

L'IMPOSITION DES ENTREPRISES NUMÉRIQUES EN AFRIQUE



AFRICAN TAX
ADMINISTRATION FORUM
FORUM SUR
L'ADMINISTRATION
FISCALE AFRICAINE

JANVIER 2024

1. INTRODUCTION

Au cours des dernières années, un nombre croissant de pays membres de l'ATAF ont fait part de leurs difficultés à taxer les entreprises hautement numérisées opérant dans leurs pays. Leurs économies sont de plus en plus numérisées, et cette numérisation permet souvent aux entreprises multinationales (EMN) d'exercer des activités dans les pays africains sans une présence physique ou avec une présence extrêmement minimale dans ces pays. Cette tendance s'est accentuée en raison de l'utilisation de processus et de systèmes numérisés résultant des progrès technologiques, ainsi que des défis posés par la pandémie de COVID-19, qui a conduit certaines multinationales ayant une présence physique dans un pays à fermer leurs locaux et à se tourner vers le commerce en ligne. En raison de cette numérisation, il est difficile pour les pays d'établir des droits d'imposition sur les bénéfices que les EMN tirent de ces activités commerciales en leur sein.

Cela est dû aux règles fiscales internationales actuelles qui n'attribuent des droits d'imposition qu'à un pays où une entreprise non-résidente établit une présence physique suffisante dans ce pays, c'est-à-dire crée un « lien » dans ce pays. Les modèles économiques qui permettent à une multinationale d'exercer des activités dans un pays africain sans y avoir de présence

physique, ou avec une présence physique très limitée, représentent donc un risque important pour l'assiette fiscale de ce pays. Les plateformes de médias sociaux, les moteurs de recherche et les marchés en ligne sont des exemples de ces modèles économiques.

Les règles fiscales mondiales actuelles ne sont plus adaptées à une économie mondiale de plus en plus numérisée et les règles nationales de la plupart des pays ne sont pas non plus appropriées pour l'imposition de ces entreprises. En réponse à ces questions, au mois de juin 2020 une note d'orientation politique [note d'orientation politique](#) a été publiée par l'ATAF, destinée à aider ses membres dans leurs réflexions en matière de politique fiscale relative à l'imposition des entreprises hautement numérisées opérant dans les pays d'Afrique.

Depuis la publication de ce document, le débat fiscal mondial sur la manière de taxer ces entreprises numérisées a connu des développements significatifs et le présent document vise à fournir aux membres de l'ATAF les informations les plus récentes sur l'état actuel du débat fiscal mondial, tout en présentant des options de politique législative disponibles pour les pays membres pour l'imposition de ces entreprises en Afrique.

2. POINT SUR L'ÉTAT D'AVANCEMENT DU DÉBAT FISCAL MONDIAL

Les 27 pays africains membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 ont, avec l'aide de l'ATAF, négocié ces dernières années la Convention multilatérale (MLC) pour la mise en œuvre du Montant A et le 11 octobre 2023, le Cadre inclusif a publié le texte de la MLC sur le Montant A qui réattribue certains droits d'imposition aux juridictions du marché pour une partie des bénéfices des entreprises multinationales les plus grandes et les plus rentables opérant sur leurs marchés, sans tenir compte de leur présence physique. Une grande partie des entreprises multinationales les plus importantes et les plus rentables sont des entreprises numériques.

Dans son communiqué, le Cadre inclusif déclare que ce texte reflète le consensus atteint jusqu'à présent parmi ses membres, mais note qu'un petit nombre de juridictions ont des positions différentes sur quelques points spécifiques. L'OCDE déclare que « *le texte de la MLC fournit aux gouvernements la base pour la mise en œuvre coordonnée de cette réforme fondamentale du régime fiscal international et représente un progrès significatif vers l'ouverture de la MLC à la signature. Les pays ont désormais les moyens de franchir rapidement les étapes nécessaires à la signature et à la ratification* ».

Au mois de décembre 2023, le Cadre inclusif a publié un calendrier actualisé pour la MLC indiquant ce qui suit : « *Reconnaissant que les travaux visant à résoudre les questions restantes devront se poursuivre l'année prochaine, y compris en ce qui concerne le statu quo sur les nouvelles taxes sur les services numériques et*

d'autres mesures similaires pertinentes, les membres du Cadre inclusif réaffirment leur engagement à parvenir à une solution consensuelle et à finaliser le texte de la MLC d'ici la fin du mois de mars 2024, en vue d'organiser une cérémonie de signature d'ici la fin du mois de juin 2024 ».

3. OPTIONS POUR L'IMPOSITION DES ENTREPRISES NUMÉRIQUES EN AFRIQUE

3.1. OPTION 1 - ATTENDRE L'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA CONVENTION MULTILATÉRALE (MLC) POUR LA MISE EN ŒUVRE DU MONTANT A

La première option politique consiste pour un pays à attendre l'entrée en vigueur de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre du Montant A et à taxer les entreprises numériques conformément aux règles du montant A. Toutefois, des incertitudes subsistent quant à la date et à l'opportunité de la mise en œuvre du montant A.

L'Article 48 de la MLC publiée stipule que la MLC entrera en vigueur lorsque 30 juridictions l'auront signée et ratifiée et que les juridictions qui ont signé et ratifié la MLC représentent un total de 600 points ou plus, comme indiqué dans l'Annexe I de la Convention. L'attribution de ces points reflète le nombre d'entités mères ultimes (UPE) de groupes estimés être dans le champ d'application du Montant A dans chaque juridiction. Compte tenu du fait que la MLC ne sera ouverte à la signature qu'au mois de juin 2024 et du nombre de juridictions qui doivent la signer et la ratifier pour qu'elle entre en vigueur, il est très peu probable que son entrée en vigueur se déroule avant au moins 2026, voire 2027.

Certains membres de l'ATAF s'inquiètent de ces nouveaux retards dans l'entrée en vigueur de la MLC et sont également préoccupés par la longueur et la complexité des règles du Montant A, puisque la MLC ainsi que sa note explicative comptent plus de 800 pages.

Selon l'ATAF, les pays africains devraient maintenant réfléchir à la possibilité d'adopter d'autres mesures

pour taxer les entreprises numériques et ne pas attendre l'entrée en vigueur de la MLC.

3.2. OPTION 2 - ADOPTER UNE LÉGISLATION SUR LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES QUI NE SOIT PAS UN IMPÔT SUR LE REVENU, EN SE FONDANT SUR L'APPROCHE SUGGÉRÉE PAR L'ATAF POUR L'ÉLABORATION D'UNE LÉGISLATION SUR LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES

À la suite de la publication de la note d'orientation politique de l'ATAF au mois de juin 2020, l'organisation a publié son [approche suggérée pour la rédaction d'une législation sur la taxe sur les services numériques](#) qui présente un modèle pour l'élaboration d'une telle législation. L'approche suggérée a pour but de fournir aux pays africains qui envisagent d'introduire une taxe sur les services numériques (TSN) une structure et un contenu suggérés pour leur législation. Elle fournit un cadre qui s'inspire des diverses législations sur la TSN adoptées dans d'autres juridictions, mais qui est adapté pour répondre aux défis spécifiques auxquels sont confrontés les pays africains.

La TSN est un outil législatif permettant de collecter des impôts auprès d'entreprises hautement numérisées qui représentent le plus grand défi pour le cadre fiscal international actuel et qui ne paient que peu ou pas d'impôts en Afrique. La part de l'économie numérique dans l'économie totale des pays africains augmente rapidement et, par conséquent, il devient

de plus en plus important pour les pays africains de s'assurer que l'économie numérique est taxée de manière appropriée.

L'approche suggérée par l'ATAF n'est pas conçue comme un impôt sur le revenu car la taxe est prélevée sur la fourniture de services étroitement définis (à savoir ceux fournis par le biais d'activités commerciales entrant dans le champ d'application) et facturés à un taux fixe par référence au revenu brut dérivé de ou attribué aux utilisateurs d'activités commerciales entrant dans le champ d'application dans un pays. Il ne s'agit donc pas d'une taxe sur le bénéfice net du bénéficiaire et elle n'est pas déductible de l'impôt sur le revenu du pays. En particulier, la TSN serait payée en plus de l'impôt sur le revenu du pays, elle ne remplace donc en aucun cas l'impôt sur le revenu. En outre, comme elle ne peut être déduite de l'impôt sur le revenu du pays, elle peut être considérée comme une dépense d'entreprise et donc être déductible conformément aux règles en matière de déduction de l'impôt sur le revenu ordinaire du pays.

Si la TSN n'est pas un impôt sur le revenu aux fins de la Convention de double imposition, les pays peuvent l'introduire unilatéralement, sans qu'il ne soit nécessaire de conclure un accord international. Si les conventions de double imposition d'un pays sont conformes à l'Article 2 du Modèle de convention fiscale de l'ATAF, la TSN sera due par un non-résident même s'il n'a pas de présence physique dans le pays.

Le Modèle de Convention fiscale de l'ATAF exige qu'un non-résident ait une présence physique pour qu'un État contractant puisse prélever un impôt sur le revenu de ses ventes. Toutefois, l'Article 2 stipule que cette disposition ne s'applique qu'aux impôts sur le revenu ou aux impôts substantiellement similaires à un impôt sur le revenu. Cela signifie qu'une TSN ne serait pas en contradiction avec le Modèle de convention fiscale de l'ATAF à condition que la TSN ne soit pas un impôt sur le revenu ou un impôt substantiellement similaire à un impôt sur le revenu.

Avantages d'une TSN

Une TSN devrait être relativement simple à calculer, et elle donne à un pays la possibilité de taxer les entreprises numériques qui n'ont pas de présence physique dans le pays, ou dont la présence physique est très limitée. Bien que les recettes générées ne soient pas particulièrement

importantes pour la plupart des pays africains, une TSN pourrait avoir d'autres avantages. Une grande partie des préoccupations récentes de l'opinion publique au sujet de la sous-imposition des entreprises multinationales a porté sur les entreprises numériques de premier plan qui n'ont pas de présence physique dans les pays et ne sont donc pas assujetties à l'impôt sur le revenu. En taxant ces entreprises, une TSN pourrait améliorer la confiance du public dans l'équité du régime fiscal, qui est un facteur important sous-tendant le respect volontaire des obligations fiscales.

Enjeux et inconvénients potentiels d'une TSN

Premièrement, pour les entreprises nationales, la TSN s'applique en plus de l'impôt sur le revenu, ce qui pourrait avoir pour conséquence que la TSN et l'impôt sur le revenu s'appliquent au même revenu de certaines entreprises, étant donné qu'elles sont déjà imposées dans le pays sur l'ensemble de leurs revenus. Les entreprises numériques non résidentes paient généralement de faibles taux d'imposition sur le revenu et ne sont actuellement pas soumises à l'impôt sur le revenu sur tous les revenus attribuables aux utilisateurs dans la plupart des pays africains.

Deuxièmement, en tant que taxe sur le chiffre d'affaires brut, la TSN s'appliquerait aux entreprises déficitaires ou à faible marge. Il est possible d'atténuer partiellement ce problème grâce aux seuils de minimis, car les grandes entreprises ont tendance à être plus rentables. Un taux de TSN plus faible contribue également à atténuer ce problème. Toutefois, ces caractéristiques ne peuvent pas éliminer complètement le problème.

Troisièmement, il est crucial que toute TSN ne réduise pas la croissance du secteur numérique dans les pays africains, en particulier les start-ups et les petites et moyennes entreprises (PME). Pour cette raison, toute TSN devrait avoir des seuils de minimis robustes, afin de s'assurer qu'elle ne cible que les entreprises numériques établies et rentables.

Quatrièmement, l'un des principaux problèmes posés par la TSN, qu'il s'agisse ou non d'un impôt sur le revenu, ainsi que par les règles alternatives de lien, est la difficulté d'enregistrement des contribuables et d'application de la taxe. Par conséquent, les pays qui envisagent d'introduire ces mesures devraient envisager de renforcer