

## Taxe sur le commerce numérique : une opportunité pour l'Afrique ?

La transformation numérique dispense les entreprises multinationales d'une présence physique dans les pays où elles œuvrent. Il s'agit d'un défi important en termes de fiscalité et de pertes de revenus pour les économies africaines. La réforme sur la taxation mondiale des multinationales, qui a débouché en octobre 2021 sur l'adoption de l'initiative du cadre inclusif OCDE/G20 relative à l'érosion de la base d'imposition et au transfert des bénéficiaires (BEPS), enregistre l'adhésion de 23 pays africains. Une étude financée par l'AFD sur cette thématique offre un plaidoyer à destination des décideurs africains afin de promouvoir leur mobilisation accrue dans les négociations internationales sur le sujet.

### Un défi majeur à l'heure de la transformation numérique sur le continent

L'Union africaine (UA) a adopté en 2019 sa stratégie de transformation numérique pour l'Afrique (2020-2030). Elle vise à créer une société et une économie numériques intégrées et inclusives améliorant la qualité de vie des citoyens africains. Et ce, dans un contexte où la transformation technologique modifie le mode de fonctionnement des entreprises, avec de nouveaux modèles commerciaux qui ne nécessitent plus de présence physique dans un pays.

Si cette évolution a permis d'accéder à des marchés plus vastes et de réduire les coûts, elle pose néanmoins des défis importants en matière d'adaptation de la fiscalité internationale, puisque les entreprises numériques bénéficient injustement de l'absence d'obligation directe de payer des impôts dans les pays où elles ne sont pas résidentes.

De nombreux États africains sont donc à la recherche d'un équilibre entre des lois fiscales modernisées, l'attribution de droits fiscaux effectifs et le maintien d'un environnement propice aux investissements et à la croissance. Le Nigeria, le Kenya et le Zimbabwe disposent désormais d'une législation qui impose directement les opérations numériques des multinationales non-résidentes et 18 États ont adopté une taxe indirecte sur les opérations numériques.

En 2016, le plan d'action global de l'OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéficiaires (BEPS) a été mis en place afin de développer des critères de référence pour les problématiques liées à la BEPS, incluant 134 pays membres, dont 25 sont africains<sup>[1]</sup>. En octobre 2021, ce cadre inclusif a permis d'approuver une solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

#### Auteurs

**Julien Gourdon** (AFD)

**Nicolas Köhler-Suzuki** (International Trade Intelligence)

**Jean-Baptiste Pétigny** (Expertise France)

**Rutendo Tavengerwei** (International Trade Intelligence)

[1] Angola, Bénin, Botswana, Burkina Faso, Cabo Verde, Cameroun, Congo, Côte d'Ivoire, République démocratique du Congo, Djibouti, Égypte, Eswatini, Gabon, Liberia, Maurice, Maroc, Namibie, Sénégal, Seychelles, Sierra Leone, Afrique du Sud, Togo, Zambie, Kenya, Nigeria.

Le premier pilier est centré sur les entreprises hautement numériques qui sont en contact direct avec leurs clients. Il a pour objectif la réaffectation des droits d'imposition vers la juridiction du marché concerné, indépendamment de la présence physique.

Le deuxième pilier se concentre quant à lui sur la création de règles coordonnées répondant aux risques actuels provenant de montages financiers qui permettent aux entreprises multinationales de transférer des bénéfices vers des juridictions à faible imposition. Il propose ainsi l'adoption d'un taux d'imposition minimum.

### Un commerce numérique en pleine croissance...

La définition conjointe adoptée par l'OCDE, l'OMC et le FMI définit le commerce numérique comme « tout commerce commandé et/ou livré par voie numérique ». Dans ce contexte, les biens et services peuvent être commandés numériquement, tandis que la livraison est limitée aux services. Or, c'est bien la prestation de services numériques transfrontaliers qui, échappant jusqu'ici bien souvent au champ d'application des taxes (Setser, 2020), pourrait ainsi offrir de nouvelles sources de revenus fiscaux, à condition d'être correctement mise en œuvre<sup>2</sup>. Les importations de services utilisant les technologies de l'information et de la communication (TIC) par les États membres de l'UA ont considérablement augmenté, passant d'environ 19 milliards de dollars en 2007 à 37 milliards de dollars en 2017 (données TISMOS).

### ...dans un contexte de régimes fiscaux inadaptés ou peu appliqués

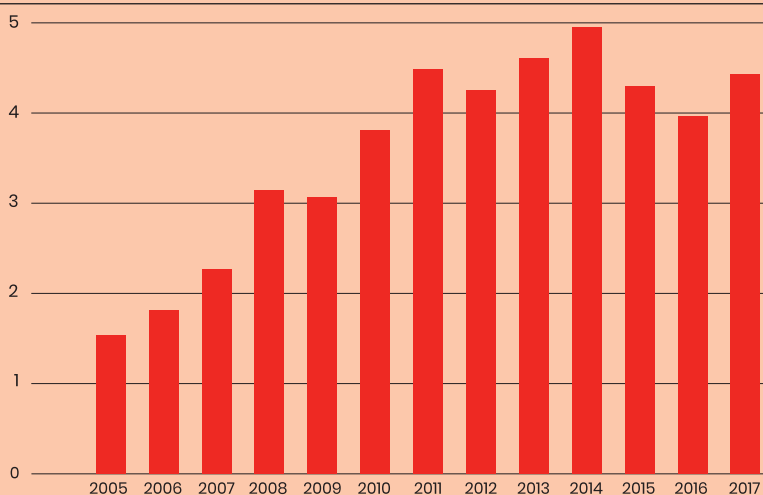
Les régimes fiscaux utilisés dans les transactions transfrontalières de services liés aux TIC portent principalement sur cinq types de règles : les règles de prix de transfert, celles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, à la sous-capitalisation, à la retenue à la source et enfin celles d'anti-chalandage fiscal. Dans les faits, ces lois fiscales sont limitées par les exigences de présence physique des entreprises. Lorsque les régimes prévoient l'imposition des transactions transfrontalières, la taxe ne peut donc être perçue que si l'une des parties participant à la transaction est une société qui réside dans un État membre de l'UA (EMUA).

Or, on note que seuls le Nigeria, le Kenya et le Zimbabwe disposent d'une législation qui impose directement les opérations des entreprises multinationales numériques (EMN) non résidentes. Le Kenya impose une taxe de 1,5 % sur le revenu d'un fournisseur de services numériques - qu'il soit résident ou non - fournissant ou facilitant la fourniture de « services répertoriés » à un consommateur kenyan. De son côté, le Zimbabwe perçoit un impôt direct de 5 % sur le chiffre d'affaires obtenu par les services étrangers de diffusion par satellite et les services de plateforme de commerce électronique. Le Nigeria prélève également un impôt sur le revenu de 20 à 30 % sur les bénéfices des sociétés non résidentes qui fournissent des services numériques.

Toutefois, certaines importations de services utilisant les TIC peuvent déjà être taxées de manière indirecte dans le cadre de taxes à la consommation (OECD, 2017). Dix-huit EMUA<sup>3</sup> ont ainsi proposé (ou mettent déjà en œuvre) une taxe indirecte sur les opérations numériques des multinationales (de 12 à 20 %). Il est possible d'estimer des recettes fiscales potentielles qui pourraient être perçues par chaque pays sur les importations de services liés aux TIC en appliquant leur taux légal de TVA et de taxe à la consommation par secteur aux flux de commerce numérique des secteurs mesurés dans la base de données TISMOS (Trade in Services Data by Mode of Supply). Cependant, il faut rappeler la difficile mise en œuvre de mécanismes de collecte de la taxe transfrontalière sur les services. Le rapport 2018 d'UNECA (United Nations Economic Commission for Africa) estime ainsi que le déficit fiscal pour la TVA (différence entre les recettes potentielles et les recettes réelles) est supérieur à 50 % dans la moitié des 24 pays en Afrique (avec, pour tous, un écart supérieur à 20 %). Or, ce différentiel est certainement plus marqué lorsqu'il s'agit de services transfrontaliers. Les estimations suivantes constituent donc une borne supérieure<sup>4</sup>.

En 2017, l'ensemble des EMUA auraient pu collecter jusqu'à 5,14 milliards de dollars en taxe à la consommation grâce aux importations de services liés aux technologies de l'information et de la communication. En moyenne, sur la période 2005-2017, les recettes potentielles pour les EMUA auraient été de 0,22 % du PIB si ces taxes avaient été appliquées. Au-delà de ce constat, les EMUA auraient également pu prélever entre 1 et 4 % de leurs recettes fiscales totales issues des impôts indirects sur les importations commerciales numériques.

Graphique 1 — Recettes fiscales potentielles de taxe à la consommation sur les importations de services liées aux TIC, en milliards d'USD, 2017



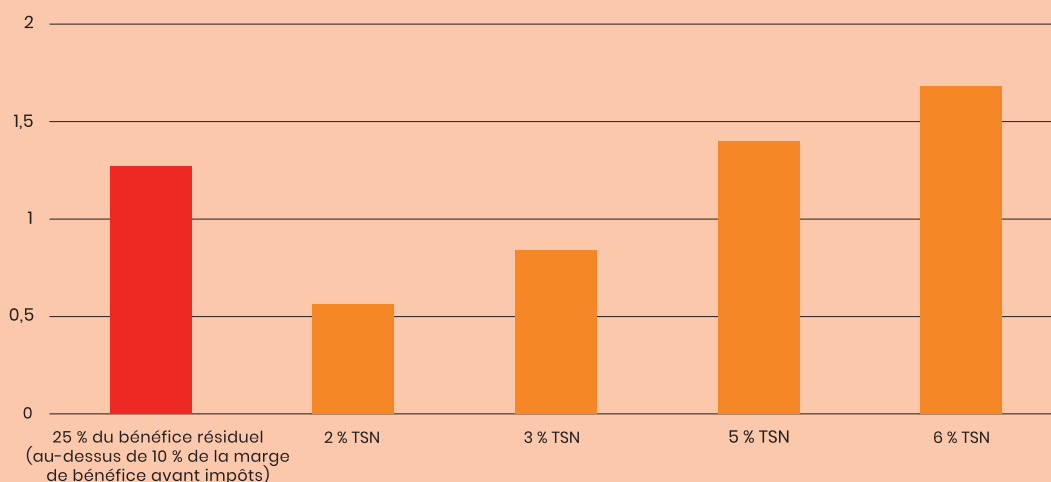
Source : Calculs basés sur les TISMOS de l'OMC et les taux de taxe à la consommation les plus récents.

[2] Le commerce de petits colis commandés numériquement est probablement aussi une source potentielle de revenus significative, mais une étude sur les biens commandés numériquement et livrés physiquement (small parcels) requerrait une coopération avec des administrations douanières ou services de livraison pour pouvoir accéder à ces informations.

[3] Afrique du Sud, Algérie, Cameroun, Côte-d'Ivoire, Égypte, Ghana, Kenya, Madagascar, Maroc, Maurice, Nigeria, Ouganda, Rwanda, Seychelles, Sierra Leone, Tanzanie, Tunisie, Zambie et Zimbabwe.

[4] D'autant que 80 % des flux mondiaux de commerce numérique se nouent entre entreprises qui bénéficient du remboursement de TVA.

Graphique 2 — Recettes fiscales potentielles pour l'UA (en milliards USD) sur les plus grandes entreprises de services numériques (avec revenus > 20 milliards USD)



TSN : taxe sur les services numériques

Source : Calculs basés sur les rapports financiers de l'UIT et de la Banque mondiale.

## L'initiative BEPS : une opportunité pour l'Afrique ?

L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) désigne les stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences entre les règles fiscales en vue de transférer artificiellement des bénéfices dans des pays à fiscalité faible ou nulle. La conséquence s'avère un manque à gagner pour les pouvoirs publics (OCDE, 2020).

En s'appuyant sur la proposition du BEPS, et en utilisant les données entreprises ORBIS il est possible de modéliser des scénarios du pilier 1 qui s'appliquent uniquement aux bénéfices dépassant une marge de 10 %, mais qui redistribueraient 25 % de ces bénéfices résiduels<sup>5</sup> (AU, 2021).

Vingt-cinq EMUA sont déjà membres du Cadre inclusif de l'OCDE<sup>6</sup>, et 23 ont signé l'accord fiscal BEPS<sup>7</sup>. Le graphique 2 compare le scénario de base pour le pilier 1 (réaffectation de 25 % des bénéfices avant impôt, au-delà d'une marge bénéficiaire avant impôt de 10 %) avec d'autres scénarios au niveau de l'UA. Les recettes fiscales potentielles pour les 55 EMUA dans le scénario BEPS sont de 1,3 milliard USD par an soit 0,05 % du PIB.

Ces résultats sont à comparer avec les taux de taxe sur les services numériques (TSN) sur les bénéfices bruts qui sont appliqués dans des pays hors UA. En effet, cette taxe existe dans une vingtaine de pays et sur le continent africain le Nigeria, le Zimbabwe et le Kenya jouissent déjà d'une réglementation fiscale sur les services numériques depuis trois ans.

Dans ce contexte, on note alors que le scénario générerait plus de recettes qu'une taxe sur les services numériques de 2 ou 3 % sur les recettes brutes des principales sociétés de service utilisant les TIC dans les EMUA et serait

équivalent à une TSN de 4,5 %. Bien que des TSN supérieures à 5 % généreraient des revenus plus élevés, les propositions actuelles du premier pilier du BEPS vont au-delà des seules sociétés de services numériques et généreront probablement d'autres revenus substantiels qui ne relèveraient pas d'une TSN. Notons que les pays, qui ont adhéré à l'accord fiscal, devront cesser de taxer les services numériques au niveau national, conformément à l'accord<sup>8</sup>.

## Un impact encore faible pour les économies d'Afrique

Le pilier 1 stipule qu'afin d'être éligibles à ce droit de taxation, les pays doivent recevoir au moins 1 million d'euros de recettes par multinationale concernée, ce qui exclut de facto les économies africaines de ce modèle d'allocation des recettes fiscales, à l'exception des 12 plus grandes économies du continent en termes de PIB<sup>9</sup>.

Ceci dit, le cadre inclusif prévoit une exception pour les économies dont le PIB est inférieur à 40 milliards d'euros, en leur attribuant un droit d'imposition à partir d'un seuil de 250 000 euros. En dépit de cet élargissement du périmètre, l'OCDE estime que la réattribution des bénéfices au titre du pilier 1 s'appliquera à seulement une centaine de multinationales environ. Pourtant ce pilier 1 intègre en plus de ses sociétés numériques toutes les EMN dès lors qu'elles utilisent des canaux numériques de distribution. Il s'agit certes des plus importantes mais la disposition prévoit d'étendre le champ d'application à d'autres EMN qu'au bout de sept ans.

C'est pourquoi les estimations de l'étude financée par l'AFD indiquent que les revenus seraient nettement moins importants que ceux générés par une taxe à la consommation (pour rappel 0,22 % de PIB contre 0,05 % en UA). Ce constat serait valable pour chaque pays du continent (graphique 3).

[5] Les normes comptables utilisées pour les bénéfices ne sont pas spécifiées dans la proposition du BEPS, il est toutefois possible de suivre les calculs de l'OCDE qui utilisent le « bénéfice avant impôts ».

[6] Angola, Botswana, Cameroun, Côte-d'Ivoire, R.D. Congo, Égypte, Eswatini, Liberia, Mauritanie, Maurice, Maroc, Namibie, Sénégal, Seychelles, Sierra Leone, Afrique du Sud, Tunisie, Zambie.

[7] Le Kenya et le Nigeria n'ont pas encore signé.

[8] En revanche l'accord BEPS n'interdit pas la mise en place de taxation indirecte.

[9] Soudan, Côte d'Ivoire, Tanzanie, Ghana, Kenya, Éthiopie, Maroc, Angola, Algérie, Égypte, Afrique du Sud et Nigeria.

## Conclusions et recommandations

Si les importations de services numériques par les EMUA ont considérablement augmenté, les recettes fiscales restent faibles. Les taxes directes, sur les revenus, ne sont souvent perçues que si l'une des parties à la transaction réside physiquement dans la juridiction d'un EMUA, tandis que trois économies africaines seulement ont mis en place une taxe directe sur les EMN non résidentes.

Parallèlement, dix-huit économies ont mis en place une taxation indirecte sur la consommation de services numériques. Or, les revenus potentiels d'une collecte complète de taxe indirecte à la consommation pourraient s'avérer conséquents pour le continent : 5,1 milliards sur les dix dernières années (0,22 % du PIB de l'UA). Mais les recettes réelles de ces taxes à la consommation sont souvent inférieures de moitié. Une première recommandation politique promeut les mesures de soutien pour combler le déficit fiscal de la TVA, par exemple en mettant en œuvre les lignes directrices de l'OCDE en matière de TVA, qui ont de fait un potentiel de recettes beaucoup plus important que les recettes du pilier 1 de BEPS.

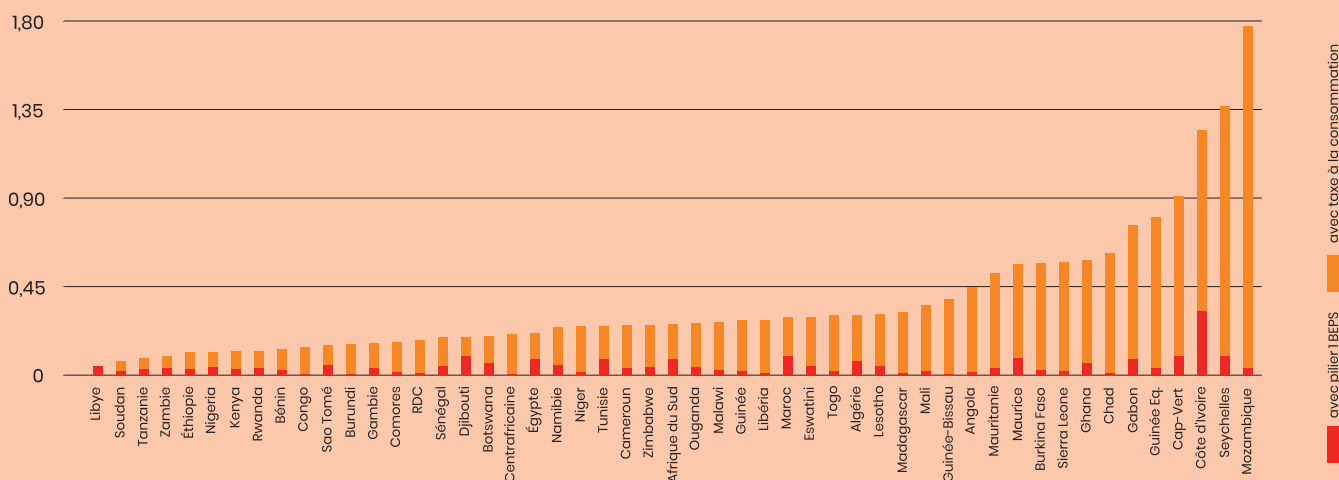
Dans le cadre de la proposition BEPS, les EMUA pourraient voir des bénéfices imposables réaffectés pour les quarante plus grandes entreprises de services numériques automatisés, avec un montant maximal de 1,3 milliard de dollars par an (0,05 % du PIB de l'UA). Comparativement, il s'agit d'un montant supérieur aux recettes qui seraient tirées d'une éventuelle taxe directe sur les services numériques, soit moins de 3 % des recettes brutes (800 millions de dollars).

Si la mise en œuvre complète de la collecte transfrontalière des taxes à la consommation existante sur les importations de service numérique pourrait théoriquement générer des recettes fiscales plus élevées que celles du pilier 1 du programme BEPS (selon nos estimations), il convient de noter que les propositions du premier pilier du BEPS vont au-delà des seules sociétés de services numériques et généreront probablement des revenus très substantiels. Sans compter que les recettes du BEPS seront transférées directement aux ministères des Finances, de sorte qu'il n'y aura pas de perte de recettes due à des problèmes d'administration ou de mise en œuvre nationale.

Il est donc primordial qu'un nombre plus important de pays du continent participent au cadre inclusif du BEPS, les actions multilatérales étant plus propices à des résultats probants dans une économie mondialisée. D'autant que les difficultés éprouvées par les pays du G20 lors de ces négociations montrent par analogie à quel point la capacité de négociation des EMUA seuls face aux géants du secteur serait réduite.

Dans ce cadre inclusif, une coalition la plus large possible au sein des 55 EMUA reste le seul moyen de garantir aux pays africains un poids suffisant pour faire valoir leurs intérêts, notamment dans la fixation des paliers de taxation du pilier 1. Il est probable qu'une prolifération anarchique d'impôts sur le numérique engendre au contraire une complexité inutile et compromette la coopération générale. En adhérant au cadre inclusif de l'OCDE/G20 BEPS, les pays membres s'engagent de facto à supprimer toutes les mesures unilatérales, telles que les TSN ou autres taxes directes.

Graphique 3 – Recettes fiscales potentielles pour les pays (en % du PIB)



Source : Calculs des auteurs.

## Références

**AU (2021)**, The fiscal impact of cross-border e-commerce in the African Union

**OECD (2020)**, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment

**SETSER B. (2020)**, When the Services Trade Data Tells You More About Tax Avoidance Than About Actual Trade, Council on Foreign Relations

**OECD (2017)**, International VAT/GST Guidelines

**Agence française de développement (AFD)**  
5, rue Roland Barthes | 75012 Paris | France  
**Directeur de la publication** Rémy Rioux  
**Directeur de la rédaction** Thomas Mélonio  
**Création graphique** MeMo, Juliegilles, D. Cazeils  
**Conception et réalisation** Comme un Arbre!

**Dépôt légal** 3<sup>e</sup> trimestre 2022 | ISSN 2271-7404  
**Credits et autorisations**  
Licence Creative Commons CC-BY-NC-ND  
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>  
Imprimé par le service de reprographie de l'AFD.

Les analyses et conclusions de ce document sont formulées sous la responsabilité de ses auteurs. Elles ne reflètent pas nécessairement le point de vue de l'AFD ou de ses institutions partenaires.

Pour consulter les autres publications de la collection QDD : <https://www.afd.fr/collection/question-de-developpement>

