



NOTE TECHNIQUE DE L'ATAF

**Modifications à effectuer aux règles fiscales mondiales pour que l'Afrique
puisse faire face
aux défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie**

1. Introduction

1.1 La présente Note technique est la quatrième de la série publiée par l'ATAF sur les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie en Afrique. La troisième note technique CBT / TN / 03/2019 intitulée «*Propositions du Cadre inclusif pour relever les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie*» [ajouter le lien] mettait en exergue les propositions contenues dans le document publié par le Cadre inclusif de l'OCDE intitulé «*Programme de travail pour la recherche d'une solution consensuelle aux défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie*» et faisait la synthèse des discussions tenues entre l'ATAF et l'OCDE en vue de déterminer les voies et moyens permettant d'arriver à une proposition faisant consensus mondial, tout en tenant également compte des besoins des pays africains à travers ; i) de nouvelles règles de lien, ii) de nouvelles règles d'attribution du bénéfice et iii) une nouvelle règle mondiale anti-érosion de la base.

1.2 Le Comité technique de la fiscalité transfrontalière (CBT) de l'ATAF s'est réuni les 30 septembre et 1^{er} octobre 2019 pour examiner en profondeur les propositions les plus récentes du cadre inclusif et identifier les principaux enjeux politiques pour l'Afrique, ainsi que les principales recommandations de l'ATAF formulées à l'intention du cadre inclusif sur les amendements à apporter aux règles fiscales mondiales actuellement en vigueur.

2. Nouvelles règles de lien

2.1 Le CBT a reconnu que de nouvelles règles de lien¹ doivent être mise en place pour permettre à une juridiction de taxer les bénéfices d'une entité étrangère générés sur son territoire, que cette entité y ait ou non une présence physique, pourvu que les ventes de l'entité en question dans ladite juridiction atteignent un seuil prédéterminé. Ce seuil doit également tenir compte de la valeur créée par les utilisateurs des modèles d'affaires à

forte composante numérique. **Le CBT a conclu que ce seuil doit être spécifique à chaque pays et ajusté par rapport à la taille relative de l'économie du pays pour éviter que les juridictions aux économies plus petites se sentent exclues des nouvelles règles de lien.**

2.2 C'est le principal moyen de s'assurer que les économies de plus petites tailles jouissent également des droits de taxation qui leurs reviennent en tant que juridictions de marché. Cela permet également de minimiser le risque de double imposition qui peut occasionner, lorsque le seuil est trop élevé, l'exclusion des juridictions qui taxent, en se reposant sur le principe de pleine concurrence, les bénéfices déjà attribués à une autre juridiction en vertu des nouvelles règles d'attribution des bénéfices décrites à la section 3 ci-après.

3. Nouvelles règles d'attribution des bénéfices

3.1 Le CBT a examiné en profondeur les propositions qui figurent au Programme de travail (PdT) établi en vue de réattribution d'une portion plus grande des bénéfices aux juridictions de marché. Comme souligné dans le document CBT / TN / 03/2019, le CBT soutien fermement l'objectif politique qui vise à réattribuer des droits d'imposition plus importants aux juridictions du marché.

3.2 **Le CBT a conclu que l'approche basée sur la distribution qui selon les nouvelles règles d'attribution des bénéfices prévoit un rendement minimum fixe garanti aux fins de l'imposition, pour les activités standards de commercialisation et de distribution qui se déroulent dans une juridiction de marché, doit faire partie de cette règle.** Cela va permettre de résoudre un bon nombre des litiges en matière de prix de transfert actuellement en cours en Afrique sur le niveau de rentabilité de pleine concurrence jugé approprié pour ces activités de commercialisation et de distribution. Une règle de rendement minimum fixe provoquera moins de litiges en matière

¹ Ces règles sont expliquées dans la note technique ATAF CBT / TN / 01/19

de prix de transfert et apportera une plus grande certitude aux administrations fiscales et aux contribuables africains. Cependant, une définition claire de ce qui constitue des activités de commercialisation et de distribution routinières sera essentielle pour qu'une telle règle contribue efficacement à la réalisation de ces objectifs. **Le CBT considère l'inclusion d'une règle de rendement minimum fixe dans les nouvelles règles d'attribution des bénéfices tirés de ces activités comme une priorité de premier rang pour les pays africains.**

3.3 **Le CBT soutient également de manière ferme la proposition d'élaborer des règles qui attribuent aux juridictions de marché une partie des bénéfices non standards d'une multinationale que l'on associe à la valeur créée sur le marché dont les règles actuelles de répartition des bénéfices ne tiennent pas compte.** Le point de départ du calcul des bénéfices non standards se trouve au niveau des bénéfices du groupe d'entreprises multinationales et l'information peut éventuellement être retrouvée dans les états financiers consolidés et en ce faisant, il faudrait tenir compte, le cas échéant des différences des normes comptables. La part du bénéfice non standard comprise dans le bénéfice global des multinationales se détermine en affectant un rendement de routine présumé aux activités du groupe ou du secteur d'activité et le bénéfice résiduel dans ce cas, devient le bénéfice non-courant. **Selon le CBT, pour que cette règle permette d'aboutir à une répartition plus juste des bénéfices et des droits d'imposition octroyés aux juridictions de marchés, le calcul du rendement présumé courant doit être effectué d'une manière qui reflète équitablement la valeur de ces fonctions routinières. Si le calcul aboutit à une affectation d'un rendement excessif à de telles activités standard, l'intégrité des nouvelles règles de répartition des bénéfices sera sérieusement remise en doute.**

3.4 Après avoir calculé le bénéfice non-courant, les nouvelles règles envisagées devront par la suite permettre de déterminer la portion des bénéfices non-courants attribuable à la juridiction de marché et la portion que l'on peut attribuer à d'autres facteurs tels que les actifs incorporels de commercialisation, le capital et le risque, etc. **Le CBT a conclu qu'une telle détermination doit garantir qu'une part équitable du rendement non-courant est affectée aux actifs incorporels de commercialisation, car, selon lui, il se trouve que les règles actuelles de prix de transfert entraînent souvent une sous-évaluation importante de la contribution de la juridiction de marché aux bénéfices de la multinationale.**

3.5 La dernière étape de l'approche proposée consisterait donc à attribuer aux juridictions de marché la partie du bénéfice présumée non-courante qui leur revient. Une telle répartition devra se faire en fonction des clés de répartition convenues fondées sur des variables telles que les ventes et, dans le cas de certaines entreprises à forte composante numérique, la participation des utilisateurs. Le CBT a noté que la méthode de pondération des clés de répartition devra faire l'objet d'un examen minutieux.

4. Proposition de Règle mondiale anti-érosion de la base d'imposition (GloBE)

4.1 Un résumé des éléments clés de la règle GloBE proposée est présenté dans la note technique ATAF CBT / TN / 03/2019. Globalement, la proposition de GloBE a pour objectif général de faire en sorte que tout revenu d'une multinationale soit taxé à au moins un taux effectif minimum. Les nouvelles règles visent à atteindre cet objectif en modifiant la législation nationale et les conventions fiscales pour octroyer aux juridictions le droit d'imposer le revenu d'une entité résidente fiscale dans un autre pays, lorsque ce revenu a déjà été imposé à un taux effectif d'imposition en dessous du taux minimum dans le pays de résidence.

4.2 Comme souligné dans la Note technique CBT/TN/03/2019, ces changements se feront à travers deux règles interconnectées:

i. **une règle** d'inclusion de revenu qui impose le revenu d'une succursale étrangère ou d'une entité contrôlée lorsque ce revenu a été soumis à un taux d'imposition effectif inférieur au taux minimal et

ii. **Une règle** d'impôt sur les paiements sources d'érosion de la base à deux volets: une règle de paiement sous-imposé qui prohibe une déduction ou applique une imposition à la source (y compris une retenue à la source) sur un paiement effectué au profit d'une partie liée, lorsque ce paiement n'a pas été soumis à imposition au taux minimum et une règle d'imposition contenue dans les conventions fiscales qui permet de bénéficier de certains avantages conventionnels si et seulement si l'élément de revenu a été soumis à l'impôt au taux minimal.

Les règles ci-dessus seront assorties d'une règle de coordination ou de classement pour éviter le risque de double imposition économique.

4.3 Le CBT a débattu de la proposition selon laquelle la limite du champ d'application des droits d'imposition tant en vertu de la règle d'inclusion, que de la règle d'imposition des paiements sources d'érosion de la base qui sera fixée à un complément du taux minimum effectif. **Le CBT a conclu que, l'efficacité de la règle GloBE en matière de lutte contre le transfert artificiel des bénéficiaires par le biais d'une érosion excessive des paiements effectués par les contribuables africains au profit des parties liées dans des juridictions d'imposition nulle ou faible, passe par un taux effectif minimum d'imposition qui doit être suffisamment élevé pour supprimer l'incitation à s'engager dans un tel transfert de bénéficiaires.** Les taux d'imposition statutaires des sociétés varient d'un pays africain à l'autre, mais la plupart des pays africains ont des taux

compris entre 25% et 35%. Lorsque le taux effectif minimum est substantiellement inférieur à ces taux, il est peu probable que le comportement des contribuables change en ce qui concerne ce transfert de bénéficiaires.

4.4 Comme souligné dans la Note technique CBT/TN/03/2019, les propositions de la règle GloBE comportent différentes options de mixage². Comme indiqué dans cette note technique, le CBT estime qu'il ne devrait y avoir aucun mélange ou un mélange limité seulement pour minimiser les possibilités de planification fiscale. **Le CBT a conclu que plus le niveau de mélange autorisé par la règle GloBE était élevé, plus y avait des raisons pour justifier un taux d'imposition effectif minimum plus élevé pour minimiser ces possibilités de planification fiscale.**

4.5 Après avoir examiné la question de l'ordonnement de la règle d'inclusion du revenu et de la règle de l'impôt sur les paiements sources d'érosion de la base d'imposition, **le CBT est parvenu à la conclusion que la règle de l'assujettissement à l'impôt devait être appliquée en premier lieu par le biais d'une législation nationale et des dispositions de conventions fiscales révisées, étant donné qu'elle s'applique plus aisément à travers les mécanismes de retenue à la source qui ont déjà fait leurs preuves en terme d'efficacité. Cela permettra également de remédier au déséquilibre qui existe actuellement dans la répartition des droits d'imposition entre les pays de résidence et d'origine, puisqu'il octroie à la juridiction d'origine le droit d'imposer les paiements effectués depuis cette juridiction qui ont été imposés dans la juridiction du destinataire à un taux inférieur au taux effectif minimum.**

² La fusion désigne la capacité des contribuables à combiner des revenus soumis à un taux d'imposition élevé avec ceux soumis à une imposition faible pour aboutir à un taux d'imposition pondéré sur le revenu supérieur au taux minimal.