



Note technique de l'ATAF (N°1)

Les défis fiscaux posés en Afrique par la numérisation de l'économie

1. CONTEXTE GÉNÉRAL

- 1.1 De nombreux pays africains ont fait part de leurs préoccupations quant aux défis fiscaux auxquels ils sont confrontés à mesure que leurs économies deviennent de plus en plus numérisées. **Cette numérisation permet aux entreprises multinationales (EMN) d'exercer leurs activités dans des pays africains sans avoir une présence physique sur place ou en y maintenant une présence physique très limitée. Il est donc difficile pour les pays africains d'établir des droits d'imposition sur les bénéfices que les entreprises multinationales tirent des activités commerciales qu'elles exercent dans les pays africains.**
- 1.2 Cela s'explique par le fait que **les règles fiscales internationales actuelles n'attribuent des droits d'imposition qu'à un pays où une entreprise non résidente crée une présence physique suffisante dans ce pays, c'est-à-dire un « lien » (rattachement) dans le pays en question.** Par conséquent, les modèles économiques qui permettent à une entreprise multinationale d'exercer ses activités dans un pays africain sans y avoir une présence physique ou avec une présence physique très limitée représentent un risque fiscal important.
- 1.3 Les exemples cités par les commentateurs de ces modèles d'affaires sont **généralement ceux des plateformes de réseaux sociaux, des moteurs de recherche et des sites de vente en ligne.** Toutefois, la numérisation de l'économie soulève un certain nombre de défis fiscaux liés à l'économie au sens large, **la numérisation ayant un impact croissant sur les chaînes de valeur d'un large éventail d'entreprises.** Ces changements sur les chaînes de valeur soulèvent donc la question de savoir s'il est nécessaire d'apporter des changements fondamentaux aux **deux principes fondamentaux qui sous-tendent les règles fiscales internationales.** Il s'agit des

règles de rattachement (*nexus*) **susmentionnées et des règles de répartition des bénéfices** (qui déterminent comment les bénéfices globaux de la multinationale sont répartis entre les juridictions), principalement les règles relatives aux prix de transfert.

1.4 **En particulier, la numérisation soulève la question de savoir comment les droits d'imposition sur les revenus générés par les transactions transfrontalières devraient être répartis entre les différentes juridictions.** La répartition des droits d'imposition entre les juridictions de résidence et d'origine est un sujet de préoccupation majeur pour les pays africains depuis de nombreuses années. Les pays africains appliquent généralement le principe de la juridiction d'origine et taxent à la source¹. **Les membres de l'ATAF font souvent valoir qu'ils considèrent que les règles actuelles d'attribution des bénéfices et de lien (rattachement) sont trop favorables aux juridictions de résidence, au détriment de celles d'origine (africaines).**

1.5 Les pays africains **craignent également que leurs assiettes fiscales ne soient érodées par les flux financiers illicites en raison du déplacement artificiel par les multinationales de leurs bénéfices vers des juridictions où ces bénéfices sont peu ou pas imposés.** Ils estiment également que les résultats du projet BEPS OCDE/G0 ne suffisent pas à endiguer ces flux illicites car ils sont trop complexes à gérer efficacement et ne sont pas assez complets pour faire face au déplacement artificiel des bénéfices observé en Afrique.

2. LA NÉCESSITÉ D'APPORTER DES CHANGEMENTS FONDAMENTAUX AUX RÈGLES FISCALES INTERNATIONALES

2.1 Le débat sur la fiscalité mondiale commence désormais à reconnaître ces défis. Ce débat a cours dans un certain nombre de forums, dont le Cadre inclusif de l'OCDE sur les meilleures pratiques en matière de politiques économiques, qui comprend 21 pays africains membres, et le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies.

2.2 **Le Cadre inclusif propose d'essayer de trouver une solution consensuelle à ces problèmes en s'appuyant sur deux piliers.** Le premier pilier est axé sur **l'attribution des droits d'imposition** et le second **vise à contrer les stratégies** artificielles de transfert des bénéfices

¹ L'imposition à la source signifie que le revenu est imposé dans le pays d'où il provient, quel que soit le lieu de résidence fiscale du bénéficiaire.

utilisées par les entreprises multinationales qui n'ont pas été prises en compte dans les résultats du BEPS.

- 2.3 Le premier pilier **examinera la nécessité de revoir l'équilibre dans la répartition des droits d'imposition entre les juridictions de résidence et celles d'origine**. Les règles actuelles d'attribution des bénéfices (prix de transfert) qui, dans presque tous les pays, y compris les pays africains, **sont fondées sur le principe du prix de pleine concurrence, devront être revues**. Il est important de noter que ce pilier **propose des révisions qui permettront d'allouer davantage de bénéfices à la juridiction de marché en reconnaissant la valeur créée par la perception de la marque dans l'esprit des clients et par le travail effectué pour établir des relations avec la clientèle, etc.**
- 2.4 Ce pilier offre également l'occasion d'envisager une simplification des règles actuelles en matière de prix de transfert. Celles-ci sont extrêmement complexes et reposent sur l'examen d'un nombre particulièrement important de données factuelles. Les administrations fiscales africaines signalent souvent à l'ATAF que la complexité des règles rend **extrêmement difficile l'élimination de ces FFI en raison de pratiques abusives en matière de prix de transfert**.
- 2.5 Il est donc très intéressant pour les pays africains de réexaminer le rôle du principe du prix de pleine concurrence et d'envisager des règles d'attribution des bénéfices qui vont au-delà de ce principe, tant dans le contexte de l'attribution des droits d'imposition que dans celui de la lutte contre l'évasion fiscale. D'ailleurs, il y a longtemps qu'on aurait dû le faire.
- 2.6 Il ne faudra toutefois pas se contenter de réviser les règles actuelles d'attribution des bénéfices, car la numérisation permet aux EMN d'exercer leurs activités dans un pays dans lequel elles n'ont pas ou peu de présence physique, ce qui peut se traduire par une présence beaucoup trop insuffisante dans les juridictions de marché pour leur appliquer une imposition sur les bénéfices réalisés dans cette juridiction en vertu des règles actuelles. **Ces règles de rattachement doivent donc être élargies et révisées pour garantir une attribution appropriée des droits d'imposition à la juridiction de marché.**
- 2.7 Toutefois, pour que ces règles révisées soient efficaces pour les pays africains, elles doivent être plus simples à mettre en œuvre par l'administration fiscale que les règles très complexes actuelles. Il est donc **essentiel que la révision de ces règles tienne compte de la nécessité de les simplifier et de les rendre plus claires afin de permettre aux contribuables et aux**

administrations fiscales des pays africains d'appliquer les règles de manière à protéger l'assiette fiscale contre un transfert artificiel des bénéfices et à créer une plus grande sécurité fiscale.

2.8 Le deuxième pilier du travail proposé note qu'il reste encore des défis à relever en ce qui concerne le BEPS. Ces défis ont été reflétés dans une certaine mesure dans les récentes modifications fiscales apportées par un certain nombre de pays, notamment, les récentes réformes fiscales aux États-Unis. Les pays africains partagent ces préoccupations. Ils ont également indiqué que les résultats du BEPS ne permettront pas de répondre à tous les risques qu'ils courent de voir leurs bénéfices transférés artificiellement à des entités liées dans des juridictions où les bénéfices sont soumis à un impôt faible ou nul.

2.9 Cette problématique est liée à celle de l'attribution des droits d'imposition qu'il est proposé de réexaminer dans le cadre du premier pilier. Les propositions exploreront la possibilité d'accorder des droits d'imposition secondaires aux juridictions dotées des droits d'imposition primaires sur ces bénéfices et qui ne les imposent pas ou ne les imposent que dans une mesure limitée.

3. LA POSITION DE L'ATAF SUR LES DÉFIS FISCAUX POSÉS PAR LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE

3.1 Les 9 et 10 janvier 2019, le Comité technique de l'ATAF sur la fiscalité transfrontalière s'est réuni à Pretoria, en Afrique du Sud, pour discuter des propositions du Cadre Inclusif, du travail effectué par le Comité des Nations Unies et d'autres propositions et mesures faites et prises par l'Union européenne et certains pays.

3.2 Le Comité technique est parvenu à la conclusion et à la recommandation suivantes pour les membres de l'ATAF :

3.3 De l'avis de l'ATAF, les règles actuelles de lien (rattachement) et de répartition des bénéfices ne garantissent pas des droits fiscaux appropriés pour les pays appliquant la juridiction d'origine, et en particulier les pays africains.

3.4 Cela s'explique en partie par la numérisation croissante de l'économie mondiale en général et de l'économie africaine en particulier. Elle permet aux entreprises non-résidents et en