

L'intégration et la Nécessité d'une Transition Fiscale : Cas de la TVA dans les Pays de l'Union africaine

Par Professeur Hervé DIATA* et Antoine N'GAKOSSO**

Résumé: En vue de promouvoir l'intégration économique, les pays membres de l'Union africaine sont confrontés à la conciliation de deux impératifs : la demande sociale économique qui nécessite un besoin de ressources publiques supplémentaires et le désarmement tarifaire consécutif à la libre circulation intracommunautaire des biens. D'où l'impérieuse nécessité d'assurer une transition fiscale. Il s'agit donc de déterminer les nécessaires orientations des futures politiques fiscales, tant au plan législatif qu'organisationnel. La TVA semble l'impôt le mieux adopté pour compenser les pertes de recettes et favoriser la dynamique de l'intégration, et ce, en dépit des problèmes d'harmonisation des législations et du respect du principe de neutralité de la TVA.

Integration and the Necessity of a Fiscal Transition: Case of VAT in Member States of the African Union

Abstract: In order to promote economic integration, the Member States of the African Union are confronted with the conciliation of two requirements: the socio-economic demand which requires a need for additional public resources and consecutive tariff disarmament with intercommunity freedom of movement of goods. As a result there is a pressing need for ensuring a fiscal transition. It is thus a question of determining the necessary orientations of the future tax policies, both in the legislative and organisational plan. The VAT seems the tax adopted best to compensate for the losses of receipts and to support the dynamics of integration, and this, in spite of the problems of harmonization of the legislations and the respect of the principle of neutrality of the VAT.

Introduction

Les flux réels et financiers entre agents économiques résidents et non résidents, ainsi que leurs systèmes de régulation, forment les relations économiques internationales. Cette organisation complexe des échanges internationaux est en perpétuelle adaptation. Face à la mondialisation, des Etats s'unissent pour

* Doyen de la Faculté des Sciences Economiques de l'Université Marien NGOUABI, Brazzaville, Congo. Adresse électronique : hdiata@yahoo.fr

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

construire des réponses originales. C'est dans ce contexte que les pays africains cherchent à répondre à la mondialisation des économies par une intégration économique continentale. Cependant, l'on ne doit pas perdre de vue qu'il existe déjà quelques regroupements d'intégration au sein du continent africain tels que l'UEMOA¹ et la CEMAC².

La littérature économique distingue généralement cinq degrés d'intégration à savoir la zone de libre-échange, l'Union douanière, le Marché commun, l'Union économique, l'Union économique et monétaire. Balassa apporte la distinction entre ces différents degrés : la zone de libre-échange se caractérise par l'élimination des droits de douane en son sein, chaque pays conservant sa protection initiale envers le reste du monde ; l'Union douanière voit l'adoption d'une politique commerciale commune à travers l'instauration d'un tarif douanier commun envers les pays tiers ; le Marché commun élimine toutes les restrictions sur les mouvements internationaux sur les facteurs de production entre les pays membres ; l'Union économique ajoute aux principes du Marché commun l'harmonisation des politiques économiques ; l'Union économique et monétaire est la phase ultime de l'intégration, elle garantit la mise en place de politiques communes et la création de taux de changes stables à l'intérieur de l'union, avec éventuellement la création d'une monnaie unique. Cette phase ultime est celle envisagée par les partenaires africains.

L'abolition des obstacles à la libre circulation des personnes, des marchandises, des services et des capitaux, la coordination des politiques économiques des Etats, l'établissement d'une concurrence sans entrave passe par l'élaboration de législations, et notamment de législations fiscales conçues en fonction de l'intégration.

Il sied de relever que les prélèvements obligatoires modifient les prix relatifs des biens, des services et des facteurs ; ils affectent ainsi les incitations qui s'exercent sur les agents économiques auxquels ils sont confrontés. Dans une économie ouverte, ces distorsions de prix relatifs ont, notamment, une dimension spatiale susceptible d'engendrer de s comportements d'arbitrage : les écarts de fiscalité peuvent ainsi influencer directement des décisions de localisation des différentes activités économiques, dans l'hypothèse où celles-ci sont mobiles ; ils peuvent également, en cas d'immobilité, affecter les conditions de concurrence entre activités soumises à des fiscalités différentes, dans la mesure où celles-ci ont une incidence sur les coûts de production (Jacques Le Cacheux, 1996, p. 65-75.).

En vue de promouvoir l'intégration économique, les pays de l'Union Africaine seront confrontés en matière de ressources publiques à la conciliation de deux impératifs majeurs. D'une part, la demande sociale et économique qui génère, malgré les mesures d'allègement de la dette mises en oeuvre par les

¹ Union Économique et Monétaire ouest africaine

² Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique centrale

institutions de Bretton Woods, un besoin de ressources publiques supplémentaires ; d'autre part, le désarmement tarifaire consécutif à la mise en place de l'union économique qui fait, sauf exception, baisser les ressources douanières et entraîne la nécessité de mobiliser plus largement la fiscalité interne. Cette baisse de recettes devra s'accroître avec l'entrée en vigueur des accords de partenariat économique (APE) qui visent le libre échange entre l'Union européenne et différents groupes de pays de l'Afrique, du Caraïbe et du Pacifique (ACP).

Dès lors, les pays de l'Union Africaine seront confrontés à la nécessité d'assurer la transition de la structure de leurs ressources tout en augmentant le rendement global de leurs prélèvements publics. À cette fin, il sera essentiel dans le cadre d'une transition fiscale de compenser les pertes de recettes occasionnées par le désarmement tarifaire en mobilisant des ressources de fiscalité interne. Par transition fiscale, il faut entendre le passage des régimes fiscaux nationaux actuels à un régime fiscal communautaire conçu dans l'optique de l'intégration économique des pays de l'Union. Dans ces conditions, il s'avère nécessaire de définir les orientations des futures politiques fiscales, tant au plan législatif qu'organisationnel dans les Etats membres de l'Union africaine.

Si les difficultés liées au désarmement tarifaires qui accompagne la mise en place de l'Union économique rendent nécessaire une transition fiscale, cette dernière n'est pas sans poser de problème, comme le montre l'expérience de l'Union européenne en ce qui concerne les modalités de l'application de la TVA communautaire. Précisons d'abord que, compte tenu de la complexité du processus, la mise en place de la TVA européenne s'est faite en trois étapes. La première étape a concerné l'adoption d'un système commun de TVA. La deuxième étape a été celle de l'harmonisation des TVA nationales. La troisième étape a été la suppression des frontières fiscales.

Depuis le 1^{er} janvier 1993, les marchandises circulent librement à l'intérieur de l'Union européenne. Une période transitoire a été ouverte, à l'issue de laquelle les Etats devraient réaliser l'unification des taux de TVA et la taxation des échanges intracommunautaires dans l'Etat d'origine. Dans le régime actuellement en vigueur, c'est-à-dire, le régime transitoire, la taxation des marchandises se fait dans le pays de destination ; le fait générateur est constitué par le transfert du pouvoir de disposer et non par le passage de la frontière. A l'état actuel des choses, certains Etats de la communauté sont réticents quant au passage au régime définitif. Pour ces Etats, l'application du régime définitif remettra en cause la logique selon laquelle, la TVA étant un impôt sur la consommation, devra normalement s'appliquer dans le pays de destination qui est le lieu potentiel de consommation. Pour les tenants du régime définitif, le régime actuellement en vigueur, nécessitant un assujettissement à la livraison et une déclaration d'exportation de la part du vendeur dans son pays d'origine, alourdit les formalités administratives, amoindrit les avantages du Marché unique et risque d'accroître la fraude. Selon leur logique, le système définitif

paraît plus simple et devra permettre de limiter les possibilités de fraudes et les entraves à la mobilité des biens et services.

A l'opposé, les partisans du régime transitoire pensent que l'application du régime définitif changerait la nature de la TVA et en ferait un élément du prix de vente, modifierait un peu les conditions de la concurrence, ce qui est contraire au principe de neutralité de la TVA. Aussi, ont-ils ajouté que les pays exportateurs nets y gagneraient des recettes additionnelles, tandis que les pays importateurs nets y perdraient.

En dépit des réticences manifestées par certains Etats, la commission européenne appelle de ses vœux l'instauration du régime définitif qui, selon elle, est compatible avec l'idée d'un marché unique. Selon le régime définitif, dans les échanges intercommunautaires, la TVA devra être versée à l'Etat du vendeur. La commission européenne devra donc prévoir des mécanismes de compensation budgétaire entre les Etats de l'Union européenne, de sorte que les Etats de consommation perçoivent réellement la taxe qui leur revient.

Dans le contexte particulier des Etats membres de l'Union africaine, la transition fiscale, si elle est nécessaire, soulève deux questions au moins :

1/ quel type de fiscalité (directe ou indirecte) pourrait le mieux permettre la compensation des pertes de recettes liées au désarmement tarifaire et stimuler le processus d'intégration ?

2/ Selon quelles modalités le régime fiscal retenu pourrai-il être appliqué et quelles sont les conditions d'efficacité de la transition fiscale pour ces pays ?

La fiscalité indirecte, notamment la TVA, malgré les problèmes qu'elle peut soulever, semble la mieux indiquée pour compenser les pertes de recettes issues du désarmement tarifaire et qui conviendrait à la dynamique d'intégration tout en conservant ses vertus de neutralité. En outre, le choix des modalités doit obéir au critère de neutralité de l'impôt retenu, la TVA en l'occurrence.

En définitive, l'objectif poursuivi à travers le présent article est d'examiner les déterminants de la transition fiscale pour les pays de l'Union africaine.

Sur le plan méthodologique, l'analyse des déterminants d'une transition fiscale efficace, le choix du type de fiscalité et la définition des modalités de sa mise en œuvre se feront en fonction du principe de neutralité qui est censé, à nos yeux, non seulement garantir la compensation des pertes dues au désarmement tarifaire, mais aussi stimuler le processus d'intégration économique. A cette fin, le présent article s'appuie sur les nombreux ouvrages, articles et rapports disponibles sur la fiscalité en Afrique, l'intégration des pays de la CEMAC et de l'UEMOA ainsi que sur l'intégration européenne.

I. Portée et limites de la TVA comme modalité d'harmonisation fiscale

Le choix annoncé plus haut en faveur de la TVA laisse penser que celle-ci présente un certain nombre de vertus qui méritent d'être spécifiées (1.1). Mais, l'application de la TVA se heurte à de nombreux obstacles, notamment dans le contexte africain (1.2).

1. Intérêt de la fiscalité indirecte et vertus de la TVA

L'intérêt particulier accordé aux impôts indirects s'explique de multiples façons.

Tout d'abord, les taxes sur les chiffres d'affaires et les accises appartiennent à la catégorie d'impôts qui se répercutent intégralement et directement sur le consommateur. Elles exercent ainsi une influence immédiate et sensible sur les prix et par conséquent sont, plus que d'autres, susceptibles d'influencer la concurrence à l'intérieur d'une union. Même à l'intérieur des impôts indirects, il se pose la question du choix du type d'impôt indirect qui conviendrait aux impératifs d'une intégration et d'une mobilisation de recettes fiscales.

Un rapport du comité fiscal et financier (comité Neumark) montre qu'il existe de nombreux systèmes de taxe sur le chiffre d'affaires qui pourraient répondre plus ou moins bien aux objectifs d'une intégration économique. Deux, cependant, ont été exclus a priori : la taxe en cascade et la taxe unique perçue au stade du détail.

A la première, il a été reproché le fait de provoquer à l'intérieur des économies nationales des distorsions entre les entreprises et de favoriser la concentration pour des motifs purement fiscaux. Dans le cadre de la communauté elle fausserait les échanges en ne permettant pas un calcul exact des droits compensatoires à l'importation et des ristournes à l'exportation.

La taxe unique au stade du détail, malgré ses avantages au niveau des échanges internationaux, ne constitue pas une solution acceptable, l'importance des taxes sur le chiffre d'affaires dans les structures fiscales des pays de la Communauté européenne impliquant l'adoption de taux trop élevés. Par ailleurs, la perception de cette taxe aurait été rendue aléatoire par le fait qu'un grand nombre de petits commerçants ne disposent pas d'une comptabilité probante.

Selon le rapport Neumark¹, seule la TVA pouvait apporter une solution satisfaisante aux problèmes qui se poseraient à chaque étape de l'intégration économique. La TVA permet de combiner les avantages de la taxe unique (charges égales pour tous les produits similaires, absence d'incitation à

¹ Confère <<[http : // www. Fontaneau. com/cfe 748 :htm .>>](http://www.Fontaneau.com/cfe748.htm)

l'intégration) avec ceux de la taxe en cascade (répartition de la charge aux différents stades de son champ d'application, rendement élevé).

Si la TVA apparaît comme l'impôt qui obéit à l'impérieuse nécessité de mobiliser les ressources fiscales supplémentaires et, est susceptible de renforcer l'intégration économique, l'on doit tout de même analyser les vertus et les entraves à la TVA qui subsistent aujourd'hui dans certains Etats de l'Union africaine en vue de rendre la TVA véritablement neutre dans chaque Etat, c'est ce qui devra nécessiter une harmonisation des législations fiscales d'une part et dégager certains principes de base pour la mise en œuvre d'une TVA au sein des pays de l'Union africaine d'autre part.

La TVA est le troisième système de taxation du chiffre d'affaires. Elle est une taxe unique à paiement fractionné qui fut créée en France en 1954. Plus complexe que les deux premiers systèmes, celui-ci présente de nombreux avantages, à savoir :

- comme la taxe unique, le poids de l'impôt est relativement léger ;
- chacun des membres du circuit qui ne se situe pas en position de consommateur final paie la taxe mais, dans le même temps, il peut déduire la taxe qui lui a été facturée ;
- le consommateur intermédiaire paie relativement ce qu'il ajoute au produit du fait qu'en réalité, pour lui, la TVA ne frappe que la valeur ajoutée : c'est la neutralité ;
- la détaxation des investissements grâce au mécanisme des déductions de la taxe facturée ;
- en cas d'excédent de la taxe payée sur celle facturée, il s'impose le remboursement par l'Etat.

Les vertus de la TVA trouvent leur fondement dans le principe de neutralité de la TVA.

Selon le postulat économique de la fiscalité, la TVA est le seul impôt général de consommation :

- calculé ad valorem¹;
- perçu sur les entreprises, qui l'incorporent à leurs prix ;
- pesant dans une égale proportion sur tous les coûts élémentaires de la fabrication et de la commercialisation d'un même produit, de manière à ne pas fausser les calculs grâce auxquels les entreprises maximisent la productivité.

Elle est une taxe sur le chiffre d'affaires appliquée dans chaque entreprise aux ventes, sous déduction des taxes facturées par les fournisseurs.

¹ Calculer sur la valeur du produit

Contrairement aux impôts en cascade, l'effet premier de la TVA est de favoriser globalement l'investissement et d'éviter la double imposition des biens de production.

Selon Chambas G (1994), seule la fiscalité indirecte interne, si elle est fondée sur une TVA bien gérée, peut fournir des recettes fiscales d'un niveau élevé sans entraîner, en raison des qualités de cet impôt, d'importantes distorsions. Cependant, la limitation du champ d'application de la TVA à certains biens ou certaines activités seulement serait à l'origine d'effets de cascade et entraîne un handicap pour la compétitivité des entreprises faisant appel à des intrants (biens ou services) non assujettis. Pour pallier les distorsions relevées, un élargissement aussi grand que possible du champ d'application de la TVA est censé renforcer la compétitivité économique des activités assujetties à la TVA. Cet élargissement a deux corollaires essentiels :

- le premier est d'autoriser la déduction de la TVA pesant sur l'ensemble des consommations intermédiaires des entreprises et celle pesant sur les biens d'équipements. Cette mesure, souvent peut coûteuse en termes de recettes budgétaires en raison des exonérations de TVA dont bénéficient souvent les biens d'équipements, permet de réduire les inéquités entre investisseurs ;
- le second corollaire est d'éliminer la règle du butoir qui n'autorise pas le remboursement des crédits de TVA et seulement leur imputation sur des montants de TVA supportés ultérieurement. En effet, la règle du butoir pénalise les exportateurs ou les entreprises qui procèdent à des investissements.

Pour Chambas Gérard (2004), un des grands avantages de la TVA est qu'il est possible tout en l'adaptant au contexte particulier d'économies en développement, d'en conserver les propriétés de neutralité économique tout en recouvrant des recettes fiscales importantes. Bien que prélevées aux différents stades de production ou de commercialisation, le mécanisme de la TVA permet une déduction systématique des taxes supportées par les consommateurs intermédiaires.

Avec le mécanisme d'imputation des TVA amont, dans la mesure où les fournisseurs d'une entreprise sont assujettis, aucun des coûts de production n'est grevé de TVA, l'incidence de la TVA est alors intégralement reportée en aval sur le consommateur.

Selon son principe de neutralité, la TVA présenterait les vertus qui peuvent se résumer ainsi qu'il suit :

- la TVA est indifférente à la longueur du circuit économique ; elle ne pèse donc pas sur les décisions des opérateurs économiques quant à l'organisation du schéma de production ;
- la TVA est un facteur de compétitivité des exportations dans la mesure où le produit exporté ne supporte pas de TVA et que la TVA acquittée sur les intrants est déductible et remboursable ;

- la TVA encourage les investissements dans la mesure où la TVA acquittée sur ces investissements est déductible et remboursable ;
- la TVA limite la fraude car les opérateurs sont moins enclins à éviter une taxe dont ils ne supportent pas la charge finale ;
- la TVA participe à la formation des opérateurs économiques dans la mesure où chaque opérateur doit détenir une facture en bonne et due forme de son fournisseur pour pouvoir déduire le montant acquitté.

2. Les entraves à la neutralité économique de la TVA dans les pays africains

Tel que mis en place dans la quasi-totalité des pays africains, le mécanisme de la TVA est en lui-même générateur d'entraves résultant de l'interruption de la chaîne des déductions qui caractérisent la TVA. On distingue à cet effet, d'une part les interruptions dues à des cas naturels tels que la vente d'occasion par un consommateur à un professionnel, d'un bien dont il veut se défaire, l'exonération de TVA sur les intérêts des prêts à des particuliers et, d'autre part, les interruptions artificielles dues aux exonérations accordées par l'Etat. A ces interruptions, on ajoute les incidences du décalage d'un mois pour le paiement de la TVA, c'est-à-dire les délais des déclarations en matière de TVA, qui constituent des sources de distorsions de la concurrence et qui ont des incidences sur la surface financière des entreprises assujetties.

Dans une étude réalisée sur les pays de l'Afrique subsaharienne en 2004, Chambas Gérard est parvenu à identifier les obstacles à la neutralité économique de la TVA dans ces pays :

- l'application des taux multiples de TVA. Le choix d'une TVA à taux multiples entraîne une aggravation des distorsions en raison de la plus grande difficulté d'application et aussi parce que la multiplicité des taux entraîne l'apparition de crédits de TVA supplémentaires par rapport au cas d'une TVA à un seul taux ;
- l'octroi des exonérations de TVA à des fins d'incitations. Les exonérations de TVA sont néfastes du fait qu'elles entraînent ipso facto la non déductibilité de la TVA supportée par le produit concerné. En effet, l'exonération en entraînant des rémanences de TVA va à l'encontre de l'objectif initial et baisse la compétitivité des producteurs domestiques bénéficiant de l'exonération de TVA. Dans ce contexte, la TVA qui est un impôt non sécable, devient donc sécable ;
- les restrictions sur les biens et services ouvrant droit à déduction de TVA. Les défaillances relevées dans l'application du mécanisme de la TVA résultent d'un arbitrage au détriment de la neutralité de la TVA et de la compétitivité des productions locales.

En Afrique plusieurs conditions d'application réduisent considérablement ces vertus théoriques de la TVA.

Dans la plupart des cas, à l'exception des activités dégageant une faible valeur ajoutée, révélatrices le plus souvent de fraude, une entreprise acquitte sur l'achat de ses intrants un montant de TVA inférieur à celui qu'elle facture sur le produit de ses ventes. A cet effet, elle verse donc à l'Etat la différence entre le montant acquitté et le montant facturé.

En général dans les pays de la CEMAC, on note par exemple la rupture de la chaîne de déductibilité générant des crédits nets de TVA du fait que la TVA acquittée est supérieure à celle facturée. Une telle situation ne poserait pas de problème particulier aux entreprises si celles-ci étaient en mesure de se faire rembourser ce crédit, ce qui en pratique n'est pas possible au Congo par exemple: il en résulte finalement qu'une partie de la charge fiscale de la TVA est alors supportée par l'entreprise qui en réalité n'est que collecteur.

En ce qui concerne les crédits TVA, pour le cas des pays de la CEMAC par exemple, les dispositions qui entraînent la naissance de crédit net de TVA ont fait l'objet d'un examen. Parmi ces dispositions, on distingue :

- la non généralisation de la TVA à tous les secteurs d'activité ou à tous les produits destinés à la consommation. En effet lorsqu'un opérateur vend un bien qui est exonéré de TVA, la TVA qu'il a acquittée en amont génère un crédit net de TVA ; il devrait faire l'objet d'un remboursement dès lors qu'il provient d'une opération légalement exonérée .Les exonérations de TVA entraînent des pertes de recettes importantes amplifiées par celles induites par le détournement du dispositif. De même, elles amplifient des distorsions entre opérateurs économiques, c'est-à-dire entre ceux qui en bénéficient et ceux qui en sont exclus et, favorisent les activités de recherche de rente ;
- la TVA relevant du régime du forfait. Lorsqu'un opérateur vend à un autre opérateur soumis à l'impôt global forfaitaire (IGF) , la TVA qu'il a acquittée en amont génère un crédit net de TVA ; elle devrait faire l'objet d'un remboursement dans la mesure où ce dernier est libératoire de l'ensemble des droits et taxes (y compris la TVA). A titre d'illustration, au Congo, l'impôt forfaitaire ou l'IGF est égal à 8 % du chiffre d'affaires (CA) évalué forfaitairement. Si les activités exercées sont assujetties partiellement ou en totalité, ce taux de 8 % est majoré de 18 %. En fin de compte l'IGF à payer y compris la TVA sera : $(1,18 \times 8 \% CA) = 9,44 \% \text{ du CA}$. La TVA du régime du forfait n'étant pas déductible et remboursable constitue une entrave patente au mécanisme de neutralité de la TVA .Le régime du forfait constitue la principale source de l'évasion par abdication du fait que l'administration fiscale a une connaissance très imparfaite du volume et du montant exacts des activités de ce secteur, ce qui fait que le chiffre

d'affaires évalué forfaitairement est généralement inférieur à son évaluation sur une base réelle ;

- la règle du prorata en matière de déduction de TVA. Lorsqu'un opérateur partage son chiffre d'affaires entre la vente de produits exonérés de TVA et la vente de produits soumis à la TVA, la déductibilité de la TVA n'est que partielle : le pourcentage général de déduction dépend du rapport entre le montant hors taxe des recettes soumises à la TVA et le montant hors taxe de l'ensemble des recettes de l'opérateur. Dans le cas du Congo, la déduction est de 100 % si ce rapport est supérieur à 90 %, de 80 % si ce rapport est compris entre 70 et 90 %, de 60 % si ce rapport est compris entre 50 et 70 %, de 40 % si ce rapport est compris entre 30 et 50 %, de 20 % si ce rapport est compris entre 10 et 30 et de 0 % si le rapport est inférieur à 10 % ;
- l'existence de la pratique de retenue à la source de la TVA par certains organismes publics : lorsqu'une entreprise privée vend un bien ou une prestation à un organisme public (administration, entreprise publique et parapublique, ...) celui-ci peut retenir à la source le montant facturé de TVA. Dans ce cas, l'entreprise privée ne peut pas déduire la TVA qu'elle a acquittée puisqu'elle n'a pas perçu la TVA facturée ;
- outre le problème de différenciation de taux de taxation de TVA entre l'administration des impôts et celle des douanes, résolu les années antérieures, celui de la base de taxation réside toujours. Dans la pratique, l'administration des douanes utilise la législation et la réglementation douanières de la CEMAC en matière de la TVA à l'import dont les bases de taxation sont, le plus souvent, différentes de celles édictées par la loi n°12 du 12 mai 1997 portant institution de la TVA (cas du Congo). Selon l'article 13 de la loi TVA du Congo, la base imposable de la TVA à l'import est constituée de la valeur en douane telle que définit par les articles 23 à 26 du code des douanes CEMAC, à laquelle on ajoute le montant du droit des douanes et du droit d'accises. L'application de la base de taxation par l'administration des douanes est différente du fait que cette dernière a élargi cette base jusqu'à l'inclusion de certaines taxes hors budget, ce qui pose ainsi certains problèmes lors de la déductibilité de la TVA amont, c'est-à-dire celle qui a grevé les importations, auprès de l'administration des impôts. De même l'administration des douanes a étendu le champ des crédits d'enlèvement de marchandise jusqu'aux droits de TVA alors que l'article 33 de la loi TVA congolaise interdit d'acquitter la TVA à l'importation sous le régime de crédit d'enlèvement ;
- la règle du butoir : lorsque le montant de la taxe déductible au titre d'un mois est supérieur à celui de la taxe exigible, l'excédent constitue un crédit d'impôt imputable sur la taxe exigible le mois suivant. Selon les dispositions en vigueur, le crédit d'impôt ne peut pas faire l'objet d'un remboursement au profit de l'assujetti. : les assujettis ne pouvant

donc pas se faire rembourser leur excédent de crédit de TVA est une entrave au mécanisme général de la TVA. L'excédent non remboursé apparaît désormais comme une charge pour l'entreprise et comme une recette exceptionnelle pour l'Etat.

Par ailleurs, certaines pratiques empêchent la déduction de la TVA acquittée. A titre d'exemple, l'absence du numéro d'identification fiscale (NIF) dans certains organismes publics empêche toute déductibilité puisque cette information doit être obligatoirement inscrite sur la facture pour pouvoir déduire la TVA acquittée : la charge fiscale de la TVA est alors supportée par l'entreprise. Dans certains pays de la CEMAC, la TVA est majorée des centimes additionnels. Ces centimes additionnels sont perçus au profit des collectivités locales sur toutes les opérations soumises à la TVA. Ils sont non récupérables et représentent généralement 5 % du montant de la TVA acquittée : c'est encore un cas d'une charge fiscale définitive pour l'entreprise.

Au niveau des pays de l'UEMOA, les restrictions sur les biens et services ouvrant droit à déduction de TVA constituent de véritables entraves au principe de neutralité de la TVA. Certains codes des impôts des pays de cette union excluent du droit à déduction des consommations intermédiaires comme les carburants, les transports, à la fois parce que le contrôle par l'administration de ce type de consommation intermédiaire est difficile mais aussi parce que l'ouverture du droit à déduction serait à l'origine de pertes de recettes. Dans ces pays, la règle du butoir a été imaginée pour préserver les intérêts budgétaires de l'Etat. L'adoption de seuil d'assujettissement trop bas a aussi rendu difficile une gestion efficace de la TVA. Enfin, il convient d'ajouter les exonérations de TVA sur certains biens. En effet, les erreurs de conception lorsqu'il en existe dans un système fiscal, perturbent le jeu des rouages que comporte l'économie du marché. Une interruption dans la chaîne des déductions de TVA compromet tout l'équilibre du système de TVA : une exonération en cours du circuit alourdit la charge fiscale, l'intermédiaire non exonéré intervenant après l'intermédiaire exonéré devra taxer l'opération sur le tout sans pouvoir déduire (Lauré Maurice, 1993).

La corruption et la fraude prenant de l'ampleur dans les économies des pays en développement, la lutte contre ces deux fléaux constitue un facteur essentiel de la pérennité de l'édifice fiscal d'autant plus qu'elle biaise le mécanisme de la TVA. Les Etats doivent veiller à ce que les entreprises collectrices de TVA ne soient pas amenées à supporter l'incidence de certains impôts en raison du développement de la fraude.

II. Application de la TVA dans les Pays de l'Union africaine

La réalisation d'une transition fiscale réussie et favorable à l'intégration économique appelle deux types de mesures : les premières visent à permettre de supprimer les obstacles au principe de la neutralité de la TVA (2.1) ; les secondes se rapportent plus directement à l'harmonisation des législations et à la suppression des frontières fiscales (2.2).

1. Suppression des entraves à la TVA.

En vue d'une bonne harmonisation des législations en matière de la TVA, chaque Etat devra préalablement assainir sa loi TVA de telle sorte qu'elle ne contienne plus les dispositions contraires aux principes de neutralité de la TVA. La lutte contre la fraude paraît aussi un préalable justifié pour que la TVA puisse jouer pleinement ses vertus. La modernisation de la gestion de la TVA par un système informatique moderne et performant est une nécessité pour les pays de l'Union africaine, ce qui devra permettre la synergie interne entre les administrations des impôts et des douanes dans chaque pays et entre les pays de l'Union africaine. Ce système informatique devra systématiquement traduire les informations enregistrées en deux langues notamment l'anglais et le français, et ce pour faciliter la compréhension de ces informations qui s'échangeront mutuellement entre les pays n'ayant pas la même langue officielle.

Dans le cadre de l'assainissement des dispositions nationales de la TVA, chaque pays de la zone devra :

- Généraliser la TVA dans tous les secteurs d'activités ou à tous les produits destinés à la consommation. En effet lorsqu'un opérateur vend un bien qui est exonéré de TVA, la TVA qu'il a acquittée en amont génère un crédit net de TVA ; il devrait faire l'objet d'un remboursement dès lors qu'il provient d'une opération légalement exonérée. Les exonérations de TVA entraînent des pertes de recettes importantes amplifiées par celles induites par le détournement du dispositif. De même, elles amplifient les distorsions entre opérateurs économiques, c'est-à-dire entre ceux qui en bénéficient et ceux qui en sont exclus et, favorisent les activités de recherche de rente. Enfin, la non généralisation de la TVA empêche l'intégration verticale entre les entreprises que le mécanisme de la TVA devra permettre.
- Appliquer une TVA à taux unique. L'application des taux multiples de TVA entraîne une aggravation des distorsions en raison de la plus grande difficulté d'application et aussi parce que la multiplicité des taux entraîne l'apparition de crédits de TVA supplémentaires par rapport au cas d'une TVA à un seul taux ;
- Suppression des exonérations de TVA à des fins d'incitations. Les exonérations de TVA sont néfastes du fait qu'elles entraînent ipso

facto la non déductibilité de la TVA supportée par le produit concerné. En effet, l'exonération, en entraînant des rémanences de TVA, va à l'encontre de l'objectif initial et baisse la compétitivité des producteurs domestiques bénéficiant de l'exonération de TVA. Dans ce contexte, la TVA qui est un impôt non sécable, devient donc sécable ;

- Supprimer les restrictions sur les droits à déduction. Les restrictions sur les biens et services ouvrant droit à déduction de TVA inhibent le mécanisme de la neutralité de la TVA et détournent la compétitivité des productions locales ;
- Supprimer les dispositions relatives à la règle du butoir : lorsque le montant de la taxe déductible au titre d'un mois est supérieur à celui de la taxe exigible, l'excédent constitue un crédit d'impôt imputable sur la taxe exigible le mois suivant. Selon les dispositions en vigueur, le crédit d'impôt ne peut pas faire l'objet d'un remboursement au profit de l'assujetti. Les assujettis ne pouvant donc pas se faire rembourser leur excédent de crédit de TVA, ce qui constitue une entrave au mécanisme général de la TVA. L'excédent non remboursé apparaît désormais comme une charge pour l'entreprise et comme une recette exceptionnelle pour l'Etat ;
- Informatiser les procédures fiscales, automatiser les procédures et les formalités douanières d'une part, et interconnecter les systèmes informatiques des douanes, des impôts et du trésor public d'autre part en vue d'une augmentation continue de la productivité des administrations fiscales, d'un élargissement, d'une meilleure maîtrise de l'assiette de la TVA et de faciliter le mécanisme de déduction de TVA entre les Etats membres de la communauté ;
- Fiscaliser les activités informelles en vue de l'élargissement de l'assiette de la TVA ;
- Signer une convention multilatérale de non double imposition et d'assistance réciproque entre les Etats membres de l'Union africaine en vue de supprimer les entraves à la libre circulation de l'épargne, de capitaux et de prévenir la fraude fiscale entre les Etats membres de l'Union;
- Instituer un identifiant fiscal unique afin de lutter contre la fraude ;
- Appliquer le même taux de TVA à l'importation et aux transactions intérieures afin d'éliminer les distorsions au mécanisme de la TVA.

Enfin, les entraves à la TVA étant fonction des législations de TVA, en tant que de besoin, d'autres mesures visant à supprimer les entraves au principe de neutralité de la TVA, pourront se prendre selon les cas de figure qui se présenteront.

2. Harmonisation des législations TVA et suppression des frontières fiscales.

Au regard des difficultés auxquelles l'Union européenne se trouve confrontée, l'Union africaine en vue de l'harmonisation de la législation en matière de la TVA devra faire face à la contrainte monétaire, à la lutte contre la double imposition et contre la fraude. La solution idéale serait la mise en circulation d'une monnaie unique. Compte tenu des contraintes liées à la complexité de ce processus, avant la création d'une monnaie unique, une étroite coordination des politiques monétaires et de change s'avère nécessaire. Il sera important d'éviter des distorsions durables des taux de change entre monnaies nationales pour ne pas perturber les échanges commerciaux entre les Etats et obtenir une stabilité durable des taux de change : c'est ce qui permettra d'éviter les problèmes de taux de change lors des remboursements de TVA. L'harmonisation des politiques fiscales devra contribuer à la diminution, voire à l'élimination de la concurrence fiscale déloyale pratiquée entre les Etats de l'Union africaine.

En cas d'instauration de la libre circulation de biens dans l'Union, les pays de l'Union doivent préalablement harmoniser leur législation en matière de TVA de telle sorte que ces dispositions ne doivent plus contenir celles qui constitueraient des entraves au mécanisme de la TVA. En vue d'instituer les principes de la TVA dans l'Union, et ce, en conformité avec le principe de neutralité de la TVA, les pays membres ne devront pas perdre de vue qu'une Union économique et monétaire présente des avantages tels que les effets de création de trafic mais aussi les désavantages tels que les effets de détournement de trafic. Déjà, en 1950, Viner avait soulevé l'idée selon laquelle l'union n'est pas nécessairement avantageuse pour tous. En tenant compte de tous ces facteurs, le principe clé est celui de la territorialité. Les frontières fiscales n'existant plus entre les Etats membres, le territoire à considérer en matière de la TVA sera celui délimité par les frontières géographiques de l'Union. Chaque nation ou chaque Etat est devenu par définition une région, un département, une province. Le mécanisme des échanges entre les pays de l'Union, en dépit de la suppression des frontières, devra reposer sur le principe de taxation des acquisitions intracommunautaires et d'exonération des livraisons extracommunautaires. Un tel mécanisme devra permettre de maintenir une réelle autonomie des Etats membres dans le choix des taux de TVA, d'assurer la sécurité de leurs recettes budgétaires et d'inciter les administrations fiscales nationales à un recouvrement efficace de la TVA. Ce mécanisme devra garantir le droit de déduction pour éviter les distorsions qui alourdiraient les prix de revient.

Le principe d'acquisition ou de destination est conforme au mécanisme selon lequel la TVA est un impôt sur la consommation et doit donc s'appliquer dans le pays de destination qui est le pays potentiel de consommation. De même, il obéit au principe d'exonération des exportations et de taxation des importations. En outre, cette modalité rend la charge de la TVA identique pour les produits nationaux et pour les produits exportés. Contrairement au régime

de la taxation des livraisons, c'est-à-dire la taxation au pays d'origine, le régime d'acquisition ne change pas la nature de la TVA et n'en fait pas un élément du prix de vente qui est susceptible de modifier les conditions de la concurrence. Enfin, la TVA étant un impôt sur la consommation, il appartient à l'Etat consommateur de tirer profit de cette TVA.

Au regard de ce qui précède les principes clés ci-après devront être adoptés :

- Les opérations internes réalisées sur le territoire du pays A au sens de la TVA sont imposables si elles entrent dans le champ d'application de la TVA.
- Les opérations réalisées au sein de l'Union : chaque entreprise assujettie à la TVA à l'intérieur de l'Union est identifiée par un numéro national.
- Les opérations intracommunautaires pour lesquelles deux types de transactions peuvent être distinguées:
- Le cas où A livre à B, il s'agit d'une livraison intracommunautaire : si le client est identifié, la livraison de la marchandise est exonérée au pays A et taxée dans le pays de destination B, si le client n'est pas identifié, la livraison est taxée au départ du pays livreur, c'est-à-dire du pays A et exonérée dans le pays B de destination ;
- Le cas où A achète au pays B, il s'agit d'une acquisition intracommunautaire : si l'entreprise du pays A est identifiée, l'acquisition est taxée dans le pays A ; si l'entreprise du pays A n'est pas identifiée, l'acquisition est taxée à la TVA dans le pays de départ B et ne subit pas la TVA du pays A.
- Les opérations réalisées avec le reste du monde : les exportations seront exonérées de la TVA, et les importations seront taxées à la TVA.

Le régime applicable aux livraisons de biens meubles corporels est montré dans le Tableau n°1.

Le régime spécifique des prestations de services sera le suivant.

Les prestations de services seront imposées dans le pays A lorsque le prestataire est établi dans le pays A. Il existera des dérogations à ce principe :

- Les prestations matériellement localisables seront imposées dans le pays A lorsqu'elles sont réalisées dans le pays A ;
- Certaines prestations seront également imposables dans le pays A, lorsqu'elles y seront matériellement exécutées (prestations culturelles, artistiques, sportives,...).

Les prestations de services « immatériels » (cession et concession de brevet par exemple) relèveront d'un régime particulier résumé dans le Tableau n°2.

Tel que présentée l'architecture de ce modèle, la TVA devra pleinement jouer ses vertus au regard de son principe de neutralité et favorisera la dynamique de l'intégration au sein de l'Union africaine.

Conclusion

En vue d'assurer une transaction fiscale dans le cadre d'une intégration en Afrique, la TVA apparaît comme le seul impôt qui répond à l'objectif de la mobilisation des recettes fiscales supplémentaires suite au désarmement des barrières tarifaires et de l'intégration verticale entre les Etats, d'où la nécessité d'harmoniser les législations fiscales au sein des Etats de l'Union africaine. Pris isolément, le mécanisme de TVA institué dans la majorité des Etats africains entraîne certaines entraves au principe de la neutralité de la TVA, ce qui ne permet pas à la TVA de jouer pleinement ses vertus. C'est pourquoi, chaque Etat membre devra d'abord éradiquer toutes ces difficultés qui subsistent. Par la suite, une harmonisation des législations entre les l'Etats pourra être mise en œuvre. Il s'agit d'un long processus dont l'aboutissement nécessite : la définition de bonnes règles qui est un exercice intellectuel ; le développement de l'efficacité des administrations ; un capital de ressources humaines expérimentées et motivées et l'affectation de moyens de fonctionnement suffisants.

Tableau n°1: Le régime applicable aux livraisons de biens meubles corporels

Destination Opération	Pays A	Autre Etat de l'Union		Pays hors Union
		assujetti	non assujetti ²	
Lieu de départ : Pays A	Opération interne soumise à la TVA	Livraison intracommunautaire exonérée de TVA	Livraison intracommunautaire exonérée de TVA	Exportation exonérée de TVA
Lieu de départ : autre Etat membre de l'Union	Acquisition intracommunautaire soumise à la TVA ¹	3	3	3
Lieu de départ : pays hors Union	Importation soumise à la TVA ¹	3	3	3

(1) Sauf s'il s'agit de biens exonérés dans le pays A.

(2) C'est le cas des particuliers et des entreprises qui n'ont pas fourni leur numéro d'identification à la TVA au vendeur.

(3) Ne concerne pas, en principe, la TVA du pays A.

Tableau n°2 : Régime particulier applicable aux prestations de services immatériels.

Bénéficiaire établi en :	Prestataire établi :		
	Au pays A	Dans un autre Etat de l'Union	Hors Union
Pays A Assujetti à la TVA Non assujetti à la TVA	Soumis à la TVA Soumis à la TVA	Soumis à la TVA Non soumis ¹	Soumis à la TVA Soumis à la TVA ²
Dans un autre Etat de l'U Assujetti à la TVA Non assujetti à la TVA	Non soumis ¹ Soumis à la TVA	Non soumis ¹ Non soumis ¹	Non soumis Non soumis
Hors Union	Non soumis	Non soumis	Non soumis

(¹) La TVA doit être acquittée dans l'autre Etat de l'Union

(²) Si utilisé dans le pays A.

Références

- Bouvier Michel (2003), *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*, Paris, L.G.D.J..
- Cabinet DIAGNOS (2000), "Rapport de Mission d'Évaluation de l'Administration Fiscale Congolaise", Brazzaville.
- Castagnède B. (1980), "Support du Colloque International « Fiscalité et Développement » du 22 au 26 septembre", Paris.
- CEMAC (1999), *Directive n° 1/99/CEMAC-08-CM-03 du 17 décembre*.
- Chambas Gérard (2005), *Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser les Ressources Fiscales pour le Développement*, Paris, Economica.
- Chambas Gérard (1994), *Fiscalité et Développement en Afrique subsaharienne*, Paris, Economica.
- Chambas Gérard (2004), "Rapport Synthèse de l'Étude sur l'Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser les Ressources fiscales pour le Développement".
- Cozian Maurice (2001), *Précis de Fiscalité des Entreprises*, Paris, Litec.
- Derray Alain (1999), *Lusseau, Economie : Synthèses et Applications*, Paris, Vuibert.
- Direction Générale des Douanes Congolaises, "Les Comités de Trésorerie des Années 2000, 2001, 2002 et 2003".
- Direction générale des impôts (2003), "Code Général des Impôts du Congo", Brazzaville.
- Disle Emmanuel et Seraf Jacques (1998), *Fiscalité pratique*, Paris, Dunod.
- Jacques Le Cacheux (1996), "L'Intégration européenne et la Fiscalité", Les cahiers français No.274, p.65-175.
- Lauré Maurice (1993), *Science fiscale*, Paris, PUF.
- Martinez J.C – Di Malta P. (1986), *Droit fiscal contemporain : l'Impôt, le Fisc, le Contribuable*, Paris Litec.
- Ministère de l'Économie (2004), "Des Finances et du Budget du Congo", Guide d'utilisation du Document Administratif Unique (DAU), Brazzaville.
- Ngakosso Antoine (2005), "La Faiblesse des Recettes douanières à l'Importation au Congo : Evaluation et Impacts", Annales de l'Université Marien NGOUABI, vol. 6. No.1, pp. 201-212.
- Passerou Serge (1997), "Comprendre la Fiscalité des Affaires", Paris, « J. Delmas et C^{ies} ».
- Pierre Jean Douvier (1994), *Fiscalité internationale*, Paris, Litec.
- Sari Chérifa (1998), *L'Euro : Conséquences juridiques et fiscales*, Paris, Dalloz.
- Site Internet : <<<http://www.Fontanneau.com/cfe748.htm>>>

UDEAC (1998), “*Bilan de la Mise en Place de la Réforme fiscale – douanière*”, Bangui.
UEMOA (2006), *Décision n° 10/2006/CM/UEMOA* portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA.