



Conventions préventives de double imposition et chalandage fiscal en Afrique : plaider pour une coopération fiscale communautaire modernisée et harmonisée

Double taxation agreements and tax hawking in Africa: an argument for modernized and harmonized Community tax cooperation

NYEMBO Louis Don De Dieu
Assistant d'Enseignement
Université de Lubumbashi
Avocat au Barreau du Haut-Katanga
République Démocratique du Congo

Date de soumission : 05/04/2024

Date d'acceptation : 18/05/2024

Pour citer cet article :

NYEMBO L. D. (2024) « Conventions préventives de double imposition et chalandage fiscal en Afrique : plaider pour une coopération fiscale communautaire modernisée et harmonisée », Revue Internationale du chercheur «Volume 5 : Numéro 2 » pp : 381 - 403



RESUME

Le chalandage fiscal, étant une forme particulière d'évasion fiscale, constitue un manque à gagner pour les Etats et surtout dans le contexte africain où l'on retrouve une multitude de convention préventives de double imposition signées à différents niveaux (Multilatéral et bilatéral) mais sans qu'une assistance administrative effective y soit implantée et encore moins une coopération fiscale communautaire solide. Cette carence entraîne deux situations assez désastreuses ; d'une part, les opérateurs économiques savent profiter des disparités des régimes fiscaux entre les Etats membres aux diverses conventions pour réduire le plus possible le prélèvement de l'impôt et d'autre part, le manque à gagner qui résulte de cette évasion fiscale ne permet pas aux Etats en développement, qui sont les plus touchés d'ailleurs, de tirer pleinement profit des réels avantages attendus des conventions préventives de la double imposition (Incitation à l'investissement et développement durable). Face à cette situation complexe que plusieurs études décrivent, un plaidoyer se propose en faveur d'une coopération fiscale en Afrique qui serait adaptée aux risques qu'engendre le chalandage fiscal.

Mots clés : *double imposition ; chalandage fiscal ; administration fiscale ; numérique ; exemption*

ABSTRACT

Tax hawking, as a particular form of tax evasion, represents a loss of revenue for States, especially in the African context, where a multitude of double taxation treaties have been signed at various levels (multilateral and bilateral), but without any effective administrative assistance, let alone solid Community tax cooperation. On the one hand, economic operators know how to take advantage of the disparities in tax regimes between the member states of the various conventions to reduce tax deductions as much as possible. On the other hand, the loss of revenue resulting from this tax evasion does not allow developing countries, which are the most affected, to take full advantage of the real benefits expected from double taxation conventions (investment incentives and sustainable development). Faced with this complex situation, we need to make a plea for tax cooperation in Africa that is adapted to the risks generated by tax hawking.

Keywords: *double taxation; tax shopping; tax authority; digital; exemption.*

INTRODUCTION

Depuis les dernières années, le nombre des conventions fiscales bilatérales augmente de façon spectaculaire en Afrique. Une étude menée en 2020 en dénombre près de 149 dans l'Afrique subsaharienne et plus de 500 dans le continent tout entier [CNUCED¹, 2020]. Ce fait ne pourrait pas être étonnant étant entendu que la norme communautaire est prise comme étant « *Instrument d'intégration* ». Le droit, notamment son affinement, est ainsi appelé à jouer le rôle de vecteur de l'intégration [K. Ziemek, 2006].

Pour rappel, il est reconnu aux conventions fiscales un triple rôle : l'élimination de la double imposition (Comme le nom l'indique) ; l'établissement des bases d'une coopération entre les Etats afin de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale et la protection des contribuables en fixant le régime fiscal applicable à une transaction ou à un investissement déterminé [B. Gouthière, 2004].

Certains auteurs reconnaissent auxdites conventions une quatrième fonction clef portant notamment sur l'incitation à l'investissement tant national qu'international en réduisant ou en éliminant la double imposition internationale sur les revenus transfrontaliers [J. Wheeler, 2015]. Cette élimination de la double imposition consiste concrètement à accorder des avantages fiscaux tels que : l'exonération voire l'imputation d'impôt dans l'un ou l'autre pays, la réduction des impôts retenus à la source sur les dividendes, les intérêts et redevances [P. Baker, 2015].

Plusieurs auteurs considèrent ainsi que l'achèvement du marché intérieur impose la mise en place d'un vrai processus d'harmonisation fiscale et qu'il n'est pas souhaitable d'admettre trop de différences entre les régimes fiscaux des pays membres d'un espace communautaire.

Paul FOKAM renchérit en relevant qu'une politique de développement économique, pour être capable de générer une croissance durable et auto-entretenu dans un contexte communautaire, doit être de longue période et implique des réformes vers des politiques fiscales qui sont dites « Politique fiscale de développement » plutôt que celles dites « Politiques fiscales de recettes » [P. Fokam, 2003].

Cependant, signalons qu'au-delà de toutes ces considérations favorables à la ratification des conventions préventives de double imposition fiscale, certains auteurs se montrent quelque peu réservés, surtout dans le contexte africain.

¹ Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement.

Les spécialistes fiscaux s'accordent généralement à dire que les gouvernements des pays à faible revenu en particulier cèdent trop de revenu en accordant des exonérations d'impôts excessives aux investisseurs autant étrangers que nationaux. Il peut être ajouté à cela, la difficulté pour certains Etats à savoir si les avantages de ces conventions peuvent donner lieu à une compensation pour les recettes fiscales perdues ou à mettre en œuvre des mécanismes nationaux à cette fin, l'affaiblissement des capacités de mobilisation des ressources fiscales, la difficulté pour certaines administrations fiscales à se moderniser [M. Moore et al. 2017, Commission économique pour l'Afrique 2020, G. Nze Boleilanga 2022].

Toutes ces limites qui sont essentiellement d'ordre interne peuvent rendre un Etat moins disposé à bénéficier des avantages d'une convention préventive de double imposition. Au pire des cas, la convention pourrait donner opportunité au chalandage fiscal sans que l'administration fiscale de l'Etat qui en est victime ne s'en rende compte. Situation qui crée bien entendu un manque à gagner.

Le risque de voir une convention fiscale être utilisée par un résident d'un Etat afin d'échapper à la législation de son pays a été aussi identifié dans le cadre de l'OCDE qui insistait d'ailleurs sur le fait que l'intention conjointe des signataires d'une convention fiscale est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités d'évasion et de fraude fiscales [OCDE, 2014].

A titre illustratif, après avoir critiqué les conventions fiscales pour avoir facilité l'évasion fiscale, de nombreux Etats ont, ces dernières années, renégocié plusieurs conventions de double imposition avec des pays en développement comme le Malawi en 2015 et le Kenya et la Zambie en 2016. Le Rwanda et l'Afrique du Sud ont récemment renégocié leurs conventions fiscales avec Maurice afin de récupérer certains de leurs droits d'imposition. Ceci témoigne du fait que des conventions de double imposition mal conçues peuvent faire plus de mal que de bien aux pays d'accueil [Commission économique pour l'Afrique, 2020].

Au regard de cette croissance des conventions fiscales en Afrique et au regard des risques qui en découlent en termes de chalandage fiscal occasionnant une perte des revenus pour les Etats, la présente étude se propose d'adopter la problématique suivante : « *Dans quelle mesure limiter les risques de chalandage fiscal en Afrique au regard de la multiplication disparate des conventions fiscales multilatérales et bilatérales sur la double imposition ?* ».

Pour répondre à cette problématique, il est judicieux d'opter pour une méthodologie adéquate car la méthode est la démarche organisée rationnellement pour aboutir à un résultat [Paulin Ibanda Kabaka, 2023].

A cet effet, notre étude aura recours d'une part, à l'herméneutique juridique pour la compréhension des divers textes juridiques qui seront énoncés [Pierre Félix Kandolo On'ufuku wa kandolo, 2018]. Il s'agira plus explicitement d'apprécier l'adaptation de certaines dispositions des conventions fiscales internationales sur la double imposition signée en Afrique au regard des enjeux actuels qui portent sur le chalandage fiscal.

D'autre part, notre étude aura recours à la méthode dite comparative par l'analyse du droit comparé. En effet, le droit n'est pas une création spontanée. Il subit donc des influences directes ou indirectes [Pierre Félix Kandolo On'ufuku wa kandolo, 2018]. Dans notre contexte, le recours au droit comparé nous permettra d'analyser l'évolution des normes dans le cadre de l'Union européenne et voir dans quelle mesure l'Afrique pourrait s'en inspirer.

En complément de ce cadre méthodologique, nous allons également recourir à la technique documentaire (Consultation des documents écrits) et celle de l'observation directe et indirecte du phénomène sous étude et ce, dans une approche quantitative.

De ce qui précède, la présente étude consistera à faire en un premier lieu *une étude panoramique des conventions préventives de double imposition dans le contexte africain (1)*, en second lieu, nous analyserons *les risques de chalandage fiscal pouvant en résulter au niveau pratique (2)* et les perspectives à concrétiser comme résultat de notre recherche (3).

1. LES CONVENTIONS PREVENTIVES DE DOUBLE IMPOSITION DANS LE CONTEXTE AFRICAIN

L'internationalisation des échanges a mis en exergue les différences de qualification et de traitement fiscal que recelaient les dispositions des différents Etats. Ce constat est à l'origine de la réorganisations successives des acteurs économiques internationaux afin de bénéficier des meilleures conditions fiscales. Qui plus est, la présence d'entreprises internationales toujours plus importantes a démontré les limites des initiatives individuelles que peuvent prendre les Etats et le caractère dommageable d'une concurrence fiscale exacerbée [Jean Vincensini, 2021]. Dans ce contexte, il est tout à fait naturel que les Etats signent des conventions fiscales sur la double imposition notamment en vue de se prémunir des limites de leurs fiscalités respectives tout en se garantissant quelques avantages sur l'investissement et le développement durable.

1.1. Notion générale

Une convention fiscale est un accord entre deux pays distribuant et limitant les droits fiscaux de chaque pays. Les conventions fiscales déterminent entre autres la mesure dans laquelle un pays peut imposer, ou non, les entreprises étrangères. Il arrive que le droit d'un pays de lever

un impôt en particulier soit purement et simplement révoqué. Une fois signées, les conventions fiscales s'appliquent jusqu'à ce qu'elles soient abrogées ou renégociées. Bien que certaines conventions soient très anciennes, elles ont toujours les mêmes implications que lorsqu'elles ont initialement été négociées [Actionaid, 2017].

Ces conventions sont souvent élaborées selon des modèles types préétablis. Contrairement à l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE) et aux Nations Unies qui ont respectivement mis sur pied le modèle de convention fiscale de l'OCDE et le modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (Modèle de convention des Nations Unies), l'Afrique tarde à se doter d'un modèle de convention type à usage des Etats africains [Brian J. Arnold, 2015].

Il n'existe qu'une « *Résolution PAP.5/PLN/RES/4/OCT.19 du 17 octobre 2019 sur l'adoption du modèle de convention africaine sur la double imposition* » adoptée à Midrand en Afrique du Sud par l'initiative du Parlement Panafricain au regard de la nécessité pour les pays africains d'adopter une approche cohérente et surtout harmonisée dans leurs négociations fiscales en vue de promouvoir une plus grande certitude fiscale et un meilleur environnement des investissements et du commerce. Qui plus est, il a été admis qu'un modèle de convention en matière de double imposition pour l'Afrique peut être un outil efficace pour promouvoir un commerce et des investissements équitables entre Etats africains d'une part et entre Etats non africains d'autre part [Parlement Panafricain, 2019].

Cependant, cette résolution du parlement panafricain n'étant pas suffisamment contraignante, étant soumise à approbation aux organes délibérants, on ne saurait considérer cette initiative comme un acquis pour l'Afrique s'agissant de la mise sur pied d'un modèle de convention fiscale.

Il n'est donc pas étonnant d'observer sur le continent des conventions préventives de double imposition disparates adoptés par les Etats selon des spécificités qui leurs sont propres. Comme renseigné en introduction, près de 149 conventions sont signées dans l'Afrique subsaharienne et plus de 500 dans le continent tout entier [CNUCED², 2020].

A cet effet, il sied d'épingler à titre indicatif et sans prétendre à toute exhaustivité, quelques conventions identifiées dans les communautés économiques régionales (CER), sous régionales africaines et au niveau des rapports bilatéraux.

² Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement.

1.2. Conventions préventives de double imposition fiscale dans les Communautés économiques Régionales reconnues par l'Union africaine

Pour rappel les CERs ont pour objectif de faciliter l'intégration économique régionale entre les membres de chacune des régions. L'Union africaine reconnaît huit CER à savoir [Union Africaine, 2014] :

- L'Union du Maghreb arabe (UMA) ;
- L'Autorité intergouvernementale pour le développement (IGAD) ;
- La Communauté de l'Afrique de l'Est (CAE) ;
- La Communauté de développement de l'Afrique australe (SADC) ;
- La Communauté économique des Etats de l'Afrique centrale (CEEAC) ;
- La Communauté économique des Etats sahélo-sahariens (CEN-SAD) ;
- La Communauté économique des Etats de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) ;
- Le Marché commun de l'Afrique orientale et australe (COMESA) ;

1.2.1. Union du Maghreb arabe (UMA)

Au sein de l'Union du Maghreb arabe (UMA), il sied signaler l'adoption de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir les règles d'assistance mutuelle en matière d'impôts sur le revenu entre les Etats de l'Union du Maghreb Arabe du 23 juillet 1990.

1.2.2. Communauté de l'Afrique de l'Est (CAE)

Au sein de cette communauté nous retrouvons l'accord entre les gouvernements des républiques du Kenya, de l'Ouganda, du Burundi, du Rwanda et la République-Unie de Tanzanie pour l'élimination de la double imposition et la prévention de l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu signé à Arusha le 30 novembre 2010.

1.2.3. Communauté de développement de l'Afrique australe (SADC)

A la suite du 32^{ème} Sommet de la SADC qui s'est tenu le 18 août 2012 à Maputo, au Mozambique il avait été approuvé et signé entre autres l'Accord d'assistance en matière fiscale par lequel les Etats membres se sont engagés à coopérer à l'administration des questions fiscales [Communauté de Développement de l'Afrique Australe, 2020].

Il sied de signaler que cet Accord ne semble cependant pas se rapporter de manière expresse à la double imposition.

1.2.4. Marché commun de l'Afrique orientale et australe (COMESA)

Dans le cadre du COMESA, l'accord révisé de la zone commune d'investissement de ladite organisation dispose en son article 23 alinéa 2 qu'en vue d'encourager les investissements transfrontaliers, les Etats membres peuvent conclure entre eux, des conventions préventives de double imposition.

Cette organisation ne dispose cependant pas d'une convention multilatérale.

L'IGAD, la CEEAC, la CEN-SAD et la CEDEAO semblent ne pas avoir entrepris une quelconque initiative sur la question ou seraient peut-être en train de déployer des efforts non encore vulgarisés de manière effective.

1.3. Conventions préventives de double imposition fiscale dans les autres Communautés économiques

1.3.1. Communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest (CEAO)

Dans le cadre de l'Afrique de l'Ouest, il a été adopté l'Acte N°24/84/CE portant adoption de la convention fiscale entre les Etats membres de la CEAO dont le Burkina Faso, la République de Côte d'Ivoire, la République du Mali, la République Islamique de Mauritanie, la République du Niger et la République du Sénégal.

1.3.2. Union économique et monétaire ouest-africain (UEMOA)

Dans le cadre de l'Union économique et monétaire ouest-africain (l'UEMOA), il y a eu l'adoption du « Règlement N°08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale ».

1.3.3. Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC)

Dans le cadre de la CEMAC, il y a eu la Convention fiscale signée par le Cameroun, le Congo, le Gabon, la Guinée Equatoriale, la République Centrafricaine et le Tchad tel qu'il ressort de l'Acte N°5/66/UDEAC-49 du 13 décembre 1966.

1.4. Conventions préventives de double imposition fiscale dans les rapports bilatéraux

Une étude de la commission économique des Nations Unies pour l'Afrique révèle que le continent compte plus de 450 traités de double imposition, dont 59 proprement intra-africains. Les pays les plus actifs dans la conclusion de ces traités, en Afrique, sont surtout ceux d'Afrique du Nord. Les cinq pays ayant le plus grand nombre de traités bilatéraux relatifs aux investissements en vigueur sont l'Algérie, l'Egypte, Maurice, le Maroc et la Tunisie. En ce qui

concerne les traités de double imposition, l'Afrique du sud, l'Egypte, le Maroc, Maurice et la Tunisie sont les plus actifs sur le continent [Commission économique pour l'Afrique, 2020].

A titre purement exemplatif l'on peut mentionner :

- La convention entre le Gouvernement de la République française et le gouvernement de la République du Kenya en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu signé le 4 décembre 2007 à Nairobi.
- La convention fiscale entre l'Algérie et la Belgique signée le 15 décembre 1991, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004 ;
- La convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République Arabe d'Egypte en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Paris le 19 juin 1980 ;
- La convention entre le gouvernement de la République d'Afrique du Sud et le Gouvernement de la République Démocratique du Congo en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu » entrée en vigueur le 18 juillet 2012 ;
- La convention entre la France et la Tunisie tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale signée à Tunis le 28 mai 1973 ;
- La convention entre le Royaume de Belgique et la République Démocratique du Congo en vue d'éviter la double imposition et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune », entré en vigueur le 1^{er} juin 2016
- La convention entre la République Démocratique du Congo et le Gouvernement de l'Etat du Qatar pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et la prévention de la fraude et de l'évasion fiscale », signée à Doha, le 21 mars 2021 ;
- La convention entre la République Démocratique du Congo et la Turquie en vue d'éviter la double imposition et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu l'assemblée nationale a adopté le 29 septembre 2022, le projet de loi de ratification de l'ordonnance-loi de ladite convention.

Ce nombre imposant des conventions fiscales en Afrique devrait à lui seul suffire à justifier la mise en place d'un mécanisme régional d'échange de renseignements en vue d'une meilleure collaboration administrative.

Qui plus est, de nombreux traités de double imposition sont expressément conçus pour réduire le risque de fraude fiscale en donnant aux autorités fiscales de chacun des deux pays des mécanismes de partage de l'information et d'assistance fiscale [Commission économique pour l'Afrique, 2020].

Cependant, l'observation pratique révèle que ces échanges ne sont pas toujours effectifs. Nous situons les causes de cette non effectivité à deux niveaux ; au niveau des administrations fiscales des Etats et au niveau des conventions proprement dites.

Certaines administrations fiscales sont peu modernisées et donc moins disposées à mettre sur pied des procédures et structures autonomes pouvant faciliter ces échanges.

Aussi, dans la majorité des conventions ci-haut citées, il est prévu qu'un Etat contractant déroge à l'échange de renseignements en vertu de sa législation ou sa pratique administrative, ou encore en vertu d'un secret commercial, industriel, ou professionnel à préserver. Ceci ressort notamment de l'article 26 inspiré des modèles de convention de l'OCDE et des Nations Unies. Pourtant, on peut noter des commentaires dudit article 26 du modèle de convention des nations unies que cette disposition doit être comprise comme signifiant que les Etats contractants sont tenus de promouvoir un échange **effectif** de renseignements [Nations Unies, 2011]. Ce fait pourrait bien sembler paradoxal.

2. RISQUES DE CHALANDAGE FISCAL EN AFRIQUE

2.1. Notion sur le chalandage fiscal

Le chalandage fiscal est une technique d'ingénierie fiscale, mieux connue sous le vocable anglais « *treaty shopping* », par laquelle technique le résident d'un Etat, dit « **bénéficiaire final** », personne physique ou morale, tirant des revenus d'un autre Etat, dit « **Etat de la source** », profite, afin de limiter voire de supprimer l'imposition dans cet autre Etat, des dispositions d'une convention de non double imposition conclue entre cet autre Etat et un Etat tiers, dit « **Etat de transit** » [J. Albert et al. 2007].

Dans un cas de figure classique, une société résidente de l'Etat de la source paie des revenus passifs (intérêts, redevances, dividendes) à une société à laquelle le bénéficiaire final qui la contrôle a transféré les actifs générateurs desdits revenus. Le chalandage fiscal suppose que ces

produits ne soient pas soumis à une imposition substantielle dans l'Etat de transit [J. Albert et al. 2007].

Au regard de la présentation ci-haut faite sur le chalandage fiscal, il ressort que les pays sources peuvent subir d'importantes pertes fiscales en raison des traités fiscaux par réduction de leurs droits d'imposition et l'évasion fiscale. Le risque de déperdition des ressources financières du fait de l'évasion fiscale est préoccupant pour les pays en développement : les impôts sur les sociétés représentent une part prépondérante des recettes de l'Etat. Les pays en développement sont plus touchés et plus exposés à l'évasion fiscale en partie du fait de la faiblesse et du manque de ressources des institutions qui sont amenées à lutter pour faire face à des pratiques très complexes d'optimisation fiscale et à des cadres juridiques nationaux insuffisamment développés. On sait que l'évasion fiscale contribue aux flux financiers illicites en provenance d'Afrique, estimés entre 2000 et 2015 à 73 milliards de dollars par an en moyenne [Commission économique pour l'Afrique, 2020].

2.2. Conséquences du chalandage fiscal

Un fait bien paradoxal est que les conséquences du chalandage fiscal consistent en l'usage ingénieux des conventions fiscales par les opérateurs économiques afin d'obtenir l'inverse de ce pourquoi ces conventions sont réellement signées. C'est-à-dire, qu'au lieu de servir à : *l'élimination de la double imposition, l'établissement d'une coopération entre les Etats afin de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale ainsi qu'à stimuler l'investissement national et international* [B. Gouthière, 2004], ces conventions peuvent bien engendrer :

2.2.1. Une double non-imposition

En effet, une étude a révélé que certaines conventions ont pour conséquence que les multinationales ne paient certains impôts ni dans le pays où elles exercent leurs activités, ni dans le pays où elles sont implantées. Cette pratique prive les communautés les plus pauvres du monde de recettes fiscales dont elles ont pourtant besoin de toute urgence. La convention entre l'Ouganda et les Pays-Bas empêche l'Ouganda d'imposer les revenus que les investisseurs néerlandais ramènent dans leur pays et ces revenus ne sont généralement pas imposés non plus aux Pays-Bas. Ces investisseurs bénéficient d'une double non-imposition alors que l'Ouganda perd des recettes fiscales vitales [Actionaid, 2017].

2.2.2. Une perte de revenu des pays en développement

En 2014, le FMI signalait déjà le fait que le recours aux réseaux de conventions fiscales dans le but de réduire le paiement d'impôts représente un problème majeur pour de nombreux pays en développement, qui feraient bien de signer des conventions avec la plus grande prudence. Ces conséquences sont les plus constatées et certains facteurs que nous identifions dans le point suivant contribuent à la persistance de ces conséquences.

2.3. Quelques facteurs de risque identifié

2.3.1. La ratification sous pression politique des conventions fiscales par les pays en voie de développement

Une étude a révélé que les gouvernements des pays en développement entament des négociations de conventions fiscales par pression d'un autre pays par le truchement d'un représentant diplomatique, d'une administration fiscale ou des contribuables d'un autre pays [Actionaid, 2017].

Cela entraîne des ratifications sans préparation et sans intériorisation des garde-fous contre le chalandage fiscal. Il est dès lors important de souligner que la ratification n'est pas obligatoire et devrait être faite avec prudence par les Etats en voie de développement.

2.3.2. La modernisation lente des administrations fiscales

Dans les conventions signées en Afrique, les dispositions portant sur l'échange de renseignements et l'assistance en matière de recouvrement d'impôts sont reprises dans la quasi-totalité desdites conventions. Ce qui exige une assistance administrative multilatérale [A. Souhila, 2010].

Cependant, une administration fiscale ne peut bénéficier de l'Echange de renseignement que si elle a mis en place une infrastructure minimale pour envoyer, recevoir et traiter les informations conformément à la norme internationale. Cela inclut une unité d'échange de renseignement dotée de ressources adéquates [Union Africaine, 2022].

L'observation pratique révèle cependant que les réformes administratives ne sont toujours pas effectives sur le continent.

Prenons un cas de figure, en matière de Bénéfices des entreprises, l'article 7 de la convention signée entre la RDC et l'Afrique du Sud dispose que : « *Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont **imposables que dans cet Etat**, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont*

imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable ».

En vertu de cette disposition, les prestataires étrangers sont exemptés en RDC de l'Impôt Professionnel de 14% dû sur les sommes payées rémunération des services qu'ils rendent en RDC.

L'information du traitement fiscal (*Taux de l'impôt appliqué, déduction faite, exonération, exemption ou allègement accordé*) dont le prestataire fera l'objet dans son pays de résidence est hors de portée de l'Administration fiscale en RDC.

Pourtant cette information pourrait servir à étudier les risques de chalandage fiscal et à les éviter.

L'absence d'infrastructure moderne mis en place à cette fin met en difficulté les Etats.

Le besoin d'éviter les risques d'évasion fiscale rentre d'ailleurs dans la vision que se sont assignés les Etats membres de « L'initiative Afrique » à savoir l'Afrique du Sud, l'Algérie, le Bénin, Botswana, Burkina Faso, Cameroun, Cote d'Ivoire, Djibouti, Egypte, Eswati, Gabon, Ghana, Guinée, Kenya, Lesotho, Liberia, Madagascar, Mali, Maroc, Mauritanie, Maurice, Namibie, Niger, Ouganda, Rwanda, Sénégal, Seychelles, Tanzanie, Tchad, Togo, Tunisie. Dans un rapport publié par l'Union africaine à cet effet, il est renseigné que les Etats ont mis en place un programme de travail visant à consolider une culture de transparence et d'échange de renseignements automatique sur les comptes financiers.

Et même en marge de la plénière du Forum mondial 2017 qui s'est tenu au Cameroun, les ministres des finances et les responsables des administrations fiscales des pays africains se sont réunis pour discuter des priorités et des défis de leurs pays pour faire progresser la lutte contre l'évasion fiscale et les autres flux financiers illicites grâce à une meilleure coopération fiscale. Ce forum a donné ainsi naissance à la Déclaration de Yaoundé qui est à ce jour approuvée par 33 pays africains et par la commission de l'UA, ce qui témoigne de la ferme volonté de faire progresser la transparence fiscale sur le continent.

2.3.3. Certaines dispositions des conventions fiscales issues des modèles actuels ne permettent pas une assistance administrative effective

Les dispositions portant sur l'échange de renseignement en vertu des conventions préventives de double imposition sont de portée limitée et ne permettant une assistance administrative effective.

L'article 24³ de la convention signée entre la RD Congo et l'Afrique dispose certes que : « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention...* ».

L'ineffectivité mentionnée ci-haut découle du fait que la faculté d'échanger des renseignements se retrouve être restreinte par l'alinéa 2 de ladite disposition.

Cet alinéa dispose que : « *Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation : de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ; de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant ; de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public* ».

Le fait de fonder un Etat à déroger à l'échange de renseignement même en vertu de sa pratique ouvre la brèche à l'ineffectivité des échanges car les pratiques sont disparates et totalement imprévisibles.

Ces limites créent un cercle vicieux pour les Etats de sorte que le chalandage fiscal entre autres formes d'évasion fiscale peut s'y organiser sans trop de peine.

3. LES PERSPECTIVES A ENVISAGER

La réponse à la question « **dans quelle mesure limiter les risques de chalandage fiscal en Afrique au regard de la multiplication disparate des conventions fiscales multilatérales et bilatérales sur la double imposition** » ne fait pas toujours l'unanimité et s'avère être complexe tant cette question englobe plusieurs enjeux politico-économiques latents.

Néanmoins, la tentative d'y répondre s'avère nécessaire car l'observation des faits renseigne que les dommages du chalandage fiscal sont bien réels.

La discussion des perspectives peut se présenter comme suite :

³ Inspiré des articles 26 du modèle de convention des nations unies et du modèle de l'OCDE.

3.1. Perspective générale portant sur la révision des conventions fiscales internationales signées en Afrique

La grande majorité des études ont proposé que les Conventions internationales en matière de fiscalité et d'investissement soient révisées afin de donner la préférence au paiement des impôts dans le pays de la source [CNUCED, 2020] d'autres sont plus radicales en déconseillant les Etats à revenu faible de signer ces conventions [Actionaid, 2017].

Ces perspectives posent quelques difficultés de notre entendement :

3.1.1. Sur base de quel modèle ces révisions devront-elles être faites ? S'agira-t-il du modèle des nations-unies ? de l'OCDE ou des modèles que chaque Etat africain se sera concocté ?

La cause de cette difficulté provient du fait que d'une part l'on ne saurait limiter l'autonomie de volonté contractuelle [Convention de Vienne sur le Droit des Traités, 1969] des Etats dans la négociation de leurs conventions fiscales respectives. D'autre part, la mise en place d'un modèle uniformisé contribuera à une bonne gouvernance dans le domaine fiscal en Afrique.

Pour rappel, la bonne gouvernance dans le domaine fiscal tel qu'inspirée du droit de l'union européenne a pour vocation première d'appuyer les Etats membres dans la lutte contre les situations de fraude et d'évasion fiscale au travers de la coopération internationale et de l'élaboration des normes communes en matière fiscale [Commission des communautés européennes, 2009].

Il est donc nécessaire qu'un « modèle de Convention fiscale africaine sur la double imposition » soit adopté et tienne compte de ces nouveaux enjeux sur le chalandage fiscal. Il n'existe à ce jour qu'une résolution PAP.5/PLN/RES/4/OCT.19 du 17 octobre 2019 sur l'adoption du modèle de convention africaine sur la double imposition. L'adoption d'un modèle n'est cependant pas effective.

3.1.2. Si ces révisions sont faites dans le but de donner la préférence au paiement des impôts dans le pays de la source, autant renoncer à la signature de ces conventions car cette proposition ramènerait les Etats au statu quo ante⁴

En effet, cette proposition produira un effet nul car le fait de ramener le droit d'imposition dans l'Etat de source fera resurgir le risque de « **Double imposition** » que pourtant ces conventions visent à juguler.

⁴ Dans l'état où les choses étaient avant.

La meilleure solution serait donc une fois de plus d'encourager « la bonne gouvernance dans le domaine fiscal en Afrique ».

En effet, la gouvernance dans le domaine fiscal a été définie pour la première fois dans les conclusions du Conseil Ecofin du 14 mai 2008 comme étant fondée sur les principes de transparence, d'échange d'informations et de concurrence fiscale loyale [Maria Zenovia Grigore et al. 2010].

Les facteurs qui ont plaidé en faveur de l'amélioration de cette coopération internationale au sein de l'Union européenne sont entre autres :

- L'absence de bonne gouvernance dans le domaine fiscal encourage la fraude fiscale et l'évasion fiscale et grève lourdement les budgets nationaux et le système des ressources propres de l'Union européenne,
- La mondialisation a compliqué la lutte contre la fraude fiscale à l'échelle internationale. La disparité des régimes fiscaux d'un territoire à l'autre favorise les entreprises de grande taille, d'envergure internationale au détriment des entreprises de petite taille d'envergure nationale.
- Il est fréquent que les pays en développement, précisément en raison du manque de gouvernance dans le domaine fiscal, ne disposent pas de la légitimité ou de l'autorité nécessaire pour taxer leurs citoyens.

Le droit comparé inspiré de l'Union européenne pourrait être un grand atout dans le contexte africain car les Etats africains ne peuvent à ce jour se prévaloir d'aucune transparence effective en matière fiscale, chose qui laisse porte ouverte aux risques croissant de chalandage fiscal.

3.1.3. Cette révision des conventions fiscales devrait-elle être obligatoire sur le continent ? Quel organisme aura la charge d'en faire le suivi ?

Compte tenu de la primauté du droit communautaire, l'idéal serait que la révision soit obligatoire pour le besoin de l'intégration au niveau du continent.

En effet, la primauté du droit communautaire signifie simplement que les normes communautaires doivent prévaloir sur les normes nationales antérieures ou postérieures. En réalité la situation contraire aurait été paradoxale, car si une telle force n'était pas octroyée au droit communautaire dans tous les Etats, **l'intégration serait presque impossible**. Or, comme relevé en introduction, la tendance est de permettre à la norme communautaire de jouer le rôle d'« *Instrument d'intégration* » [K. Ziemek, 2006].



La résolution PAP.5/PLN/RES/4/OCT.19 du 17 octobre 2019 sur l'adoption du modèle de convention africaine sur la double imposition est dépourvue de force obligatoire étant seulement l'œuvre du parlement panafricain. En effet, le parlement panafricain est l'organe législatif de l'Union Africaine, à ce titre il peut, à sa propre initiative, faire des propositions sur les domaines/sujets sur lesquels il peut soumettre ou recommander des projets de lois types à la Conférence pour examen et approbation [Protocole à l'Acte constitutif de l'Union africaine relatif au parlement panafricain, article 8].

Le projet d'un modèle de convention africaine sur la double imposition devrait donc provenir des organes habilités à produire des normes contraignantes au sein de l'Organisation.

Au-delà du fait qu'il faudrait songer à la révision des conventions fiscales signées en Afrique sur base d'un modèle type purement africain (C'est-à-dire qui tient compte des enjeux de l'Afrique en la matière), nous sommes d'avis que certaines autres perspectives devraient être envisagées afin de mettre certains autres Etats en bonne posture vis-à-vis des risques du chalandage fiscal. Ces perspectives peuvent être incluses dans le modèle type de convention qui est en gestation pour l'Afrique ou encore elles pourraient être étudiées par chaque Etat indistinctement. Mais une fois de plus, l'uniformisation demeure la meilleure voie.

3.2. Perspectives spécifiques

3.2.1. La nécessaire modernisation des administrations fiscales

Dans une étude menée au Maroc en 2022 l'on soulignait que l'ère de la digitalisation devrait s'accompagner par des changements considérables dans plusieurs domaines tels que la **fiscalité**, notamment en matière de **renforcement du control fiscal et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale** [Benazzou. L, 2022].

Cette étude avait également mis en lumière une recommandation de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE) qui signalait l'importance de l'introduction des technologies digitales dans les administrations fiscales dans la mesure où ces technologies contribuent au renforcement de la transparence fiscale au niveau national et international **grâce à l'échange des recoupements entre les administrations fiscales**.

Cette recommandation de l'OCDE peut inspirer le cadre normatif de l'Union africaine en gestation.

En effet, la transformation digitale effective en Afrique facilitera le traitement massif des données des contribuables ainsi que l'échange électronique des données entre les maillons des



administrations fiscales, ce qu'on appelle couramment les recoupements en vue de permettre la détection des fraudes.

En outre, on peut attendre d'une modernisation fiscale qu'elle permette :

- Une identification numérique et uniformisée des contribuables, dans une société où l'identité numérique est utilisée dans de multiples processus personnels et officiels, et pour différents rôles, la mise en place d'un système d'identification unique et sécurisé pour les citoyens et les entreprises est nécessaire pour une fiscalité plus fluide [OCDE, 2020].
- Une gestion plus efficace des données ;
- Une interaction avec les autres administrations, avec le secteur privé et par-delà les frontières.

A titre d'exemple, l'administration fiscale française a su en 2012 lancer des procédures de contrôles des GAFA (Google, Amazone, Facebook, Appel). Ces contrôles ont abouti à d'intéressants résultats 6 ans après. Un accord amiable avait été conclu avec Amazon en 2018 à hauteur de 200 millions d'euros, Appel a accepté en 2018 la proposition de rectification pour un montant de 576 millions d'euros afin de solder un contentieux portant sur 10 ans d'impôt, Facebook a également annoncé en aout 2020 avoir conclu un accord avec l'administration fiscale à hauteur de 106 millions d'euros au titre des impositions portant sur les années 2009 à 2018 [Vincent Renoux, 2021].

Nous sommes d'avis que pour qu'une administration fiscale parvienne à effectuer des contrôles d'une telle envergure il faudrait donc qu'elle multiplie des efforts quant à intégrer de manière effective l'outil digital dans ses procédures.

Néanmoins, cette modernisation est fortement tributaire de la volonté politique des dirigeants africains.

3.2.2. S'inspirer des travaux de l'OCDE en perspective du modèle type de convention pour l'Afrique.

Signalons avant toute chose que l'OCDE est une organisation internationale qui regroupe des Etats répartis sur l'ensemble du globe, de l'Amérique du Nord et du Sud à l'Europe et jusqu'à l'Asie-Pacifique [OCDE, 2020]. **L'Afrique n'y est que très peu représentée.**

En effet, l'OCDE a entrepris plusieurs travaux dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale. Le Projet BEPS⁵ fait partie des acquis non négligeables de cette organisation.

⁵ Erosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices

Ce projet repose sur 15 mesures dont : *1. Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, 2. Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, 3. Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées, 4. Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers, 5. Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, 6. Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages, 7. Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, 8-10. Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, 11. Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, 12. Règles de communication obligatoire d'information, 13. Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays, 14. Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, 15. L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales [OCDE, 2015].*

La 15^{ème} mesure étudie la faisabilité technique d'une approche multilatérale contraignante pour les Etats. L'utilisation abusive des conventions fiscales est à l'origine de nombreuses pratiques qualifiées de BEPS. L'instrument multilatéral BEPS transpose les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales dans les conventions fiscales bilatérales existantes afin de lutter contre ce phénomène. Il le fait en modifiant les conventions fiscales de façon synchronisée et efficace. Au 1^{er} janvier 2023, cet instrument multilatéral couvre déjà 100 juridictions essentiellement européenne [Instrument Multilatéral BEPS, 2023].

A titre d'exemple, l'instrument multilatéral BEPS exige des Etats qui l'ont signé d'intégrer dans les préambules de leurs conventions bilatérales respectives les dispositions suivantes :

« Entendant éliminer la double imposition à l'égard d'impôts visés par la présente Convention, et ce, sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale/évitements fiscaux (Résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir des allègements prévus dans la présente convention au bénéfice indirect de résidents de juridictions tierce) »

« Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale ».

L'instrument multilatéral BEPS est d'une richesse non négligeable en termes de mesures « anti-chalandage fiscal » et ces mesures peuvent bien contribuer à l'élaboration du modèle type de l'Union Africaine.

3.2.3. Pourquoi ne pas songer à l'instauration d'une « Déclaration d'Impôt Conventionnel Payé à l'Etranger » - « DICPE » ?

Les termes « Exemption » et « Exonération » peuvent être pris l'un à la place de l'autre, tant il est vrai que le résultat poursuivi est le même, celui de ne pas payer l'impôt dû au fisc [M. BUABUA WA KAYEMBE, 2006]. Dans certaines législations fiscales en Afrique, le terme « **Exemption** » n'est pas toujours égal à « **Exonération** ». En République Démocratique du Congo par exemple, le redevable exempté est dédouané de toute obligation déclarative par contre le redevable exonéré est tout de même obligé de souscrire à une déclaration qui ne fera pas l'objet de versement d'un quelconque impôt mais qui permet tout simplement à l'administration fiscale de gérer l'information et de facilement faire ses recoupements.

Cette différence sémantique ne fera certainement pas l'unanimité mais il n'en demeure pas moins vrai qu'une obligation déclarative devrait être envisagée dans le chef des redevables exemptés ou exonérés selon le cas en vue de donner une base à l'échange d'information.

Dans la plupart des conventions fiscales signées entre les Etats africains le vocable utilisé est celui de l'exemption de telle sorte que l'administration fiscale qui exempte ne garde aucune trace de la destination fiscale des fonds.

Pourtant, l'on peut observer qu'une entité qui son siège social dans l'Etat « **A** » et détient des établissements stables dans l'Etat « **B** » ne paie pas la totalité de l'Impôt dans l'Etat « **A** » en vertu d'une convention fiscale et ce, sans que les administrations fiscales des deux Etats ne collaborent à éviter tout risque d'évasion fiscale.

L'instauration d'une « **Déclaration d'Impôt Conventionnel Payé à l'Etranger** » à souscrire par le prestataire étranger exempté pourrait servir à poser les bases d'un recoupement.

3.2.4. Améliorer les compétences des agents fiscaux

L'amélioration des compétences des agents fiscaux est essentielle pour garantir une bonne compréhension des principes de l'Echange de renseignement et l'utilisation des infrastructures établies dans la lutte contre l'évasion fiscale.

En 2021, l'Initiative Afrique a continué à organiser des formations pour renforcer les capacités de ses membres. Ces efforts sont à pérenniser.

CONCLUSION

Ce large tour d'horizon permet de comprendre qu'au regard de l'internationalisation croissante des échanges et surtout du numérique, il a fallu mettre fiscalement à l'aise les opérateurs qui



investissent dans divers Etats et stimuler l'investissement. Les conventions fiscales sur les doubles impositions ont permis de jouer ce rôle incitatif à l'investissement.

Cependant, l'augmentation croissante de ces conventions sur le continent africain présente énormément de risques en matière de chalandage fiscale occasionnant perte de revenu et double non-imposition.

Après revue de la littérature et étude comparée, il s'est avérée que la tendance générale est celle de « **la révision de toutes les conventions fiscales signées en Afrique** » à défaut de ne plus du tous les signer.

Ces révisions impliquent cependant une forte mobilisation des organes clés de l'Union africaine car l'initiative d'une révision devrait commencer par l'élaboration effective d'un modèle de convention africaine sur la double imposition qui servira à la révision des Conventions multilatérales signées dans les cadres régionaux et sous régionaux ainsi que bilatéraux.

Cette étude a cependant eu des limites relatives notamment au fait qu'elle n'a pas été qualitative en ce qui concerne l'analyse des conventions signées à différents niveaux au sein du continent. Néanmoins, elle se propose en plaidoyer à l'attention des organes des communautés africaines pour le lancement urgent des travaux sur un texte communautaire qui servira de soubassement à la révision des conventions préventives de double imposition et à une coopération fiscale étroite entre les Etats en vue de résorber tant bien que mal le phénomène « Chalandage fiscal ».

BIBLIOGRAPHIE

1. Acte constitutif de l'Union africaine du 11 juillet 2000 ;
2. Actionaid pour des peuples solidaires (2017), *Conventions fiscales, conventions inégales : les conventions fiscales qui privent les pays les plus pauvres du monde de revenus vitaux*, pp 4-9.
3. A. Souhila (2011), *Les conventions internationales en droit fiscal*, mémoire de master en droit des affaires **non publié**, Université d'Oran, Faculté de Droit, pp 78-80.
4. B. Gouthière (2004), *Les impôts dans les affaires internationales*, Editions Francis Lefebvre, 6^{ème} édition, paris, pp 100-110.
5. Benazzou. L et Benazzou. (2022) : « Impact de la transformation digitale sur la performance de l'administration fiscale au Maroc : cas de la mobilisation des recettes fiscales », *In Revue Française d'économie et de Gestion*, Volume 3, Numéro 4, pp 15-20.
6. Brian J. Arnold (2015), « Aperçu général des aspects liés à l'application des conventions concernant la double imposition », in *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développement*, Nations Unies, New York, pp 78-80.
7. Commission économique pour l'Afrique, Nations Unies, (2020) *Les liens entre les conventions de double imposition et les traités bilatéraux relatifs aux investissements*, Addis-Abeba, pp 15-40.
8. Commission des communautés européennes (2009), *Communication de la commission au conseil, au parlement européen et au comité économique et social européen : encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, Bruxelles, pp 10-30.
9. Communauté de Développement de l'Afrique australe (2020), *Les 40 ans de la SADC : renforcer la coopération et l'intégration régionales*, SADC House, Botswana, pp 15-20.
10. Conférence des Nations Unies sur le commerce et le Développement (2020), *Les flux financiers illicites et le développement durable en Afrique*, le Développement économique en Afrique, Rapport 2020, Genève, pp 14-18.
11. Convention entre le gouvernement de la République d'Afrique du Sud et le Gouvernement de la République Démocratique du Congo (18 juillet 2012) en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu.
12. 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 ;
13. Convention de Vienne (23 mai 1969) sur le droit des traités.
14. M. BUABUA WA KAYEMBE (2006), *Droit fiscal congolais : la législation fiscale et douanière en vigueur en RDC*, Editions Universitaires Africaines, pp 17-19.
15. Maria Zenovia Grigore, Andrei Diamandescu, (2015) *La Bonne gouvernance dans le domaine fiscal Nations Unies, Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement : révision de 2011*, New York, pp 20-48.
16. Loi N°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales

17. G. NZE BOLEILANGA (2022), « L'assainissement de l'Environnement socio-politico-économique et financier à l'ère de la modernisation de l'administration fiscale congolaise », In Les Analyses Juridiques, N°47, Kinshasa, pp 50-98.
18. Instrument multilatéral BEPS (2023) *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 bénéficiaires*, Brochure d'information, non publié
19. J. ALBERT, Jean-Luc PIERRE et Daniel RICHER, (2007) *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, ellipses, paris, pp 50-89.
20. Jean Vincensini (2021), *Souveraineté fiscale des Etats, réalités et perspectives en 2021*, Forums Mac Mahon, Centre des Professions Financières, Septembre 2021, pp 2, 4 et 5.
21. J. Wheeler (2015), « Personnes admissibles aux avantages de la Convention », in *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développement*, Nations Unies, New York, pp 89-90.
22. K. Ziemek, (2006) *Les droits communautaires africains : quelle rationalisation ?* Dakar, Friedrich Ebert Stiftung, pp 58-90.
23. M. Moore et W. Prichard, (2017) *Comment les gouvernements de pays à faible revenu peuvent-ils augmenter leurs recettes fiscales*, pp 40-56.
24. Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales (2015), *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement : révision de 2011*, New York ;
25. OCDE (2014), *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires : empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas ;*
26. OCDE (2020), *Découvrez l'OCDE*, Paris, page 4.
27. OCDE (2020), *Administration fiscale 3.0 : La transformation numérique de l'administration de l'impôt*, Editions OCDE, Paris, Page 47.
28. Paulin Ibanda Kabaka (2023), *Méthodologie juridique : méthode de recherche en Droit*, hal open science, pp 89-80.
29. P. Baker, (2015) « Utilisation abusive des conventions fiscales », in *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développement*, Nations Unies, New York, pp 1-4.
30. P. FOKAM (2003), « La problématique de l'intégration économique en Afrique », In *L'intégration régionale en Afrique centrale : Bilan et perspectives*, Karthala, Paris ;
31. Pierre Félix Kandolo On'ufuku wa kandolo, (2018) *Guide Kandolo : Méthodes et règles de rédaction d'un travail de recherche en droit*, éditions universitaires européennes, pp 45-96.
32. Protocole à l'acte constitutif de l'union africaine relatif au parlement panafricain.
33. Union Africaine (2014), *Guide de l'Union africaine 2019*, 6^{ème} édition, Addis-Abeba, pp 7-9.
34. Union Africaine (2022), *Transparence fiscale en Afrique 2022 : Rapport de projets de l'Initiative Afrique*, Initiative Afrique, pp 6-9.
35. Vincent Renoux (2021), *Fiscalité numérique : le match retour*, Think-Tank Digital New Deal, page 12.