclusion du chapitre II .....                                                                          | 162 |
| Conclusion du titre II.....                                                                              | 163 |
| Conclusion de la partie I.....                                                                           | 165 |



## **Partie II : Une efficacité perfectible du système fiscal en Afrique Centrale**

**167**

|                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Titre I : L'efficacité du système fiscal dans l'ordre interne .....                                  | 169 |
| Chapitre I : L'adaptation à la réalité socio-économique locale .....                                 | 171 |
| Section 1. Les phénomènes dommageables à la bonne pratique fiscale .....                             | 172 |
| § 1. L'incivisme fiscal .....                                                                        | 172 |
| A - Les formes de l'incivisme fiscal .....                                                           | 173 |
| B - Les causes de l'incivisme fiscal .....                                                           | 179 |
| § 2. Le secteur informel .....                                                                       | 185 |
| A - L'importance du secteur informel .....                                                           | 185 |
| B - L'incidence du secteur informel .....                                                            | 190 |
| 1. Les aspects positifs de l'informel .....                                                          | 191 |
| 2. Les impacts négatifs du secteur informel sur les prélèvements de l'impôt .....                    | 192 |
| a. Aux niveaux fiscal et économique .....                                                            | 192 |
| b. Aux niveaux social et juridique .....                                                             | 193 |
| Section 2. L'ajustement de la fiscalité au cadre socio-économique .....                              | 195 |
| § 1. Une administration fiscale au contact des contribuables .....                                   | 195 |
| A - Une simplification des moyens de communication .....                                             | 196 |
| 1. Une proximité des centres d'impôt .....                                                           | 196 |
| 2. Des campagnes de recouvrement adaptées aux NTIC .....                                             | 197 |
| B - La sensibilisation des contribuables .....                                                       | 198 |
| 1. L'information des contribuables et l'éducation fiscale .....                                      | 198 |
| 2. Le rapprochement des agents du fisc .....                                                         | 201 |
| § 2. La participation de tous les contribuables .....                                                | 203 |
| A - Le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) ..... | 204 |
| B - L'élargissement de l'assiette fiscale .....                                                      | 210 |
| 1. La maximisation des recettes .....                                                                | 210 |
| 2. La restauration de la justice fiscale .....                                                       | 212 |
| Conclusion chapitre I .....                                                                          | 216 |
| Chapitre II : L'adaptation des cadres administratifs et politiques .....                             | 217 |
| Section 1. Les causes de la fragilisation du système fiscal .....                                    | 218 |
| § 1. Des administrations fiscales inefficaces .....                                                  | 218 |
| A - Des manquements au niveau interne du fisc .....                                                  | 219 |

|                                                                                           |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| B - De la corruption .....                                                                | 225 |
| C - De la norme fiscale .....                                                             | 229 |
| § 2. L'improductivité des exonérations fiscales .....                                     | 231 |
| A - L'octroi excessif d'incitations fiscales .....                                        | 232 |
| B - Une diminution considérable de recettes fiscales .....                                | 236 |
| Section 2. Une nécessaire amélioration du cadre administratif et de contrôle .....        | 242 |
| § 1. De l'efficacité administrative .....                                                 | 242 |
| A - Une amélioration de la gestion des ressources humaines .....                          | 243 |
| B - Un raffermissement des capacités de gestion fiscale .....                             | 246 |
| C - Des mesures incitatives à l'endroit des percepteurs .....                             | 251 |
| § 2. La recherche de la performance à travers le contrôle de l'administration fiscale ... | 255 |
| A - Le contrôle des exonérations fiscales : cas du Gabon .....                            | 255 |
| B - La perspective de renforcement du contrôle fiscal .....                               | 259 |
| Conclusion chapitre II .....                                                              | 262 |
| Conclusion titre I .....                                                                  | 263 |
| Titre II : Le système fiscal d'Afrique Centrale dans l'ordre fiscal international .....   | 265 |
| Chapitre I : L'élimination des doubles impositions .....                                  | 267 |
| Section 1. Les conventions contre la double imposition .....                              | 268 |
| § 1. Présentation des modèles de convention éliminant la double imposition .....          | 268 |
| A - Similitudes des conventions fiscales proposées par l'ONU et l'OCDE .....              | 268 |
| B - Dissimilitudes des conventions fiscales de l'ONU et de l'OCDE .....                   | 272 |
| § 2. La portée des conventions éliminant la double imposition .....                       | 275 |
| A - De l'application des méthodes conventionnelles .....                                  | 275 |
| B - De l'imposition dans l'État de source : cas du Cameroun et du Gabon .....             | 278 |
| Section 2. La participation aux conventions multilatérales promues par l'OCDE .....       | 283 |
| § 1. L'instrument multilatéral BEPS .....                                                 | 283 |
| A - Présentation de la convention multilatérale BEPS .....                                | 283 |
| B - Le Cameroun et le Gabon dans la convention multilatérale BEPS .....                   | 286 |
| § 2. La réforme du « Pilier 1 » face aux défis du numérique .....                         | 289 |
| A - Présentation du « pilier 1 » .....                                                    | 290 |
| B - Nexus et enjeux du nouveau droit d'imposer en Afrique centrale .....                  | 292 |
| Conclusion du chapitre I .....                                                            | 296 |
| Chapitre II : La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales .....       | 297 |

|                                                                                              |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Section 1. La nécessité d'action contre la fraude et l'évasion fiscales internationales .... | 298        |
| § 1. Réforme du « PILIER 2 » sur un impôt minimum mondial .....                              | 298        |
| A - Présentation du « pilier 2 » .....                                                       | 298        |
| B - Les enjeux du pilier 2.....                                                              | 301        |
| § 2. La Règle d'Assujettissement à l'Impôt (RAI) .....                                       | 305        |
| A - Présentation de la réforme « RAI » .....                                                 | 305        |
| B - Caractéristiques techniques de la RAI .....                                              | 309        |
| Section 2. La controverse des solutions fiscales en Afrique centrale.....                    | 312        |
| § 1. La contestation des solutions proposées .....                                           | 312        |
| A - La contestation du « législateur ocèdeien » .....                                        | 312        |
| B - La contestation des nexus sur l'imposition des multinationales.....                      | 315        |
| § 2. La nécessaire application des solutions proposées .....                                 | 318        |
| A - L'importance de la fraude et l'évasion fiscales en Afrique centrale .....                | 318        |
| B - L'importance des actions proposées contre la fraude et l'évasion fiscales .....          | 320        |
| Conclusion chapitre II .....                                                                 | 324        |
| Conclusion du titre II.....                                                                  | 325        |
| Conclusion de la partie II .....                                                             | 327        |
| <b>Conclusion générale .....</b>                                                             | <b>329</b> |
| <b>Bibliographie.....</b>                                                                    | <b>335</b> |
| Dictionnaires et encyclopédies .....                                                         | 335        |
| Ouvrages généraux, traités et manuels .....                                                  | 335        |
| Ouvrages spécialisés et anciens.....                                                         | 341        |
| Thèses et mémoires .....                                                                     | 344        |
| Thèses      344                                                                              |            |
| Mémoires   346                                                                               |            |
| Articles et préfaces .....                                                                   | 346        |
| Rapports, Colloques .....                                                                    | 349        |
| Rapports    349                                                                              |            |
| Colloques   353                                                                              |            |
| Textes législatifs, réglementaires et textes internationaux .....                            | 353        |
| Textes législatifs.....                                                                      | 353        |
| Textes réglementaires .....                                                                  | 354        |
| Textes internationaux .....                                                                  | 354        |

|                                                      |            |
|------------------------------------------------------|------------|
| Sites internet .....                                 | 356        |
| <b>Table des tableaux .....</b>                      | <b>363</b> |
| <b>Table des annexes .....</b>                       | <b>365</b> |
| <b>Index</b>                                         | <b>367</b> |
| <b>Annexes.....</b>                                  | <b>369</b> |
| Annexe 1 - Convention BEPS Cameroun .....            | 369        |
| Annexe 2 - Convention BEPS Gabon .....               | 378        |
| Annexe 3 - Étude DGI Gabon .....                     | 386        |
| Annexe 4 - Projet Digitax Gabon .....                | 390        |
| Annexe 5 - Opération exonération fiscale Gabon ..... | 394        |
| Annexe 6 - Impôt Synthétique Libératoire Gabon ..... | 410        |
| <b>Table des matières .....</b>                      | <b>415</b> |

## Résumé en français

La modernité et l'efficacité du système fiscal en Afrique centrale reste un sujet d'actualité dans la mesure où aujourd'hui encore, les États de cette sous-région ne profitent pas pleinement des recettes fiscales dues. Alors que la fiscalité contribue fortement au développement économique des autres États dit « développés », ceux d'Afrique centrale restent « en développement » pour les uns et « sous-développés » pour d'autres. Face aux carences qui limitent ces États, il est plus que nécessaire de tirer la sonnette d'alarme quant aux multiples incohérences qui minent le système fiscal qu'ils appliquent. Bien qu'il soit moderne, ce système fiscal ne se montre pas efficace et rencontre des faiblesses tant dans l'ordre interne des États que dans l'ordre international. Pour tenter de performer, nous préconisons d'une part, des mesures pour l'adaptation de ce système fiscal moderne aux réalités socio-économiques locales ainsi qu'aux cadres administratif et de contrôle. D'autre part, nous encourageons l'adhésion des États étudiés aux solutions proposées par les institutions internationales afin d'éliminer les doubles impositions ainsi que la fraude et l'évasion fiscales internationales.

---

## Résumé en anglais

The modernity and efficiency of the tax system in Central Africa remain a critical issue, as states within this sub-region have yet to fully benefit from the tax revenues to which they are entitled. While taxation serves as a key driver of economic development in so-called “developed” nations, several Central African states continue to be classified as either “developing” or “underdeveloped”. Given the structural deficiencies that hinder these states, it is more than necessary to sound the alarm on the multiple inconsistencies that undermine the tax systems they implement. Despite its modern framework, the current tax system remains inefficient, facing significant challenges both at the national level and within the broader international context. To strive for efficiency, we recommend, first, measures to adapt this modern tax system to local socio-economic realities, accompanied by reinforced administrative and regulatory oversight. Second, we advocate for the adherence of these states to international institutional frameworks aimed at eliminating double taxation and combating international tax fraud and evasion.

---

## Mots-clés

Modernité, Efficacité, Système fiscal, Adaptation, Afrique centrale, Cameroun, Gabon