



NOTE TECHNIQUE DE L'ATAF

Propositions du cadre inclusif pour relever les défis fiscaux de la numérisation de l'économie

1. Introduction

1.1 La présente note est la troisième de la série de Notes techniques publiées par l'ATAF sur les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie en Afrique. La deuxième note technique CBT / TN / 02/2019 intitulée «*Propositions du cadre inclusif pour relever les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie en Afrique*»¹ donne un aperçu des propositions énoncées dans le document de consultation publique intitulé «*Relever les défis fiscaux de la numérisation de l'économie*» qui s'inscrit dans le cadre de la recherche d'une solution mondiale consensuelle à long terme aux défis fiscaux plus complexes que pose la numérisation de l'économie et sans issues relatives au BEPS.

1.2 À la suite de la consultation publique engagée sur les propositions, l'ATAF et plusieurs pays africains ont pris part à la réunion du cadre inclusif de la fin du mois de mai 2019 pour discuter des propositions contenues dans le document de consultation publique et des voies d'harmonisation des différentes propositions. Au cours de cette réunion, le cadre inclusif a adopté un *programme de travail axé sur l'élaboration d'une solution consensuelle aux défis fiscaux découlant de la numérisation de l'économie*.

1.3 Au début du mois de juillet 2019 le Comité technique de la fiscalité transfrontalière (Comité technique CBT) et d'autres membres de l'ATAF ont tenu une rencontre avec l'OCDE pour discuter en profondeur du programme de travail et du processus devant aboutir à l'adoption d'une proposition consensuelle qui répond aux besoins des pays africains. La présente note technique fait la synthèse de ces échanges et des avis qui définissent la position actuelle de l'ATAF vis-à-vis des questions énoncées dans le PdT visant à relever ces défis à travers i) de nouvelles règles relatives au lien fiscal, ii) de nouvelles règles d'attribution des bénéfices et iii) une nou-

velle règle mondiale anti-érosion de la base d'imposition.

2. Nouvelles règles relatives au lien fiscal

2.1 Tel qu'il apparaît dans les notes techniques précédentes, les règles² actuelles en matière de lien fiscal ne permettent aux territoires l'imposition des bénéfices d'une entité étrangère générés dans le pays que lorsque ces activités constituent une présence imposable dans ce pays. Une telle présence imposable nécessite généralement une présence physique de l'entité étrangère dans le pays. La numérisation de l'économie permet, de plus en plus, aux entreprises multinationales de «pénétrer» un territoire et d'y exercer des activités commerciales sans aucune présence physique et cela ne correspond à aucune présence imposable dans ce pays.

2.2 Pour cette raison, le Comité technique CBT (CBT) estime qu'il va falloir adopter de nouvelles règles relatives au lien fiscal pour s'assurer que de telles activités commerciales, y compris la valeur créée par la participation des utilisateurs, sont assujetties à l'impôt dans le territoire du marché. Ces règles devront être intégrées dans la législation fiscale nationale du pays et les conventions fiscales devront être amendées. Le CBT estime que ces amendements des conventions fiscales devront s'effectuer par l'intermédiaire d'une nouvelle disposition autonome et non par une révision des dispositions actuelles relatives aux établissements stables telles qu'énoncées aux articles 5 et 7 des Modèles de conventions fiscales, en raison de la complexité technique de ce type d'exercice et du fait qu'une révision conséquente des autres articles des conventions fiscales devra absolument s'en suivre.

2.3 Le CBT a étudié la proposition relative à une évaluation qui devra obligatoirement être faite, suivie de la conception des indicateurs sur

1 <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

2 Les explications sur les règles sont fournies dans la note technique CBT/TN/01/19

lesquels va s'appuyer l'évaluation de l'activité à distance mais significative et continue d'une SMN dans l'économie du territoire d'un marché et cela demande un seuil de revenu généré continuellement sur le plan local et une gamme d'indicateurs supplémentaires, y compris les utilisateurs. Selon le CBT, ce seuil de revenu doit impérativement être fixé de manière à ne pas mettre les petites économies africaines en situation défavorable surtout s'il est fixé à un niveau qui ne crée pas de droits d'imposition dans ces pays, empêchant ainsi l'imposition des bénéfices tirés de leurs marchés à travers des modèles d'exploitation opérés à distance. En outre, le CBT estime que ce seuil ne devrait pas être un chiffre absolu mais plutôt un facteur relatif pour chaque territoire de marché. Il va falloir également procéder à une évaluation complète et approfondie d'un éventail de facteurs supplémentaires (les facteurs positifs du programme de travail) auxquels l'on peut associer le seuil de revenu local.

3. Nouvelles règles d'attribution des bénéfices

- 3.1 Le CBT a débattu des trois propositions énoncées dans le programme de travail et soutient fermement l'objectif commun poursuivi par toutes ces propositions qui est l'allocation de la plus grande partie des bénéfices aux territoires des marchés. Cet aspect des choses se justifie d'un point de vue conceptuel et économique, car les règles visées qui offrent la garantie que les bénéfices attribués aux territoires des marchés reflètent la valeur créée dans ces territoires à travers la commercialisation des actifs incorporels. Par exemple, les enseignes qui suscitent une attitude positive dans l'esprit des clients et qui ont vu le jour dans ledit marché. D'autres actifs incorporels de marketing, tels que les relations établies avec les clients, sont également le produit des activités qui ciblent les clients et les utilisateurs du marché et cela renforce davantage la notion de traitement de ces actifs incorporels comme ayant été créés dans le marché.
- 3.2 Les nouvelles règles d'attribution des bénéfices doivent également refléter la valeur que dérivent les entreprises multinationales des territoires des marchés, grâce à l'engagement soutenu et à la

participation active des utilisateurs, un élément essentiel de la création de valeur pour certaines entreprises hautement numérisées.

- 3.3 Pour le CBT, les règles actuelles relatives au prix de transfert, qui reposent sur le principe de pleine concurrence, deviennent trop complexes à gérer lorsqu'on essaye de déterminer les bénéfices générés à travers des actifs incorporels qui sont une source de valeur non-négligeable pour de nombreuses entreprises multinationales, en particulier, certaines entreprises hautement numérisées. Le CBT est soutien fermement l'adoption de mesures de simplification, le cas échéant. De telles mesures permettront aux administrations fiscales de remédier au transfert artificiel des bénéfices, d'intensifier la certitude fiscale et de minimiser les litiges longs et coûteux liés au prix de transfert. Cependant, il est important qu'une approche durable, fondée sur des principes soit adoptée pour déterminer ces mesures de simplification et celles-ci devront également se rapprocher autant que possible d'une approximation du principe de pleine concurrence.
- 3.4 Le CBT soutient fermement la proposition du programme de travail relative à l'élaboration des règles d'attribution aux territoires des marchés d'une portion des bénéfices non-courants d'une SMN, qui représente la valeur créée dans ces marchés et que les règles actuelles en la matière ne reconnaissent pas.
- 3.5 S'appuyer sur les règles actuelles en matière de prix de transfert et le principe de pleine concurrence pour déterminer ce bénéfice non-courant n'est pas appropriée en raison de la complexité de la détermination du prix des actifs incorporels. Il va donc falloir élaborer des règles de simplification qui permettront de déterminer le bénéfice non courant. Ces règles de simplification devraient être utilisées pour i) déterminer le bénéfice courant que l'on déduit du bénéfice total de la multinationale pour arriver au bénéfice non courant et ii) pour déterminer le montant du bénéfice non-courant que l'on répartit entre les territoires des marchés. L'adoption des règles de simplification va accroître la certitude fiscale et minimiser les litiges liés au prix de transfert. Cependant, les règles de simplification devraient être fondées sur des principes et la détermina-

tion du bénéfice courant devrait également se rapprocher autant que possible d'une approximation des bénéfices de pleine concurrence.

3.6 Le CBT soutient fermement la proposition contenue dans l'approche basée sur la distribution selon laquelle la nouvelle règle d'attribution des bénéfices va servir de chiffre de référence pour les bénéfices que l'on peut attribuer au marketing, à la distribution et aux activités des utilisateurs. Une telle règle constituerait un élément essentiel des nouvelles règles d'attribution des bénéfices et viendra s'ajouter au bénéfice non-courant attribué au territoire du marché, tel qu'indiqué à la section 3.5 ci-dessus. Ce montant de référence devrait être un bénéfice minimum fixe et ne devrait pas constituer un régime de sécurité qui comporte une échappatoire³ de pleine concurrence, étant donné qu'un tel régime de protection crée des difficultés aux administrations fiscales qui disposent de capacités administratives limitées et peut entraîner un transfert artificiel des bénéfices vers des territoires à faible imposition. Le CBT a vivement exprimé son opposition à toute règle qui offre un régime de sécurité obligatoire avec échappatoire.

3.7 Le CBT soutient également la proposition d'approche basée sur la distribution selon laquelle, lorsqu'il existe plus de fonctions dans le territoire du marché que ne peut compenser l'activité de base, le bénéfice de base peut augmenter en fonction des fonctions supplémentaires. Une telle attribution supplémentaire des bénéfices devrait être fondée sur les principes actuels en matière de prix de transfert afin de garantir une approche de principe aussi conforme aux nouvelles règles que possible.

3.8 La justification politique de l'attribution d'une partie des bénéfices non-courants aux territoires des marchés ne s'applique généralement pas aux produits exportés, car les actifs incorporels de marketing ne constituent souvent pas un facteur déterminant de la valeur de ces produits. Le CBT considère donc qu'il est essentiel que

les produits de base soient exclus des nouvelles règles d'attribution des bénéfices.

3.9 Le CBT reconnaît l'importance de la création de mécanismes robustes et efficaces de résolution des disputes, mais en revanche, s'oppose à en faire une voie de recours obligatoire.

4. Proposition relative à la règle mondiale anti-érosion de la base d'imposition (RGAEB)

4.1 Le programme de travail tient compte du fait que la proposition vise à résoudre les défis sans issue relatifs au BEPS à travers l'élaboration de deux règles mutuellement liées.

i. **une règle** d'inclusion du revenu relative à l'imposition du revenu d'une succursale étrangère ou d'une entité contrôlée lorsque ce revenu a été imposé à un taux effectif inférieur au taux minimal; et

ii. **un impôt sur les paiements source d'érosion de la base d'imposition** qui empêcherait une déduction ou entraînerait un prélèvement à la source (y compris la retenue à la source) ainsi que tout amendement nécessaire des conventions relatives à la double imposition pour certains paiements, sauf si le paiement a été imposé à un taux égal ou supérieur au taux minimal

4.2 Ces règles seront mises en œuvre sous forme d'amendements de la législation nationale et des conventions fiscales et vont incorporer une règle de coordination ou d'ordonnance pour éviter le risque de double imposition économique.

4.3 Toutes ces règles ont vocation à influencer le comportement des contribuables et la politique fiscale du gouvernement en ce qui concerne les questions telles que les concessions des incitations fiscales. Cela devrait limiter l'impact de l'ordonnance sur la perception de l'impôt dans les territoires.

4.4 Le programme de travail prévoit l'exploration d'une règle d'inclusion qui imposera un taux minimal d'imposition, précisant que cette approche est compatible avec la politique de plafonnement du taux d'imposition qui garantit qu'une multinationale sera assujettie à l'impôt sur son revenu mondial au taux minimal indépendamment de son siège.

3 Un régime de sécurité est une règle qui s'applique à une catégorie définie d'opérations entre contribuables ou parties liées et pour laquelle une approche simplifiée en matière de prix de transfert est souvent appliquée et qui, lorsqu'elle est utilisée par le contribuable, va exempter cette opération de tout ou une partie des règles générales en matière de prix de transfert. Lorsqu'un régime de sécurité a une échappatoire de pleine concurrence, le contribuable a le droit d'appliquer un prix différent s'il est en mesure de démontrer que ce prix est conforme au principe de pleine concurrence.