



RAPPORT SUR LA FISCALITÉ DE L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE À L'INTENTION DES MINISTRES AFRICAINS DES FINANCES ET DES GOUVERNEURS DES BANQUES CENTRALES

Réunion extraordinaire du Comité technique spécialisé (CTS) sur les finances, les affaires monétaires, la planification économique et l'intégration sur le débat relatif à la fiscalité mondiale, l'endiguement des flux financiers illicites et au développement d'un système de paiement continental en vue de faciliter la mise en œuvre de la Zone de libre-échange continentale africaine (ZLECAf)

1 - 4 décembre 2020

Élaboré par la Commission de l'Union africaine et le Forum sur l'administration fiscale africaine

Table des matières

Acronymes	2
RÉSUMÉ ANALYTIQUE	3
1. CONTEXTE	5
2. INTRODUCTION	6
3. PROJET DE NUMÉRISATION DU CADRE INCLUSIF	7
4. SITUATION ACTUELLE DES PROPOSITIONS DU CADRE INCLUSIF	8
5. CONCLUSIONS DE LA 10^e RÉUNION DU CADRE INCLUSIF	10
6. RISQUES POUR LES ASSIETTES FISCALES AFRICAINES	11
7. POSITIONS QUE LES PAYS AFRICAINS DEVRAIENT ADOPTER	12
8. MESURES QUE LE CONTINENT AFRICAIN DEVRAIT ENVISAGER DE PRENDRE	15
9. CONCLUSION	17

Acronymes

ADS	Service numérique automatisé
ATAF	Forum sur l'Administration fiscale africaine
CUA	Commission de l'Union africaine
BEPS	Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
CFB	Entreprise en relation étroite avec le consommateur
CIT	Impôts sur les sociétés (IS)
DST	Impôt sur les services numériques
DRM	Mobilisation des ressources intérieures
IF	Cadre inclusif
FFI	Flux financiers illicites
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques

RÉSUMÉ ANALYTIQUE

L'un des principaux défis auxquels sont confrontés les pays africains est l'incapacité à imposer efficacement les multinationales. En effet, ces pays ont du mal à suivre le rythme du système de fiscalité internationale qui permettra à leurs administrations fiscales de réduire les techniques complexes de planification fiscale déployées par les multinationales. Au cours des deux dernières décennies, les pays africains ont pris conscience de la nécessité d'améliorer la mobilisation des ressources intérieures (MRI) pour financer les dépenses publiques consacrées au développement des infrastructures et à la fourniture de services visant à améliorer la vie des citoyens. Bien que des progrès aient été accomplis, le recouvrement des impôts reste à des niveaux faibles ; le ratio moyen recettes fiscales/PIB pour 34 pays africains en 2017 était de 15,2 %¹, alors que la moyenne de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) était de 34,2 %². En outre, la 4^e révolution industrielle ayant accru la numérisation, les pays africains ont connu une baisse des recettes fiscales traditionnelles, car les multinationales du numérique (EMN) sans présence physique commercent à distance dans nos juridictions mais créent de la valeur et réalisent des bénéfices importants par leurs interactions avec nos citoyens.

Depuis 2015, la coopération internationale s'est accrue grâce au Cadre inclusif de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), où 137 pays, dont 25 pays africains, recherchent une solution consensuelle sur deux piliers qui changeront les règles fiscales internationales pour la première fois en plus de 100 ans. En ce qui concerne le premier pilier (Pilier 1), une solution consensuelle est en cours d'étude pour accorder des droits d'imposition dans le secteur de l'économie numérique, qui ne se limite pas aux grandes entreprises du numérique. Quant au deuxième pilier (Pilier 2), les décideurs politiques examinent la possibilité d'instaurer un taux minimum global d'impôts sur les sociétés.

Bien que les pays africains aient participé à ce processus, de nombreux facteurs, notamment les tensions géopolitiques entre les pays et le manque d'orientation politique, n'ont pas permis de parvenir à un accord sur la position de l'Afrique dans le débat sur la fiscalité mondiale. À ce jour, les propositions actuelles, bien qu'elles ne soient pas encore arrêtées, ne remédient pas au déséquilibre actuel des droits d'imposition qui favorisent les pays développés au détriment des pays en développement. La décision relative à ces propositions a été reportée à la mi-2021, ce qui permet aux pays africains de se réunir et de se mettre d'accord sur la meilleure façon de faire entendre leur voix, et de faire en sorte que le résultat final soit bénéfique pour le continent.

Actuellement, les pays africains sont confrontés à des problèmes critiques en raison de la digitalisation de plus en plus poussée de leurs économies :

1. La répartition des droits d'imposition entre les juridictions de résidence et juridiction de sources³. Les pays africains sont généralement des pays sources et imposent sur la base de la

¹ Perspectives fiscales africaines, Forum sur l'Administration fiscale africaine, 2019

² Statistiques des recettes publiques, OCDE, 2019

³ 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.

source. Les règles de lien et de répartition des bénéfices actuellement en vigueur sont trop fortement biaisées en faveur de la juridiction de résidence.

2. Les assiettes fiscales des pays africains sont érodées par les flux financiers illicites (FFI) en raison du transfert artificiel des bénéfices par les multinationales vers des juridictions où les bénéfices sont peu ou pas du tout imposés. Selon le rapport 2020 de la CNUCED sur le développement économique en Afrique, les pays africains perdent 89 milliards de dollars par an à cause des FFI. Les mesures prévues par le projet BEPS de l'OCDE/G20 ne permettent pas d'endiguer correctement ces FFI, car elles sont trop complexes à gérer efficacement et ne sont pas assez détaillées pour les pays africains.

C'est pourquoi le présent document d'orientation met en lumière les questions essentielles concernant le débat sur la fiscalité mondiale, qui sont cruciales pour les pays africains. Le document informera les ministres des finances sur l'état des négociations et sur les enjeux pour le continent ; et sur cette base, il orientera les ministres des finances de manière à fournir des orientations politiques sur la position que l'Afrique devrait adopter sur les questions cruciales du débat, afin de garantir les droits d'imposition de l'Afrique pour les décennies à venir.

1. CONTEXTE

En 2013, le G20 a chargé l'Organisation pour le développement et la coopération économiques (OCDE) de commencer à travailler sur la révision des règles fiscales internationales qui sont restées inchangées depuis près de 100 ans. Ce projet, intitulé « Érosion de base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) », comportait 15 points d'action axés sur les questions de fiscalité internationale et visant à adapter la fiscalité aux réalités d'une économie moderne mondialisée.

Le processus a commencé par l'examen de la norme fiscale internationale par les pays de l'OCDE et du G20, qui ont travaillé à l'élaboration et à la définition d'une nouvelle norme. Il est apparu immédiatement évident qu'un grand nombre des problèmes fiscaux causés par les entreprises multinationales qui privent les pays en développement de leurs bénéfices n'étaient pas résolus. Seuls les pays très développés ont participé à ce processus. Un an après le début du projet, l'OCDE a accordé le statut d'observateur à un petit nombre de pays en développement, à des organisations fiscales régionales telles que le Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF), le Centre interaméricain des administrateurs fiscaux (CIAT) et le Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations fiscales (CREDAF).

Le projet BEPS visait également à aborder les nouvelles questions résultant de la numérisation sans cesse croissante de l'économie. Ces éléments n'ont pas été achevés au cours du projet BEPS, et l'Action 1 du projet a été abordée par la mise en place du cadre inclusif sur le BEPS qui visait également à mettre en œuvre les quatre normes minimales du projet sur l'Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Ces normes minimales consistent à lutter contre les pratiques fiscales dommageables (action 5), empêcher les abus des conventions fiscales (action 6), assurer la documentation sur les prix de transfert et la déclaration pays par pays (CbC) (action 13) et accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends (action 14).

Vingt-cinq pays africains⁴ sont membres du Cadre inclusif, ce qui signifie que plus de la moitié du continent ne participe pas au processus normatif. En outre, plusieurs pays ont rejoint le Cadre inclusif afin d'éviter d'être inscrits sur la liste noire du Conseil de l'Union européenne.

Les discussions dans le Cadre inclusif sont axées sur le développement de nouvelles règles pour l'imposition des entreprises numériques. Ces règles couvriront non seulement les entreprises hautement numériques ou les services numériques automatisés (ADS) tels que Facebook, Google, Airbnb, mais aussi les entreprises en contact avec les consommateurs (CFB) telles que celles qui vendent des biens et des services aux consommateurs, en essayant d'ajuster les règles relatives au moment où une partie des bénéfices d'une entreprise multinationale peut être imposée par la juridiction dans laquelle les biens ou les services sont consommés ou utilisés.

Les défis fiscaux liés à la numérisation ont conduit l'OCDE à accélérer la formulation de nouvelles règles pour répondre à ces questions. Ce faisant, les pays de l'OCDE se sont montrés disposés et bien préparés à isoler les questions essentielles pour leurs économies, tandis que les pays africains ont manqué de coordination dans une large mesure. En outre, les pays africains n'ont pas apporté de

⁴ Afrique du Sud, Angola, Bénin, Botswana, Burkina Faso, Cap-Vert, Cameroun, Congo, Côte d'Ivoire, Djibouti, Égypte, Eswatini, Gabon, Kenya, Liberia, Maroc, Maurice, Namibie, Nigeria, République démocratique du Congo, Sénégal, Sierra Leone, Seychelles, Tunisie, Zambie.

contributions substantielles au Cadre inclusif. L'ATAF a travaillé en collaboration avec les pays africains afin de les exhorter à se pencher sur les questions techniques et leur a fourni des notes d'information pour les réunions.

L'évolution de l'économie soulève des questions fondamentales concernant l'attribution des droits d'imposition, les concepts d'imposition à la source et selon la résidence et les possibilités qu'elle peut créer en matière d'évasion fiscale internationale et de flux financiers illicites. Historiquement, les droits d'imposition ont été répartis entre les juridictions fiscales sur la base de l'imposition à la source et selon le principe de résidence. En d'autres termes, le pays qui est la source des recettes a le droit de les imposer ou, alternativement, le pays du bénéficiaire des recettes a le droit de les imposer, ou ils partagent les droits d'imposition. Ce système est fondé sur le principe qu'il n'y a que deux pays dans la création de valeur.

Les pays africains, à l'exception de l'Afrique du Sud, sont généralement des pays sources. Ce débat soulève des questions fondamentales sur les droits d'imposition des pays sources et sur ce que l'on entend exactement par pays source. Par exemple, l'État A où se trouvent les participants utilisateurs est-il un type de pays source ? Il est essentiel que les pays africains réfléchissent activement sur les conséquences de ces questions dans le contexte du débat fiscal mondial et du débat fiscal continental. Ils devraient également se demander s'il est nécessaire de prendre des mesures unilatérales pour imposer les entreprises hautement numérisées, à l'instar de ce que certains pays tels que la France et le Royaume-Uni ont déjà mis en œuvre.

Il n'existe actuellement aucun consensus dans le débat fiscal mondial sur ces questions dans le Cadre de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, le débat évolue rapidement. L'OCDE et les ministres des finances du G20 ont déclaré en octobre 2020, après la dernière série de réunions du Cadre inclusif, que l'objectif est de parvenir à une solution mondiale consensuelle d'ici mi-2021. Il est donc crucial que l'Afrique influence de manière proactive la solution mondiale de 2021 pour s'assurer qu'elle est adaptée au continent.

Les pays doivent également réfléchir à l'opportunité de prendre des mesures unilatérales provisoires, telles que l'introduction d'un impôt sur les services numériques (DST), afin de mettre un terme à la perte d'impôts dès maintenant plutôt que d'attendre qu'une solution mondiale soit trouvée ou non en 2021. En septembre 2020, dans le cadre de son soutien aux pays africains, l'ATAF a publié une Proposition d'approche pour l'élaboration d'une loi relative à l'impôt sur les services numériques.

2. INTRODUCTION

2.1 De nombreux pays africains ont fait part de leurs préoccupations concernant les défis fiscaux auxquels ils sont confrontés alors que leurs économies sont de plus en plus numérisées. La numérisation permet aux entreprises multinationales (EMN) d'exercer leurs activités dans les pays africains sans présence physique ou avec une présence physique très limitée dans ces pays. Il est donc difficile pour les pays africains d'établir des droits d'imposition sur les bénéfices que les multinationales réalisent à partir des activités commerciales qu'elles ont menées dans le pays africain concerné.

- 2.2 Cela est dû au 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 crée un « lien » dans ce pays. Les modèles commerciaux qui permettent à une entreprise multinationale d'exercer des activités dans un pays africain sans présence physique ou avec une présence physique très limitée dans ce pays représentent donc un risque fiscal important.
- 2.3 Les exemples cités par les commentateurs de ces modèles commerciaux sont généralement ceux des plateformes de médias sociaux, des moteurs de recherche et des marchés en ligne. Toutefois, la numérisation de l'économie soulève un certain nombre de défis fiscaux liés à l'économie au sens large, car la numérisation a de plus en plus un impact sur les chaînes de valeur d'un large éventail d'entreprises. Ces changements dans les chaînes de valeur ont soulevé des questions quant à la nécessité de modifier fondamentalement les deux principes clés sous-jacents des règles fiscales internationales. Il s'agit des règles de lien et des règles de répartition des bénéfices mentionnées ci-dessus (qui déterminent comment les bénéfices mondiaux des entreprises multinationales sont répartis entre les juridictions, principalement à l'aide des règles relatives aux prix de transfert).
- 2.4 La numérisation soulève en particulier la question de la répartition entre les juridictions des droits d'imposition sur les recettes générées par les transactions transfrontalières. La répartition des droits d'imposition entre les juridictions de résidence et les juridictions d'origine est une question très préoccupante pour les pays africains depuis de nombreuses années. Les pays africains sont généralement des pays sources et imposent sur la base de la source. Les membres de l'ATAF déclarent souvent qu'ils considèrent que les règles de lien et de répartition des bénéfices actuellement en vigueur sont trop pondérées en faveur de la juridiction de résidence au détriment de la juridiction de source (africaine).
- 2.5 Les pays africains sont également préoccupés par le fait que leurs assiettes fiscales sont érodées par les flux financiers illicites en raison des multinationales qui transfèrent artificiellement les bénéfices vers des juridictions où ils sont peu ou pas du tout imposés. Ils estiment que les résultats du projet BEPS de l'OCDE/G20 ne permettent pas d'endiguer ces FFI de manière adéquate, car ils sont trop complexes à gérer efficacement et ne sont pas assez exhaustifs pour permettre de lutter contre le transfert artificiel des bénéfices observé en Afrique.

3. PROJET DE NUMÉRISATION DU CADRE INCLUSIF

- 3.1 Le cadre inclusif propose des changements aux règles fiscales mondiales, ce qui implique une solution consensuelle aux défis susmentionnés, reposant sur deux piliers. Le premier pilier est axé sur l'attribution de droits d'imposition, tandis que le second vise à contrer les stratégies de transfert artificiel des bénéfices utilisées par les multinationales, dans la mesure où elles n'ont pas été prises en compte dans les résultats du projet BEPS.
- 3.2 Le premier pilier révisera les règles actuelles de répartition des bénéfices (prix de transfert) qui, dans presque tous les pays, notamment les pays africains, sont fondées sur le principe

de pleine concurrence. Le pilier propose des révisions qui se traduiront par une augmentation des bénéfices alloués aux juridictions du marché.⁵

- 3.3 Pour parvenir à ce résultat, le pilier 1 prévoit trois nouvelles règles : elles sont décrites comme le montant A, le montant B et des propositions de renforcement des mécanismes de prévention et de règlement des litiges.
- 3.4 Le deuxième pilier vise à résoudre les problèmes restants du BEPS en veillant à ce que tous les bénéfices globaux d'une multinationale soient imposés au moins à un taux d'imposition effectif minimum.
- 3.5 Les principaux éléments du deuxième pilier sont quatre règles interdépendantes conçues pour faire en sorte que tous les bénéfices globaux des grandes entreprises multinationales soient imposés au moins au taux d'imposition effectif minimum. Ces règles se présentent sous forme (a) d'une règle d'inclusion du revenu (b) d'une règle de substitution (c) d'une règle relative aux paiements insuffisamment imposés et (d) d'une règle d'assujettissement à l'impôt.

4. SITUATION ACTUELLE DES PROPOSITIONS DU CADRE INCLUSIF

Premier Pilier

- 4.1 Ce pilier comporte trois éléments principaux. Le premier, la règle dite du « montant A », attribue une partie du *bénéfice résiduel* global des grandes entreprises multinationales aux juridictions du marché à des fins fiscales, c'est-à-dire les juridictions où les biens ou les services, notamment les services numériques, sont consommés. La règle ne s'appliquera qu'aux grandes entreprises multinationales qui fournissent des services numériques automatisés (par exemple, les plateformes de médias sociaux) ou une entreprise en relation étroite avec le consommateur (par exemple, la vente de produits alimentaires et de boissons). Le montant A est un nouveau droit d'imposition qui attribue des droits d'imposition supplémentaires aux juridictions de marché *en sus* de l'impôt dû à cette juridiction en vertu des règles actuelles de répartition des bénéfices du principe de pleine concurrence.
- 4.2 En décembre 2019, le secrétaire au Trésor américain a écrit à l'OCDE pour lui faire savoir que les États-Unis considéraient que la règle du montant A devait être mise en œuvre sur la base d'une sphère de sécurité permettant aux entreprises multinationales d'opter pour ou contre l'application de la règle du montant A. Presque tous les autres membres du Cadre inclusif s'opposent à cette proposition qui, selon eux, rendrait la règle du montant A inapplicable. Cette question n'est toujours pas résolue, et le cadre inclusif a accepté de réexaminer la proposition si et quand il y aura un accord sur les autres aspects des règles relatives au montant A.

⁵Une juridiction de marché est la juridiction où les biens ou les services sont consommés. Il s'agit des juridictions où les utilisateurs de services numériques tels que les plateformes de médias sociaux et les moteurs de recherche reçoivent ces services gratuitement, mais créent de la valeur pour le fournisseur de services numériques, par exemple en regardant des publicités pour lesquelles le fournisseur de services perçoit des droits.

- 4.3 Le deuxième élément consiste en une simplification des règles actuelles en matière de prix de transfert en ce sens que cette règle attribue un rendement fixe à des fins fiscales aux activités courantes de distribution et de commercialisation qui ont lieu dans la juridiction de marché. Ce montant est appelé « montant B ».
- 4.4 Le troisième élément consiste en de nouveaux mécanismes plus efficaces en matière de prévention et de règlement des différends. Pour la nouvelle règle du montant A, la proposition actuelle est qu'il s'agirait d'un mécanisme contraignant obligatoire. Pour les différends liés aux conventions fiscales au-delà de la règle du montant A, il n'y a pas d'accord sur le type de mécanisme de règlement des différends qui serait utilisé, mais il est proposé que pour les petits pays où il y a peu de différends liés aux conventions fiscales, c'est-à-dire un faible nombre de cas de procédure amiable (PA), le pays puisse choisir de recourir ou non à un mécanisme contraignant.

Deuxième Pilier

- 4.5 Les principaux éléments du deuxième pilier sont quatre règles interdépendantes conçues pour faire en sorte que tous les bénéficiaires globaux des grandes entreprises multinationales soient imposés au moins au taux d'imposition effectif minimum. Il s'agit de :
- 4.6 **Une règle d'inclusion du revenu** qui opèrerait en tant qu'impôt minimum en exigeant qu'un actionnaire d'une société déclare une part proportionnelle du revenu de cette société si ce revenu n'a pas été assujéti à un taux d'imposition effectif supérieur au taux minimum. Une telle règle favorise la juridiction fondée sur la résidence.
- 4.7 **Une règle de substitution (SOR).** Cette règle permet simplement de s'assurer que la règle d'inclusion du revenu s'applique aux succursales étrangères exonérées en vertu des conventions de double imposition. Elle ne s'appliquerait que lorsque les pays ont pris l'engagement en vertu de leurs conventions fiscales à utiliser la méthode d'exonération.
- 4.8 **Une règle relative aux paiements insuffisamment imposés** Alors que la règle d'inclusion du revenu impose le ou les actionnaires pour le revenu insuffisamment imposé, la règle relative aux paiements insuffisamment imposés fonctionne par le refus d'une déduction ou un ajustement équivalent pour les paiements intragroupes qui sont imposés dans la juridiction bénéficiaire à un taux inférieur au taux d'imposition effectif minimum Cette règle est favorable aux juridictions sources.
- 4.9 **Une règle d'assujettissement à l'impôt (STTR)** qui assujettirait un paiement à un prélèvement à la source ou à d'autres impôts à la source par le refus des avantages conventionnels sur certains éléments de revenus qui ne sont imposés à un taux effectif minimum. Cette règle est également favorable aux juridictions sources
- 4.10 La plupart des pays africains sont des juridictions sources, et par conséquent, la règle relative aux paiements insuffisamment imposés, ou la règle d'assujettissement à l'impôt ayant priorité sur la règle d'inclusion du revenu, contribuerait à corriger le déséquilibre

actuel dans la répartition des droits d'imposition entre les juridictions de résidence et de source, qui favorise injustement les juridictions de résidence.

- 4.11 La proposition actuelle de cadre inclusif sur l'ordre d'application des règles prévoit que la règle d'assujettissement à l'impôt soit appliquée en premier, puis la règle d'inclusion du revenu en combinaison avec la règle de substitution et enfin la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. Un tel ordre d'application des règles n'aidera les juridictions sources que si les membres du Cadre inclusif s'engagent à inclure la règle d'assujettissement à l'impôt dans toutes leurs conventions fiscales lorsque le partenaire de la convention le demande et que la règle a une portée étendue, couvrant tous les paiements déjà couverts par la convention.

5. CONCLUSIONS DE LA 10^e RÉUNION DU CADRE INCLUSIF

- 5.1 La 10^e réunion du Cadre inclusif a eu lieu les 8 et 9 octobre 2020. Lors de cette réunion, le Cadre inclusif a approuvé le rapport détaillé sur le premier pilier, le rapport détaillé sur le deuxième pilier et une déclaration sur les deux rapports. Ces rapports ont été publiés pour commentaires publics le 12 octobre et envoyés aux ministres des finances du G20 pour examen lors de leur réunion du 14 octobre 2020, au cours de laquelle les ministres des finances du G20 ont approuvé le calendrier révisé en vue d'un accord jusqu'à la mi-2021.
- 5.2 Ces documents reflètent les points de vue convergents sur plusieurs caractéristiques et principes politiques clés de chaque pilier. Ils montrent également qu'il existe encore de nombreuses questions politiques et techniques sur lesquelles les membres du Cadre inclusif ont des avis divergents.
- 5.3 Les participants à la réunion du Cadre inclusif ont également examiné le rapport de l'OCDE sur l'évaluation de l'impact économique des défis fiscaux liés à la numérisation. Le rapport analyse les implications économiques et fiscales des deux piliers, comme indiqué dans les plans directeurs. Il estime que les règles du premier et du deuxième pilier pourraient accroître les entrées globales de l'impôt sur les sociétés d'environ 60 à 100 milliards de dollars par an, soit jusqu'à environ 4 % des entrées globales de l'impôt sur les sociétés, en tenant compte de l'effet combiné de ces réformes et du régime américain GILTI que les États-Unis souhaitent faire coexister avec la règle du deuxième pilier.
- 5.4 Lors de la réunion, l'ATAF et de nombreux délégués africains ont fait remarquer que la déclaration sur les deux rapports indique clairement qu'à ce stade, rien n'est convenu et ont exprimé leurs doutes quant au fait que le Cadre inclusif parviendra à une solution consensuelle globale en 2021. Au cours de la participation de l'Afrique aux réunions du Cadre inclusif ces deux dernières années, il est apparu clairement qu'à mesure que les questions clés se cristallisent, les points de vue des pays deviennent de plus en plus divergents et les écarts à combler se creusent. La proposition faite par les États-Unis en décembre 2019, selon laquelle les règles d'imposition des entreprises numériques (les règles dites du premier pilier) devraient se faire sur la base d'une « sphère de sécurité », en est un bon exemple. Cette proposition est fortement contestée par de nombreux autres pays qui considèrent que cela équivaut à une taxe volontaire et rendrait la règle inefficace.

- 5.5 Même si un consensus peut être atteint, l'ATAF et de nombreux pays africains considèrent que les propositions actuelles sont loin d'apporter une solution aux principaux problèmes fiscaux auxquels l'Afrique est confrontée. En particulier, le déséquilibre actuel dans l'attribution des droits d'imposition, qui consiste à répartir injustement ces droits en faveur des juridictions de résidence au détriment significatif des juridictions sources, n'est pas abordé dans la proposition, malgré les promesses faites par certains grands pays développés au début des travaux.
- 5.6 En outre, l'ATAF et de nombreux pays africains ne pensent pas que les règles proposées au titre du deuxième pilier permettront d'endiguer les flux financiers illicites en provenance d'Afrique par le truchement de l'évitement de l'impôt sur les sociétés. En particulier, le taux d'imposition effectif minimum prévu par la règle sera probablement beaucoup plus bas que le taux légal de l'impôt sur les sociétés dans la plupart des pays africains, ce qui ne supprimera pas la motivation des transferts de bénéficiaires hors d'Afrique. En outre, à moins que la règle d'assujettissement à l'impôt n'ait une large portée, couvrant tous les paiements visés par les conventions et que tous les membres du Cadre inclusif s'engagent à inclure la règle dans toutes les conventions à la demande du partenaire de la convention, la règle ne s'appliquera pas aux paiements d'érosion de l'assiette fiscale provenant des pays africains.
- 5.7 Les négociations du Cadre inclusif ont clairement montré que les pays développés ne sont pas à l'écoute des préoccupations des pays en développement et n'ont aucune intention de rétablir l'équilibre des droits d'imposition de manière significative. L'Afrique doit se mobiliser au niveau politique si elle veut changer la position des pays développés et s'attaquer à ces questions fiscales essentielles.

6. RISQUES POUR LES ASSIETTES FISCALES AFRICAINES

Premier Pilier

- 6.1 Sur la base des chiffres fournis par l'OCDE, le montant de l'impôt qui sera réattribué aux juridictions de marché au titre du montant A sera relativement faible et plus le marché est petit, plus le montant de l'impôt sera faible.
- 6.2 Les rendements fixes fixés dans le cadre du montant B peuvent ne générer que peu d'impôt supplémentaire si, comme cela semble probable, le champ d'application de la nouvelle règle est étroit.
- 6.3 Sur la base de l'expérience des membres de l'ATAF en matière d'arbitrage contraignant obligatoire pour d'autres questions fiscales et non fiscales, si les pays africains s'engagent à mettre en place un mécanisme contraignant obligatoire, la perte d'impôt résultant d'un tel mécanisme sera probablement et nettement supérieure à l'impôt supplémentaire perçu en vertu des deux règles ci-dessus.

Deuxième Pilier

- 6.4 Selon les prévisions de l'OCDE, le montant de l'impôt réaffecté au titre du deuxième pilier sera bien plus important que celui du premier pilier, et la question qui se pose ici est de savoir comment cet impôt supplémentaire sera réaffecté entre les juridictions de résidence et les juridictions sources.

- 6.5 À première vue, si la règle d'assujettissement à l'impôt est appliquée en premier lieu, les juridictions sources devraient en être les principales bénéficiaires. Toutefois, à moins que tous les membres du Cadre inclusif (IF) ne soient tenus (a) d'inclure dans toute convention, à la demande du partenaire à la convention, et (b) que la règle ait un champ d'application large pour inclure tous les types de paiements érodant l'assiette tels que les dividendes, les intérêts, les redevances et les frais de service ainsi que les plus-values - la règle sera, dans la pratique, largement inefficace.
- 6.6 Cela signifie que l'impôt sera attribué aux pays basés sur la résidence en vertu de la règle d'inclusion du revenu, et que les juridictions sources ne recevront qu'une faible part de l'impôt.

Problèmes rencontrés par les délégués africains au sein du groupe de pilotage

- L'Afrique risque de subir un dommage collatéral dans le processus. Les États-Unis, l'Union européenne et d'autres grands pays ont leurs propres priorités, comme la question de l'arbitrage contraignant obligatoire (MBA) pour tous les litiges relatifs aux prix de transfert, que les États-Unis et l'Union européenne souhaitent mais que la Chine, l'Inde et les pays africains refusent. Étant donné que le cadre inclusif doit constituer une solution consensuelle à l'échelle mondiale, les pays africains se retrouvent coincés dans cette question.
- Le groupe de pilotage du cadre inclusif qui joue un rôle clé dans ce travail, compte quatre pays africains parmi ses membres. Il s'agit de l'Afrique du Sud, du Nigeria, de la Côte d'Ivoire et du Sénégal. Ils y participent activement, mais ils estiment que leurs points de vue, bien qu'écoutés par le Secrétariat de l'OCDE, sont ignorés par les grands pays.
- Les décisions seraient adoptées lorsqu'elles ne le sont pas encore, et il faut constamment rappeler aux grands pays que le processus se déroule sans préjudice.
- De nombreux grands pays ne se montrent pas enclins à faire des compromis et se contentent de réitérer leurs positions et de les faire avancer.

7. POSITIONS QUE LES PAYS AFRICAINS DEVRAIENT ADOPTER

Rupture d'accords pour l'Afrique

Premier Pilier

- Les seuils du montant A doivent faire en sorte que les petites économies ne soient pas exclues du bénéfice de la taxe du montant A
- Le montant B doit avoir une portée suffisamment large pour assurer une taxe significative

en Afrique

- Aucun mécanisme contraignant obligatoire de règlement des différends pour les différends autres que ceux relatifs au montant A

Deuxième Pilier

- Une règle fondée sur la source doit être la règle principale du deuxième pilier, qu'il s'agisse d'une règle d'assujettissement à l'impôt obligatoire ou de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés.

7.1 Montant A

- 7.1.1 Les projets de discussion initiaux sur le premier pilier proposaient un seuil de revenu global de groupe à hauteur de 750 millions d'euros pour déterminer les entreprises multinationales (EMN) qui relèvent du montant A. L'ATAF et nombre de ses membres notent que ce seuil devrait, de manière idéale, être réduit à au moins 500 millions d'euros en vue de maximiser les avantages du montant A en faveur des pays africains.
- 7.1.2 Le rapport récemment publié sur le premier pilier indique qu'il est proposé d'adopter une approche progressive pour la fixation du seuil de revenu global, qui pourrait commencer par un seuil encore plus élevé qui risquerait d'être en place pendant plusieurs années. L'adoption de cette approche réduirait considérablement le montant A disponible pour être alloué aux juridictions éligibles, ce qui en ferait une question clé à laquelle les pays africains pourraient s'opposer.
- 7.1.3 Le seuil pour le lien imposable à un pays est encore plus important pour les pays africains que le seuil de revenu global de groupe, car s'il est établi à un montant fixe pour toutes les juridictions, de nombreuses petites économies africaines et en développement ne recevront rien du montant A. L'ATAF est d'avis que la conception de ce seuil devrait tenir compte de la taille relative des économies afin de garantir l'équité dans l'attribution des nouveaux droits d'imposition.
- 7.1.4 La proposition relative aux facteurs positifs tels que la présence physique ou les dépenses publicitaires ciblées soutenues dans la juridiction de marché n'est pas appropriée en ce sens qu'elle compliquera la mise en œuvre des règles. En outre, les facteurs positifs en cours de discussion pourraient être influencés par la numérisation des modèles commerciaux, ce qui entraînerait une absence de présence physique dans une juridiction de marché et, en fin de compte, l'exclusion de nombreux pays africains d'une allocation du montant A
- 7.1.5 Une exclusion du secteur financier du Montant A pourrait ne pas être appropriée dans la mesure où il s'agit d'un secteur important en Afrique. Le fait que le secteur soit réglementé n'est pas une raison pour l'exclure car les régulateurs ne réglementent pas les questions fiscales. Il convient de noter que ces réglementations exigent que le secteur soit physiquement présent dans le pays, mais il est à craindre que de plus en plus de services soient offerts à distance.

7.2 **Montant B**

- 7.2.1 Le montant B est destiné à simplifier l'administration des prix de transfert en ce qui concerne les distributeurs qui exercent les activités de commercialisation et de distribution dites de référence. Il permet de réaliser cette simplification en proposant une rémunération fixe pour les activités concernées.
- 7.2.2 La définition des activités de commercialisation et de distribution de base couvre les distributeurs qui (i) achètent auprès des parties liées pour les revendre à des parties non liées ; et (ii) ont un profil fonctionnel de distributeur de routine.
- 7.2.3 L'ATAF estime que si l'objectif politique du montant B peut être bénéfique pour les pays africains, le champ d'application proposé est trop étroit car il ne couvrira que les distributeurs à risque limité qui achètent des biens auprès des parties liées pour les distribuer ensuite dans un pays.
- 7.2.4 Les agences de vente devraient être incluses dans le champ d'application du montant B car, si elles en sont exclues, les difficultés de détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable, qui peuvent être créés par les activités des agences de vente, subsisteront. Cette détermination des bénéfices est souvent problématique en raison du manque d'informations en Afrique et de la complexité de l'application des règles de prix de transfert (par analogie) dans ces transactions.
- 7.2.5 Le profil de fonctionnalité du distributeur de routine est trop étroit car dans certaines juridictions sources, il n'est pas rare de trouver un distributeur exerçant des activités de vente et de marketing et exploitant les actifs incorporels de groupe. En outre, le distributeur peut exercer des activités qui améliorent les actifs incorporels existants ou qui conduisent à la création de nouveaux actifs incorporels de marketing tels que des listes de clients. Par conséquent, l'exclusion de tous les distributeurs qui exercent des fonctions de développement, de renforcement, de maintenance, de protection et d'exploitation (DEMPE) sur des actifs incorporels aura une portée trop étroite.
- 7.2.6 En outre, si les distributeurs sont exclus du champ d'application du montant B parce qu'ils assument des risques économiquement importants, un grand nombre de distributeurs africains peuvent être hors du champ d'application étant donné que souvent les distributeurs assument des risques de change importants ainsi que d'autres risques d'entreprise tels que les risques de marché et d'inventaire.
- 7.2.7 La proposition actuelle de définition basée sur un distributeur à risque limité aurait un champ d'application trop étroit pour être efficace en matière de renforcement de la sécurité fiscale dans les pays africains.
- 7.2.8 La proposition actuelle de calcul du montant B consiste à déterminer un rendement fixe pour les activités de commercialisation et de distribution en pourcentage des ventes. Ce rendement fixe sera déterminé conformément au principe de pleine concurrence et tiendra compte des différences régionales, sectorielles et fonctionnelles.

7.3 **Sécurité fiscale pour les montants A et au-delà**

- 7.3.1 La sécurité fiscale est un élément clé du premier pilier, qui prévoit des mécanismes innovants de prévention et de règlement des différends.
- 7.3.2 Aux fins du montant A, il est prévu que le mécanisme de prévention des différends soit mis en œuvre par le biais d'un groupe de réflexion. Ce groupe serait composé d'administrations fiscales travaillant avec les EMN dans le champ d'application, afin de fournir ce que l'on appelle la sécurité fiscale précoce en convenant d'un accord sur : (i) l'assiette fiscale, notamment en cas de segmentation des secteurs d'activité ; (ii) le résultat de la mise en œuvre de la formule, et (iii) toute autre caractéristique du nouveau droit d'imposition, y compris les entités payeuses et l'élimination de la double imposition.
- 7.3.3 Dans le cas où un différend lié au montant A surviendrait et ne serait pas réglé dans le cadre du processus de prévention des différends liés au montant A, il est proposé de mettre en place un mécanisme contraignant obligatoire de règlement des différends qui soit approprié en matière de règlement des différends en vue de traiter ces questions. En outre, il est proposé de mettre en œuvre ce mécanisme contraignant obligatoire de règlement des différends pour d'autres différends liés aux conventions fiscales, tels que les questions de prix de transfert et d'établissement stable.
- 7.3.4 La plupart des pays africains s'opposent fermement à toute forme de mécanisme contraignant obligatoire de règlement des différends pour ce qui est des différends relatifs aux prix de transfert et aux établissements stables autre que le montant A. La principale préoccupation à cet égard est le fait que ces pays ont un nombre très limité de différends relatifs aux prix de transfert et aux établissements stables dans le cadre de la procédure amiable (PA) ; il serait donc contre-productif de les obliger à s'engager dans ce processus onéreux et coûteux.
- 7.3.5 Les pays africains devraient donc soutenir la nouvelle proposition selon laquelle, dans le cas des petits pays où il y a peu de différends liés aux conventions, c'est-à-dire un faible nombre de cas de procédure amiable (PA) ou un risque limité de double imposition, le pays pourra choisir de s'engager dans un mécanisme contraignant.

8. MESURES QUE LE CONTINENT AFRICAIN DEVRAIT ENVISAGER DE PRENDRE

- 8.1 Il semble y avoir peu de prise de conscience politique en Afrique du travail effectué dans le Cadre inclusif ou de son impact potentiel sur les recettes fiscales pour le continent. Il est essentiel de renforcer cette prise de conscience et de veiller à ce qu'il existe une position panafricaine sur les questions abordées ci-dessus qui puisse être présentée aux grandes économies.
- 8.2 Le délai pour la conclusion d'un accord entre les membres du Cadre inclusif sur les règles des premier et deuxième piliers a été prolongé jusqu'à la mi-2021. Le délai est donc très court, et l'Afrique doit agir maintenant au niveau politique si elle veut s'assurer que les nouvelles règles sont adaptées à ses besoins.

- 8.3 Pour commencer à susciter cette prise de conscience politique, l'ATAF aidera la Commission de l'Union africaine à convoquer un CTS extraordinaire du 1er au 3 décembre 2020, au cours duquel les ministres africains des finances discuteront de l'élaboration d'une position panafricaine sur ces questions afin de faire face aux risques qui pèsent sur les assiettes fiscales africaines.
- 8.4 Les questions qui devraient être discutées et résolues seront axées sur les résultats envisagés et énoncés dans le cadre du 4^e dialogue de haut niveau sur la politique fiscale, qui s'est tenu en août 2020. Dans l'ensemble, ces résultats visent à mobiliser une voix politique unifiée par l'intermédiaire de l'Union africaine afin de faire contrepoids à l'état actuel des discussions sur le Cadre inclusif.
- 8.5 Par ailleurs, le cadre politique relatif aux sorties de capitaux illicites devrait être un programme qui ne soit pas seulement conçu à partir d'un prisme stratégique, mais aussi politique, dans la mesure où cela suscitera la volonté politique nécessaire à la mise en œuvre des réformes.
- 8.6 Les autres mesures qui devraient être prises par le continent peuvent être résumées comme suit :
- 8.6.1 Les pays africains devraient parler d'une seule voix en vue d'une approche cohérente à la solution globale. À cet égard, l'Union africaine (UA) devrait jouer un rôle essentiel en apportant le soutien politique et l'impulsion nécessaires aux discussions en cours sur les solutions consensuelles.
- 8.6.2 L'Union africaine devrait organiser un dialogue fiscal continental sur la fiscalité auquel participeraient principalement les ministres des finances de l'UA, avec le soutien technique de l'ATAF, afin de faire en sorte que les positions africaines essentielles sur les solutions proposées soient identifiées.
- 8.6.3. Une fois que la réunion des ministres africains des finances susmentionnée aura eu lieu, l'UA devrait apporter un soutien politique aux positions adoptées, notamment en prenant des positions politiques sur les questions essentielles contenues dans les propositions, en mobilisant d'autres organes politiques au niveau mondial tels que les Nations unies, des blocs économiques tels que l'UE pour des négociations politiques sur les nouveaux droits d'imposition et des mesures visant à corriger le déséquilibre actuel dans la répartition des droits d'imposition entre l'État de source et l'État de résidence.
- 8.6.4. Le continent devrait entamer des efforts concertés et coordonnés afin d'intégrer systématiquement les acteurs du secteur informel dans le filet fiscal par le biais de programmes d'inclusion financière, de programmes d'éducation aux devoirs civiques, notamment en matière fiscale, d'éducation commerciale, en mettant l'accent sur la tenue de registres de base et sur des processus d'octroi de licences commerciales ou d'exploitation qui ne font pas peser une charge excessive sur les opérateurs du secteur informel. Les améliorations de l'efficacité consisteront également en la réduction des possibilités de fraude ou d'évasion fiscale grâce à la mise en œuvre d'un cadre efficace d'évaluation des

risques de conformité, de réformes législatives visant à combler les lacunes qui favorisent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) et à la mise en œuvre effective de tous les cadres d'échange d'informations disponibles (EOI).

- 8.6.5. Il convient de mettre l'accent sur le renforcement des capacités internes afin d'atténuer les défis en constante évolution dans le monde de la fiscalité. Ceci peut être réalisé en partie grâce au soutien de l'ATAF, qui renforce déjà les capacités de nombreuses administrations fiscales africaines.

9. CONCLUSION

À ce stade critique de notre relèvement après la COVID-19, cette réunion extraordinaire du Comité technique spécialisé (CTS) sur les finances, les affaires monétaires, la planification économique et l'intégration offre une occasion unique aux ministres africains des finances d'influer sur les questions cruciales qui entourent le débat sur la fiscalité internationale.

Il est prévu que les ministres africains des finances définissent une orientation politique conforme à une solution panafricaine qui préserve nos intérêts et nous assure des droits fiscaux équitables pour les décennies à venir.