



Avènement d'un impôt mondial minimum sur les sociétés et perspective des taxes nationales sur le numérique au niveau africain

Trésor-Gauthier KALONJI

Citer cette version :

T. KALONJI, « Avènement d'un impôt mondial minimum sur les sociétés et perspective des taxes nationales sur le numérique au niveau africain », in RDU, vol. 1, n° 1/2024, Décembre 2024, pp. 257-272.

Édition électronique URL : <https://rdu.cd/article.php?id=1>

DOI : 10.67016 ISSN 3005-7078 (numérique)

ISSN 3005-706X (imprimé)

Dépôt légal : ZR 3.02310-57531

Les articles sont diffusés sous licence :



Vol.1, n° 1/2024



AVENEMENT D'UN IMPOT MONDIAL MINIMUM SUR LES SOCIETES ET PERSPECTIVE DES TAXES NATIONALES SUR LE NUMERIQUE AU NIVEAU AFRICAIN

Trésor-Gauthier KALONJI

*Docteur en droit fiscal (Université de Neuchâtel)
Chercheur associé au CEFF, Aix-Marseille Université
Professeur à l'Université Pédagogique Nationale
Conseiller Fiscal Principal, DALDEWOLF RDC*

Résumé

En vue de permettre aux juridictions du globe d'imposer effectivement les entreprises du secteur numérique, l'OCDE a formulé d'amples recommandations au travers du Plan BEPS, lesquelles n'ont pas apporté des résultats satisfaisants. Pour pallier cet état des choses, quelques pays africains avaient déjà opté pour l'instauration progressive des taxes nationales sur le numérique, afin de contraindre certaines entreprises multinationales à payer leur juste part d'impôt aux lieux de création de la valeur. À ce jour, cette approche d'imposition « fragmentée » des activités du web pourrait se poursuivre en Afrique, nonobstant l'obtention en 2021 – au sein du Cadre Inclusif sur les BEPS/OCDE – d'un accord global sur l'imposition des multinationales. Cela serait consécutif au fait que le taux de l'impôt mondial minimum choisi (15%), n'est pas en congruence avec les réalités africaines en matière d'imposition des sociétés. Une majoration de ce taux – par exemple à 20% – serait nécessaire.

Mots-clés : *Fiscalité numérique, BEPS/OCDE, Impôt mondial minimum, Fiscalité africaine, Multinationale.*

Abstract

With a view to enabling the world's jurisdictions to effectively levy tax on digital companies, the OECD has made extensive recommendations through the BEPS Plan, but these have not produced satisfactory results. To remedy this state of affairs, some African countries have already opted to introduce national digital taxes to force certain multinational companies to pay their fair share of tax. To date, this "fragmented" approach to taxing web activities could continue in Africa, notwithstanding the Global Agreement on Corporate Taxation reached in 2021 as part of the OECD's Inclusive Framework on BEPS. This is due to the fact that the chosen global minimum tax rate (15%) is not congruent with African corporate tax realities. An increase in this rate - to 20%, for example - would be necessary.

Keywords: *Digital Taxation, BEPS/OECD, Global Minimum Tax, African Taxation, Multinational Enterprise.*

Introduction¹

L'utilisation massive d'Internet à travers le globe a permis l'émergence d'une économie numérique aux rendements croissants, avec une réduction drastique des coûts de transaction, la mise en place de processus permanents de concentration financière et un soutien actif à la dérégulation, favorisant ainsi les opérations d'intégration verticale et horizontale². Les entreprises qui tirent profit de la digitalisation du commerce mondial se distinguent par une influence majeure sur leur secteur d'activité et sur le marché dans sa globalité. Elles étendent leur influence dans le monde entier lorsque les territoires ne régulent pas les marchés digitaux³. C'est le cas de l'Afrique, un continent qui a beaucoup à offrir et qui, pour le moment, n'impose que peu de contraintes. C'est aussi la région du monde la moins connectée au réseau Internet, juste derrière l'Asie Pacifique et le Moyen-Orient. Moins de 30 % des Africains ont accès au haut débit mobile (contre 43 % en Asie Pacifique et 79 % en Amérique) et seulement 15 % bénéficient d'un accès à Internet à domicile (contre 46 % en Asie Pacifique et 84 % en Europe)⁴. En 2021, selon les statistiques d'Internet World Stats, le taux de pénétration d'Internet en Afrique était de 43%, alors que la moyenne mondiale était de 64,2%⁵.

Malgré ces statistiques peu reluisantes à propos du taux de pénétration d'internet sur le « continent noir », il n'en demeure pas moins que des multinationales du secteur numérique y font du chiffre d'affaires : selon un rapport de la Société financière internationale (SFI), le marché du e-commerce par exemple pourrait augmenter de 15 milliards \$ en Afrique, entre 2025 et 2030⁶. Ce marché est en plein essor⁷ et les géants du *Web* en tirent aussi profit⁸. À titre illustratif, 95% des portables africains fonctionnent à ce jour avec le système Android détenu par Google et sa maison mère Alphabet⁹. En Afrique du Sud notamment, l'on recensait en 2018 plus de 18,5 millions d'utilisateurs de Facebook, et le chiffre d'affaires du numérique a avoisiné 77 milliards de rands (près de 5 milliards d'euros) en 2021 ; alors que, pour sa part, le Maroc comptait plus de 10 millions d'abonnés au même réseau, et le marché publicitaire digital dépassait 550 millions de dirhams (50 millions d'euros)¹⁰.

Par ailleurs, les entreprises multinationales du secteur numérique font sans doute partie des contribuables qui ne payent pas leur juste part d'impôt, spécialement dans les juridictions où elles n'ont pas de présence physique. Cette situation est à la base des manques à gagner considérables¹¹ pour les États de source de revenus qui, en conséquence, sont engagés dans une concurrence fiscale rude, en vue de se rendre attractifs vis-à-vis des revenus mobiles étrangers¹².

Depuis quelques années, l'une des questions fiscales urgentes pour la communauté internationale est « de réformer le système fiscal international pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, rétablir la stabilité du cadre fiscal international et éviter le risque de

¹ La présente contribution est la version remaniée et mise à jour de l'article ci-après : T.-G. KALONJI, M. KETIKILA, « Evasion fiscale et imposition des GAFAM : consensus global et perspective africaine », *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, N° 2021/4, p. 583-593. L'auteur remercie Merveille KETIKILA pour sa précieuse collaboration à la publication précitée, et le dédouane par ailleurs de toute responsabilité scientifique intrinsèque au présent papier.

² J. FONTANEL et N. SUSHCHEVA, « La puissance des GAFAM : réalités, apports et dangers », *Annuaire Français de Relations Internationales*, Vol. XX, 2019, p. 199 s.

³ *Idem*, p. 202.

⁴ Lire G.-L. LEVARD, « Les GAFAM en Afrique : aide au développement ou prédation ? », *PwC Afrique Francophone*, publié [en ligne] sans date (consulté le 28 février 2024).

⁵ Source : <<https://www.internetworldstats.com/stats1.htm>> (consulté le 27 février 2024).

⁶ Lire C. MOKO, « Le marché du e-commerce pourrait augmenter de 15 milliards \$ en Afrique, entre 2025 et 2030 (Rapport) », *Agence Ecofin*, publié [en ligne] le 28 Mai 2021.

⁷ Y. SHI, « Les nouvelles opportunités du commerce électronique », *Afrique Renouveau*, publié [en ligne] le 24 décembre 2019.

⁸ Par exemple, Google a déjà autorisé la vente des livres via Google Play dans certains pays africains.

⁹ D. BAILLARD, « Google à la conquête de l'Afrique », *Aujourd'hui l'Économie*, Magazine RFI, 07/10/2021.

¹⁰ M. PAURON, « GAFAM – Fiscalité : comment les faire payer ? », *Gafam : l'Afrique face au cybercolonialisme des géants du Web*, Dossier Jeune Afrique, 16/08/2018.

¹¹ Les stratégies d'optimisation fiscale des sociétés multinationales font perdre environ 650 milliards de dollars par an en termes des recettes fiscales non perçues par les États. Voir E. CRIVELLI, R. DE MOOIJ, M. KEEN, « Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries », *IMF working paper*, Mai 2015, p. 21.

¹² En effet, des études ont démontré que la moyenne mondiale des taux d'impôt sur les bénéfices des sociétés était passée de plus de 40% en 1980 à moins de 25% en 2015, et pourrait atteindre 0% en 2052. Voir A. ZACHARIE, « BEPS 2.0 : La nouvelle négociation internationale sur la fiscalité des multinationales », *Justice fiscale - Note politique 22#*, Novembre 2019, p. 2.

nouvelles mesures fiscales unilatérales non coordonnées qui pourraient déclencher des sanctions commerciales »¹³. Aussi est-il évident que la pandémie de COVID-19 a renforcé ces défis fiscaux « en accélérant la numérisation de l'économie, en exacerbant la pression sur les finances publiques et en réduisant la tolérance du public à l'égard des entreprises multinationales rentables (EMR) qui ne paient pas leur juste part d'impôts »¹⁴.

Cette préoccupation de réforme de la fiscalité internationale concerne également au plus haut point le « continent noir ». En effet, la majorité des pays africains dépendent très largement de l'imposition des entreprises multinationales, d'autant que les recettes fiscales issues de ces entreprises représentent généralement une très grande portion de l'assiette fiscale¹⁵. Mais les entreprises du numérique apparaissent parmi les « mauvais élèves » en matière de paiement d'impôt des sociétés dans les territoires africains, justifiant cette situation par l'absence de présence physique dans lesdits territoires, alors même qu'ils s'y font du chiffre d'affaires.

Face à cet état de choses, depuis quelques années, on constate un changement de paradigme dans certains pays africains, qui ont opté pour l'imposition effective des entreprises du *web*, à l'instar de certains pays occidentaux. Cette approche qui est actuellement fragmentée ne serait sans poser problème à l'accord global obtenu par l'OCDE en 2021 sur l'imposition des multinationales, y compris les entreprises du numérique. Au fait, ledit accord, qui prévoit un taux global minimum de 15%, serait moins rentable pour les pays africains, dont la moyenne du taux de l'impôt sur les sociétés oscille entre 25 et 30%. Serait-il opportun pour les pays africains de s'aligner derrière ledit accord global ou, en revanche, devraient-ils poursuivre la perspective fragmentée d'imposition domestique des « géants » du web ?

En tout état de cause, dans le cadre des travaux de l'OCDE orientés à la lutte contre l'évasion fiscale, les défis fiscaux posés par l'économie numérique se sont pourtant avérés moins prioritaires pour les juridictions africaines (*voir section I ci-dessous*), de telle sorte que l'obtention au sein de l'OCDE d'un accord global sur l'imposition des entreprises multinationales – y compris celles du *web* – semble ne pas intéresser lesdites juridictions, qui risquent de perpétuer une approche fragmentée d'imposition de ce genre d'entreprises, tel que déjà amorcée ci et là sur le continent (*voir section II plus loin*).

I. Défis fiscaux posés par l'économie numérique et priorités fiscales des pays africains

Grâce à la mondialisation de l'économie, plusieurs défis d'ordre fiscal se posent avec acuité dans la plupart des juridictions du globe, aussi bien celles développées que celles émergentes et en développement. Pour essayer de réfléchir à des mécanismes d'imposition idoines, le comité des affaires fiscales de l'OCDE a axé certains travaux sur cette question. Certes, les défis fiscaux posés par l'économie numérique ont fait particulièrement l'objet des recommandations du Plan BEPS qui a émergé à partir de 2013 (*voir point A ci-après*), mais lesdites recommandations ont été considérées comme non prioritaires pour les pays en développement, dont ceux du continent africain (*voir point B ci-dessous*), ce qui constitue l'un des arguments qui ont justifié la poursuite des travaux dans ce domaine.

A.– Plan BEPS/OCDE et mécanismes d'imposition de l'économie numérique

Les défis fiscaux posés par l'économie numérique ont fait l'objet de l'Action 1 du Plan BEPS (*voir section 2 ci-dessous*), mais les travaux y relatifs ont été inscrits dans un large programme de la lutte holistique contre l'évasion fiscale (*voir section 1 ci-après*).

1.– Émergence du plan BEPS dans le cadre de la lutte holistique contre l'évasion fiscale

La crise économico-financière de 2008 a été l'élément catalyseur qui a permis à la plupart des États du globe de s'accorder sur la nécessité de prioriser la question de la lutte contre l'évasion et la fraude

¹³ OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 - Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Points clés*, OCDE, 2020, p. 3.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Rapports finaux 2015 - Note d'information*, OCDE, 2015, p. 3.

fiscales¹⁶. Dans cette veine, l'OCDE a lancé, en 2013, le Plan sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS : *Base Erosion and Profit Shifting*)¹⁷, dont l'objectif fondamental était de « faire en sorte que les règles fiscales internationales ne facilitent pas le transfert des bénéfices d'entreprises hors du pays où les activités économiques réelles se déroulent et où a lieu la création de valeur »¹⁸. Depuis lors, le phénomène de BEPS désigne les pratiques parfaitement légales que les multinationales utilisent afin d'échapper à leurs responsabilités fiscales, c'est-à-dire l'évasion fiscale¹⁹.

Ainsi, la mise en place de ce Plan BEPS a eu pour objectif de permettre aux juridictions du globe de retrouver le contrôle de leurs compétences fiscales, singulièrement pour ce qui est de l'imposition des bénéfices des sociétés multinationales²⁰. L'une des règles majeures de la fiscalité internationale est qu'une entreprise ne peut être imposée sur ses bénéfices que dans le pays où son siège est installé. Or de nombreuses multinationales ne sont pas présentes physiquement dans les pays où elles réalisent leurs bénéfices. Leurs filiales se situent plutôt dans des pays à faible fiscalité. Aussi, dans un monde caractérisé par l'essor du numérique, l'activité économique peut s'effectuer par l'intermédiaire d'une interface numérique dans la juridiction du marché sans aucune présence physique (même les serveurs des sites Internet n'ont pas besoin d'être installés localement)²¹. Ainsi, le principe ici posé par le Plan BEPS était que les bénéfices devraient être imposés au lieu d'exercice des activités économiques et de création de la valeur.

Un tel paradigme sous-jacent au Plan BEPS concernait, entre autres, les activités numériques pour lesquelles de nouvelles recommandations ont été mises en relief dans le cadre de l'Action 1 BEPS.

2– Action 1 du plan BEPS/OCDE

En vue de garantir une totale refonte de la fiscalité internationale des entreprises axée sur la cohérence, la substance et la transparence, le Plan BEPS avait recensé quinze (15) actions qui ont abouti à la rédaction de quinze (15) rapports²². L'Action 1 (intitulée « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* ») s'est particulièrement intéressée à la question de l'imposition des activités numériques. Selon le rapport final de cette Action 1 de 2014, il s'est avéré que l'économie numérique générerait 16 000 milliards de dollars, représentant les achats réalisés sur internet²³. Par ailleurs, si l'économie numérique et ses modèles d'affaires ne soulèvent pas de questions d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices qui lui soient propres et exclusives, certaines de ses caractéristiques fondamentales accentuent des risques de ladite érosion, nécessitant des solutions fiscales idoines.

Parmi les propositions qui ont été préconisées dans le cadre de cette Action 1, il a notamment été convenu de modifier la définition d'établissement stable pour répondre aux cas où les montages factices relatifs aux ventes de biens ou de services d'une société à un groupe international débouchent effectivement sur la conclusion de contrats de sorte que les ventes seraient traitées comme si elles avaient été réalisées par cette société²⁴.

B.– Plan BEPS et attentes des pays africains

L'Afrique a certes accueilli positivement le nouveau paradigme de la lutte contre l'évasion fiscale au travers du Plan BEPS (*voir section 1 ci-après*), mais les recommandations relatives aux défis fiscaux posés par l'économie numérique n'ont pas été jugées priorités pour les juridictions africaines, dans la

¹⁶ E. TRAVERSA, M. POSSOZ, « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : Développements récents », *Revue générale du contentieux fiscal*, Vol. 2015, No. 1, p. 5.

¹⁷ P. SAINT-AMANS, E. ROBERT, « Le projet BEPS et son héritage », *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal (REIDF)*, No. 2016/4, p. 410.

¹⁸ OCDE, *Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal*, OCDE, 2017, p. 10.

¹⁹ M. D. RUITER, "The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *Archiv für schweizerisches Abgaberecht*, Vol. 84 (2015/2016), No. 1-2, p.163.

²⁰ P. SAINT-AMANS, E. ROBERT, « Le projet BEPS et son héritage », *Op.cit.*, p. 410.

²¹ S. DELPEUCH, S. LAFFITTE, M. PARENTI, H. PARIS, B. SOUILLARD, F. TOUBAL, « Quel reporting pays par pays pour les réformes futures ? », *Focus du Conseil d'analyse économique*, n° 38, Novembre 2019, p. 6.

²² OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, 2013, p. 27.

²³ OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, OCDE, 2017, p. 168.

²⁴ OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Rapports finaux 2015 - Résumés*, OCDE, 2015, p. 6.

mesure où ces dernières se trouvent confrontées à d'autres challenges plus urgents en termes de lutte contre l'évasion fiscale (*voir section 2 ci-dessous*).

1.– Adhésion de principe aux efforts collectifs de lutte contre le phénomène de BEPS

Les pays africains ont été associés, dès le départ, dans la conception du Plan BEPS. En 2014, le Forum de l'Administration Fiscale Africaine (*African Tax Administration Forum -ATAF*) avait reçu mandat de ses membres pour représenter les pays africains auprès de l'OCDE, en relayant leurs contributions au Plan BEPS, en termes de priorités, défis et besoins concernant le phénomène de BEPS. Créé pour mener à bien le mandat confié à l'ATAF, le Comité technique sur la fiscalité transfrontière a apporté de nombreuses contributions au Plan BEPS, qui ont permis la mise sur pied d'un certain nombre de mesures prioritaires pour les pays africains concernant le phénomène de BEPS²⁵.

Concrètement, l'ATAF a beaucoup contribué à la révision des principes applicables en matière de prix de transfert relatifs au partage des bénéfices (en fournissant des cas illustrant les circonstances rencontrées dans des pays en développement) et aidé ses juridictions membres à renforcer leurs capacités techniques en collaboration avec le Secrétariat de l'OCDE, notamment par les procédés du « tutorat », du « jumelage » et des « webinaires ».

À ce jour, plusieurs pays africains font partie du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, au sein duquel ils travaillent et collaborent sur un pied d'égalité avec les autres pays développés et en développement du globe. Il va sans dire que les juridictions africaines membres de l'ATAF sont d'avis que la lutte contre le phénomène de BEPS est une nécessité globale.

2.– Non priorisation par les pays africains des défis fiscaux posés par l'économie numérique

À l'issue du dialogue et des consultations menés notamment en 2013 et 2014 avec les pays en développement ainsi que les organisations internationales partenaires de l'OCDE (à l'instar de l'ATAF), un Rapport – intitulé « Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faibles revenus » – a été publié et retrace essentiellement les enjeux du phénomène BEPS dans les pays en développement. Il évoque les difficultés techniques rencontrées et esquisse les actions jugées hautement prioritaires pour juguler ledit phénomène, ainsi que les perspectives pour l'avenir du Projet BEPS dans les pays concernés.

Le constat général qui a transpiré de ce Rapport est que les pays en développement sont souvent confrontés à des obstacles singulièrement politiques qui affectent leur capacité à lutter contre le phénomène de BEPS, notamment en termes de déficience des mesures législatives, de manque d'informations, etc.

Le même Rapport a passé en revue les 15 actions du Plan BEPS, tout en relevant celles qui sont pertinentes pour les pays en développement et dont on aurait espéré que les résultats seraient bénéfiques²⁶. Il s'est avéré que les actions du Plan BEPS retenues comme des standards minimums (Actions 5, 6, 13 et 14) – et donc des mesures prioritaires pour combattre le phénomène de BEPS – ne l'étaient pas forcément pour les pays en développement. En revanche, ces derniers éprouveraient des difficultés ou contraintes spécifiques parfois déjà surmontées par les économies avancées²⁷.

Au regard de ces constats, six (6) actions du Plan BEPS ont été jugées hautement prioritaires pour les pays en développement, à savoir²⁸ :

- Action 4 : Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers ;
- Action 6 : Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages ;
- Action 7 : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ;
- Actions 8-9-10 : Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur ;
- Action 11 : Mesurer et suivre les données relatives au BEPS ;

²⁵OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS, Rapport d'étape Juillet 2016 – Juin 2017*, OCDE, 2017, p. 30.

²⁶ OCDE, *Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faibles revenus*, Partie 1, OCDE, 2014, p. 5.

²⁷Du même avis, voir S. BOON LAW, « Base Erosion and Profit Shifting – An Action Plan for Developing Countries », *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, No. 1, 2014, p. 46.

²⁸ OCDE, *Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faibles revenus*, Op.cit., p. 30 et s.

- Action 13 : Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays ;

Mécaniquement, en croisant ces priorités avec les standards minimums, il s'avère que deux mesures seulement du Plan BEPS (Actions 6 et 13) ont été considérées comme étant des actions prioritaires aussi bien pour les économies avancées et émergentes que pour celles en développement. Il va sans dire que les défis fiscaux posés par l'économie numérique, tels que cristallisés au sein de l'Action 1 BEPS, n'ont aucunement constitué une priorité pour les pays en développement, dont ceux africains.

Aussi est-il évident qu'en matière fiscale, les pays en développement – dont ceux d'Afrique – ont d'autres priorités, défis et besoins non couverts par le Plan BEPS, mais substantiellement liés à l'évasion fiscale. C'est ce qui a même fait dire à une certaine opinion²⁹ que le Plan BEPS n'apporterait pas de réponses aux problèmes auxquels les pays en développement sont confrontés. Parmi les défis de ces juridictions fiscales, figure notamment le cas des incitants fiscaux (exonérations, exemptions et immunités fiscales), qui s'avèrent souvent des dépenses [fiscales] contre-productives à cause de la mauvaise gouvernance dans ces économies en développement³⁰. Il en est de même de la fiscalité des ressources naturelles qui présente des défis singuliers par rapport au Plan BEPS³¹.

II.– IMPÔT MONDIAL MINIMUM ET POSITION DES PAYS AFRICAINS

Les travaux du Plan BEPS dans le cadre d'analyse des défis fiscaux posés l'économie numérique, se sont poursuivis au-delà du rapport final de 2014. Ces efforts collectifs visant à juguler l'érosion des bases imposables goupillée à l'aide d'Internet, ont finalement abouti à la conclusion d'un accord global sur la fiscalité des entreprises multinationales. Cet accord peut être considéré comme une version avancée du Plan BEPS, d'où le qualificatif de « BEPS 2.0 » pour faire allusion à la nouvelle négociation internationale sur la fiscalité des multinationales (*voir point A ci-après*). Si cet accord global a été accueilli avec enthousiasme par les économies avancées du globe, cet accueil est resté mitigé dans les économies en développement comme celles africaines, de telle sorte que la tendance pour ces dernières serait de s'arc-bouter à leur « nationalisme fiscal » afin de perpétuer la pratique des taxes nationales sur le numérique (*voir point B ci-dessous*).

A.– BEPS 2.0 ou l'accord global sur la fiscalité des multinationales

Après plusieurs années d'intenses négociations, les juridictions réunies au sein du Cadre inclusif sur le BEPS/OCDE sont parvenues à un consensus autour des modalités idoines d'imposition des entreprises multinationales (*voir section 1 ci-après*), essentiellement cristallisées autour de deux piliers (*voir section 2 ci-dessous*).

1.– Avènement d'un accord global à l'issue des années d'intenses négociations

Les efforts mis en œuvre dans le cadre de l'Action 1 du Plan BEPS à propos des défis fiscaux posés par l'économie numérique, avaient abouti à un constat d'échec en 2015. En mars 2018, le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS a publié, en collaboration avec le Groupe de réflexion sur l'économie numérique (GREN), un rapport intérimaire sur les travaux de l'Action 1 BEPS, qui reconnaissait la nécessité d'élaborer une solution mondiale³².

Depuis lors, les membres dudit Cadre inclusif ont travaillé sur une solution mondiale, essayant de dégager un consensus au-delà des divergences entre juridictions. En date du 8 octobre 2021, ces travaux ont abouti par la conclusion – sous la forme d'une déclaration³³ – d'un accord historique par 136 pays et juridictions du globe³⁴ (sur les 140 membres que compte le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS³⁵), sur la fiscalité des entreprises multinationales. Cet accord devrait ainsi garantir l'application d'un

²⁹ EUROAD, *50 nuances d'évasion fiscale au sein de l'Union européenne*, Rapport 2015, Novembre 2015, p.13.

³⁰ L. WAGENAAR, "The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries", *Bulletin for International Taxation*, No. 2 (2015), Vol. 69, p.84 s

³¹ ATAF, *Fiscalité transfrontalière : Implications pour l'Afrique. Les priorités africaines en matière d'érosion de la base imposable et de transfert de bénéfices*, ATAF, Décembre 2014, p.12.

³² OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018, Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, 2018, p. 11 et s.

³³ Voir Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices - Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Paris, 8 octobre 2021.

³⁴ Les 136 pays et juridictions représentent plus de 90 % du PIB mondial ; ce qui permet de conclure à une inclusivité mondiale.

³⁵ Les quatre pays qui n'ont pas joint la Déclaration à la date concernée, sont : Kenya, Nigéria, Pakistan et Sri Lanka. Concernant particulièrement le Kenya et le Nigéria, le premier n'a pas accepté la clause de l'accord global qui lui imposerait

taux d'imposition minimum de 15 % aux entreprises multinationales, dès que possible. Cette nouvelle perspective fiscale internationale vise à réattribuer à des pays du monde entier plus de 125 milliards USD de bénéfices d'environ 100 entreprises multinationales parmi les plus grandes et les plus rentables au monde, de sorte que ces entreprises acquittent leur juste part de l'impôt quelles que soient les juridictions où elles exercent leurs activités et réalisent des bénéfices³⁶. La particularité de cet accord historique est aussi son acceptation par les États-Unis d'Amérique, qui bloquaient les négociations depuis toutes ces années. Avant cet accord, ils étaient favorables à un taux minimum global de 12,5%³⁷.

Il convient également de préciser que les pays et juridictions concernés avaient projeté de signer une convention multilatérale dès que possible, pour servir d'instrument à la mise en œuvre du nouveau droit d'imposition convenu. Cette convention multilatérale serait également une garantie nécessaire au maintien du *statu quo* et de la suppression des dispositions en lien avec toutes les taxes sur les services numériques et autres mesures unilatérales existantes, avec pour effet de contribuer à améliorer la sécurité juridique en matière fiscale et à apaiser les tensions commerciales avec des pays comme les États-Unis d'Amérique.

2.– Solution globale à deux « piliers », mais « mal aimée » au sein des juridictions africaines

L'accord global sur un impôt mondial minimum est le fruit d'une rédaction du Groupe de réflexion sur l'économie numérique (GREN), un organe subsidiaire du Cadre inclusif sur les BEPS. Dans le fond, il s'agit d'une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie :

- Le Pilier 1 « cherche à adapter le système fiscal international aux nouveaux modèles d'affaires en modifiant les règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices applicables aux bénéfices commerciaux. Dans ce contexte, son objectif est d'étendre les droits d'imposition des juridictions du marché (qui, dans certains modèles d'affaires, correspondent aux juridictions où sont situés les utilisateurs) lorsqu'une entreprise participe de façon active et soutenue à l'économie de cette juridiction via l'exercice d'activités sur son territoire ou à distance mais ciblant cette même juridiction.

En outre, le Pilier 1 entend renforcer sensiblement la sécurité juridique en matière fiscale par l'introduction de mécanismes novateurs de prévention et de règlement des différends. Le Pilier 1 a pour but de concilier les différents objectifs des membres du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS et d'aboutir à la suppression des mesures unilatérales concernées »³⁸.

Le champ d'application de ce Pilier 1 couvre les entreprises multinationales « dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 milliards d'euros et dont la rentabilité (c'est-à-dire le ratio bénéfice avant impôt/chiffre d'affaires) est supérieure à 10 %, sachant que le seuil de chiffre d'affaires sera abaissé à 10 milliards d'euros »³⁹. Il y a lieu de préciser que c'est « sous réserve d'une mise en œuvre réussie, y compris du volet relatif à la sécurité juridique en matière fiscale pour le Montant A, l'examen correspondant devant débiter 7 ans après l'entrée en vigueur de l'accord, et être achevé en un an au plus »⁴⁰.

de supprimer ses impôts déjà en vigueur sur les services digitaux, pour autant qu'un impôt minimum des multinationales à 15% ne lui profiterait pas (en effet, l'impôt sur les sociétés au Kenya est à 30% du bénéfice avant impôts). Quant au Nigéria, les décideurs politiques ont estimé que les bénéfices de l'impôt minimum proposé (présenté par le Cadre inclusif sur les BEPS comme de la justice fiscale), seront bien inférieurs à ce qui est prévu pour financer le déficit budgétaire, ce qui se traduira par l'incapacité du pays à lutter contre la pauvreté et le chômage. Dans ce sens, lire I. LINGE, « Fiscalité internationale : l'OCDE salue un accord historique rejeté par plusieurs pays, dont le Nigéria et le Kenya », *Agence Ecofin*, 09 octobre 2021.

³⁶ Voir le communiqué de presse de l'OCDE, intitulé « La communauté internationale conclut un accord fiscal sans précédent adapté à l'ère du numérique », publié [en ligne] le 08 octobre 2021.

³⁷ L. NARDON, S. RUST, « De la taxe numérique à l'imposition des multinationales La révolution fiscale de Joe Biden », *Briefings de l'IFRI*, IFRI, 15 avril 2021, p. 7.

³⁸ OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 - Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Points clés*, Op. cit., 2020, p. 9.

³⁹ Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS - Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Paris, 1^{er} juillet 2021.

⁴⁰ *Ibid.*

Du reste, la mise en œuvre de ce Pilier 1, a nécessité la conclusion en octobre 2023, de la « Convention multilatérale pour mettre en œuvre le Montant A du Pilier Un »

- Le Pilier 2 – en vertu duquel il a été conclu, en septembre 2023, la « Convention multilatérale destinée à faciliter la mise en œuvre de la règle d’assujettissement à l’impôt au titre du Pilier Deux » – vise à apporter « une réponse aux problématiques de BEPS non résolues et entend faire en sorte que les grandes entreprises multinationales paient un niveau d’impôt minimum sur leurs bénéfices, indépendamment de la localisation de leur siège ou de la juridiction où elles exercent leurs activités »⁴¹.

À cet effet, ce Pilier 2 formule des règles corrélées qui visent à (i) garantir un niveau minimum d’imposition tout en évitant la double imposition ou une imposition en l’absence de bénéfice économique, (ii) gérer les différences de système fiscal entre juridictions et de modèles d’affaires entre entreprises, (iii) assurer la transparence et l’égalité de traitement, et (iv) minimiser les coûts administratifs et de mise en conformité⁴².

En termes de champ d’application, les règles du Pilier 2 s’appliqueront aux entreprises multinationales qui réalisent un chiffre d’affaires d’au moins 750 millions d’euros, tel que déterminé dans le cadre de l’Action 13 du plan BEPS (déclaration pays par pays). Les pays sont libres d’assujettir à la règle d’inclusion du revenu les entreprises multinationales ayant leur siège dans leur territoire, même si celles-ci n’atteignent pas le seuil de chiffre d’affaires. Les entités publiques, organisations internationales, organisations à but non lucratif, fonds de pension ou fonds d’investissement qui sont des Entités Mères Ultimes d’un Groupe d’entreprises multinationales ou toute structure de détention utilisée par ces entités, organisations ou fonds ne sont pas soumis aux règles globales de lutte contre l’érosion de la base d’imposition⁴³.

Il convient d’indiquer que, par rapport à cette solution globale à deux Piliers, les juridictions africaines ont – par le truchement de l’ATAF – participé activement aux négociations de conception desdits Piliers. Singulièrement, dans la détermination du Montant A, l’influence des États africains s’est exercée sur les choix stratégiques fondamentaux, comme celui d’exclure les recettes provenant d’activités extractives, la fixation d’un seuil de lien abaissé pour déterminer le droit d’une juridiction à percevoir une fraction du Montant A, et le système de réattribution des bénéfices en tant que Montant A⁴⁴.

Pour les juridictions africaines, les seuils du montant A devaient faire en sorte que les petites économies ne soient pas exclues du bénéfice de la taxe du montant A. En effet, à la lumière des projets de discussion initiaux sur le premier pilier, un seuil de revenu global de groupe a été proposé à hauteur de 750 millions d’euros pour déterminer les entreprises multinationales qui relèvent du montant A. Pour l’ATAF et nombre de ses membres, ce seuil devrait idéalement être réduit à au moins 500 millions d’euros en vue de maximiser les avantages du montant A en faveur des pays africains⁴⁵.

Par ailleurs, concernant la perspective du Montant B, elle est basée sur une proposition émanant particulièrement de l’ATAF, tenant explicitement compte des besoins des pays à faibles capacités⁴⁶. En effet, le montant B a pour finalité de « 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

⁴¹ OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l’OCDE et du G20 - Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie. Points clés*, Op. cit., p. 19 et s.

⁴² *Ibid.*

⁴³ Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS - Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie, Paris, 1^{er} juillet 2021.

⁴⁴ OCDE, *La fiscalité internationale et l’Afrique, Rapport de l’OCDE à l’intention des ministres des finances et des gouverneurs de Banque centrale du G7 d’octobre 2023 (japon)*, Paris, OCDE, 2023, p. 21-23.

⁴⁵ Commission de l’Union africaine et ATAF, *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, p. 13.

⁴⁶ OCDE, *La fiscalité internationale et l’Afrique, Rapport de l’OCDE à l’intention des ministres des finances et des gouverneurs de Banque centrale du G7 d’octobre 2023 (japon)*, Op.cit., p. 21-23.

permet de réaliser cette simplification en proposant une rémunération fixe pour les activités concernées »⁴⁷. Selon les juridictions africaines, le montant B doit avoir une portée suffisamment large pour assurer une taxe significative en Afrique.

Du reste, au sujet du Pilier 2, la position des juridictions africaines a toujours été qu'une règle fondée sur la source doit être la règle principale dudit Pilier, tant en ce qui concerne une règle d'assujettissement à l'impôt obligatoire qu'une règle relative aux paiements insuffisamment imposés⁴⁸.

B.– Solution globale *versus* « nationalisme fiscal » des pays africains

Avant l'avènement de l'accord global sur l'imposition des entreprises multinationales, certaines juridictions d'Afrique s'étaient déjà dotées – ou étaient sur le point de se doter – des taxes nationales sur le numérique. À ce jour, la tendance post-accord est à la poursuite de cet élan, au regard de la non prise en compte de certaines réalités africaines en matière d'imposition des sociétés (*voir section 1 ci-après*). Aussi est-il évident que des organisations régionales d'accompagnement en matière fiscale – à l'instar de l'ATAF – avaient encouragé l'élan des juridictions africaines dans la mise en place des fiscalités numériques nationales. Mais l'ATAF s'est aligné désormais sur l'accord global, en recommandant son adoption par ses membres, quand bien même il a formulé quelques mécontentements contre ledit accord (*voir section 2 ci-dessous*).

1.– Panorama d'une imposition fragmentée des entreprises multinationales

Si, dans la perspective de s'assurer que les entreprises multinationales du secteur du numérique s'acquittent de leur juste part d'impôt, de nombreux États du globe⁴⁹ ont mis ou tenté de mettre en place des taxes numériques, en Afrique ce sont en revanche des effets d'annonce qui ont souvent été constatés jusqu'à l'avènement de l'accord historique précité [d'octobre 2021] sur l'imposition des entreprises multinationales. Des pays comme l'Ouganda, le Ghana, le Maroc, le Sénégal et le Nigeria avaient déjà manifesté leur intention de créer, en droit interne, une taxe sur les activités digitales, en particulier à charge des GAFAM, qui monopolisent progressivement le marché publicitaire digital⁵⁰. Mais aussi, certains pays étaient déjà très avancés sur la question. Dans cette veine, l'Afrique du Sud, qui dispose d'une réglementation fiscale sur les services numériques depuis 2014, l'a renforcée en 2020⁵¹. Le Cameroun a choisi d'appliquer, depuis octobre 2020, une TVA de 19,25 % sur les publicités Facebook ciblant le territoire de ce pays, avec pour conséquence que les annonceurs ayant défini le Cameroun comme pays acheteur paient plus cher que les autres⁵². Le Kenya avait aussi commencé – à partir de l'exercice fiscal 2021 – à taxer les services numériques en imposant le téléchargement d'applications, de logiciels, de vidéos, musique, e-book et autres contenus numériques (c'est le *Digital Service Tax*⁵³, dont le taux est de 1,5 % de la valeur brute des transactions des entreprises numériques étrangères)⁵⁴. Pour sa part, la RD Congo n'a encore rien prévu de concret sur la question.

Avec l'obtention de l'accord mondial sur une fiscalité minimum des entreprises multinationales, il se peut que les États africains rétropédalent et abandonnent leurs projets isolés d'imposition des activités du numérique, au profit de l'imposition globale (au fait, Convention multilatérale destinée à faciliter la

⁴⁷ Commission de l'Union africaine et ATAF, *Rapport sur la fiscalité de l'économie numérique à l'intention des ministres africains des finances et des gouverneurs des banques centrales*, Op.cit., p. 13.

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ En effet, les pays comme l'Autriche, l'Espagne, les États-Unis, la France, la Hongrie, l'Inde, l'Italie, la Pologne, le Royaume-Uni et la Turquie avaient déjà adopté une taxe digitale nationale, et d'autres comme la Belgique, la Slovaquie et la République tchèque examinaient déjà la possibilité des projets similaires. Voir L. NARDON, S. RUST, « De la taxe numérique à l'imposition des multinationales La révolution fiscale de Joe Biden », *Op. cit.*, p. 5.

⁵⁰ M. PAURON, « Gafam – Fiscalité : comment les faire payer ? », *Gafam : l'Afrique face au cybercolonialisme des géants du Web*, publié [en ligne] le 16 août 2018.

⁵¹ M. EDJO, « Le numérique, un potentiel de recettes fiscales pour les pays africains », *Agence Ecofin*, publié [en ligne] le 17 juillet 2020.

⁵² Lire le dossier Afrique IT News intitulé « 6 taxes digitales déjà appliquées ou envisagées par des gouvernements africains », publié [en ligne] dans la rubrique Finance, le 3 février 2021.

⁵³ Le *Digital Service Tax* a été introduit au Kenya par la loi de finances 2019 et promulguée par la loi de finances 2020 avec une date d'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2021. Il a été introduit à la fois dans la loi sur l'impôt sur le revenu (« *Income Tax Act* ») et dans la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (« *Value Added Tax Act* »).

⁵⁴ D. WHITEHOUSE, « Kenya : taxe digitale, une vraie fausse bonne idée ? », *Jeune Afrique*, publié [en ligne] le 17 juillet 2020.

mise en œuvre de la règle d'assujettissement à l'impôt au titre du Pilier Deux exige de toutes les parties qu'elles suppriment toutes les taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes prises à l'égard des entreprises et qu'elles s'engagent à ne pas réintroduire de telles mesures à l'avenir). Cependant, cette hypothèse d'abdication des pays africains n'est pas évidente, car des voix se sont levées pour conjecturer que ledit accord n'est pas avantageux pour les pays en développement⁵⁵. Tout présage qu'avec le taux d'imposition convenu (15%), « les recettes fiscales supplémentaires dégagées bénéficieront pour les deux tiers aux pays riches du G7 et à l'Union européenne. Les pays les plus pauvres récupéreront moins de 3% »⁵⁶.

Somme toute, il n'est pas exclu que les juridictions africaines « snobent » la solution globale sur l'imposition des multinationales, au profit des impositions fragmentées (nationales) en particulier en ce qui concerne les activités du numérique. Une telle perspective ne sera pas sans poser des problèmes aux relations bilatérales (notamment en termes de représailles commerciales) entre les États-Unis (dont plusieurs entreprises du *web* portent la nationalité) et les pays africains qui auront persisté dans une approche d'imposition unilatérale.

2.– Position de l'ATAF : d'une approche suggérée à une adhérence « réticente » à l'accord global

Plusieurs économies africaines se numérisent davantage, avec pour conséquence notamment la forte tendance pour les entreprises multinationales de mener des activités avec une présence physique nulle ou très limitée sur les territoires de ces juridictions. Face à cet état de choses et au regard des difficultés éprouvées par certains pays à taxer les entreprises à forte composante numérique qui opèrent dans leur juridiction, l'ATAF a, à la demande de ses pays membres, publié le 30 septembre 2020, un document de travail intitulé « *Approche suggérée de l'ATAF pour la rédaction d'une législation sur la taxe sur les services numériques* ».

À l'époque, l'ATAF reconnaissait les efforts déjà déployés par le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, en termes d'avancement des discussions sur une solution consensuelle mondiale aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, tout en soutenant les efforts de ses pays membres qui se battent au sein dudit Cadre inclusif pour s'assurer que toute solution globale éventuelle soit adaptée aux besoins de l'Afrique. Néanmoins, face à l'étirement en longueur desdites discussions, l'ATAF ne pouvait longtemps attendre, sans pour autant « retarder considérablement la promulgation et la mise en œuvre d'une législation qui garantit aux pays des droits d'imposition appropriés sur les bénéfices des entreprises à forte composante numérique »⁵⁷, de tels retards pouvant « éventuellement coûter aux pays africains plusieurs millions de dollars d'impôts, vu qu'un bon nombre de ces entreprises ont vu leurs bénéfices augmenter considérablement pendant la pandémie de COVID 19 [...] »⁵⁸.

Aussi, l'ATAF a recommandé d'éviter absolument que les taxes sur le numérique étouffent la croissance du secteur numérique dans les pays africains, surtout pour les entreprises en démarrage et les PME. Cela nécessiterait d'entrevoir un seuil de *minimis* élevé, pour s'assurer que lesdites taxes ne touchent que les entreprises numériques bien établies et rentables. Par ailleurs, plusieurs pays ayant opté pour lesdites taxes étaient favorables pour son abrogation, une fois que la solution globale serait trouvée au niveau des travaux de l'OCDE⁵⁹.

À notre avis, cette approche préconisée par l'ATAF n'a pas été substantiellement réaliste pour deux raisons : d'une part, en tant que « conseiller fiscal » des pays membres, l'ATAF aurait pu proposer un seuil minimum d'imposition, en tenant compte des réalités africaines ; c'est-à-dire en prenant en compte deux paramètres, à savoir le taux d'impôt sur la société et les chiffres d'affaires des entreprises

⁵⁵ Par exemple, dans un communiqué de presse, OXFAM France avait relevé que ce compromis « ne met pas fin aux paradis fiscaux et ne laisse que des miettes aux pays en développement ». Voir le Communiqué de presse de OXFAM France intitulé « Taxation des multinationales : un accord au rabais », publié [en ligne] le 8 octobre 2021.

⁵⁶ Voir le dossier RFI intitulé « Taxation des multinationales: l'OCDE annonce l'accord de 136 pays pour un taux à 15% », publié [en ligne] le 08 octobre 2021.

⁵⁷ ATAF, *Approche suggérée de l'ATAF - pour la rédaction d'une législation sur la taxe sur les services numériques*, ATAF, 2020, p. 1.

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ *Idem*, p. 2.

numériques. D'autre part, en préconisant que les pays ayant opté pour une taxe sur le numérique pourraient abroger celle-ci après l'obtention d'un accord global au niveau de l'OCDE, l'ATAF a, non seulement donné l'impression qu'il « snobait » l'issue des discussions menées au sein de l'OCDE (peut-être pour la simple raison que la solution attendue ne serait pas « rentable » pour l'Afrique), mais aussi qu'il « ignoré » les conséquences liées au principe de la légalité fiscale, qui caractérise la plupart des systèmes africains, et qui préconise que chaque imposition soit prévue par une loi. Or, avec toutes les subtilités politiques qui accompagnent l'adoption des lois à caractère fiscal, il ne serait pas évident, dans la plupart des cas, de convaincre les parlementaires, soit d'adopter une loi fiscale provisoire, soit de voter pour son abrogation un ou deux ans aussitôt après.

Par ailleurs, avec l'avènement de l'accord global sur un impôt minimum, l'ATAF s'est inscrit dans une approche d'encouragement des pays africains (en particulier ses membres) à adhérer à cet accord global reposant sur deux piliers, moyennant certaines recommandations vis-à-vis de l'OCDE⁶⁰. En effet, l'ATAF a opiné notamment que « les membres du Cadre inclusif qui ont adhéré à cet accord (et ceux qui n'y ont pas adhéré) manifestent un engagement politique significatif »⁶¹. Dès lors, il serait logique de ne point « exercer de pression politique sur les membres du Cadre inclusif pour qu'ils suppriment les taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes, mais plutôt qu'une interaction et une orientation significatives soient fournies à ces pays portant sur les éventuels gains économiques qu'ils pourraient retirer de l'adhésion à l'accord »⁶². À cet effet, l'ATAF s'est engagé « à fournir une assistance technique aux membres qui devront supprimer les taxes sur les services numériques et d'autres mesures similaires pertinentes actuellement en vigueur, ainsi qu'à ceux que ne l'ont pas fait »⁶³.

Du reste, l'ATAF a marqué sa désolation à propos du taux de 15%, alors qu'il avait toujours recommandé à l'OCDE un taux minimum de 20%. En effet, selon l'Union africaine et l'ATAF, un taux minimum de 20% contribuerait de manière efficace « à barrer la route au transfert artificiel des bénéfices hors d'Afrique, étant donné que la plupart des pays africains ont un taux légal d'imposition des sociétés compris entre 25% et 35% »⁶⁴. Logiquement, il s'avère que « les multinationales ne pourront être dissuadées d'effectuer de tels transferts de bénéfices hors d'Afrique que si tous leurs bénéfices sont imposés au moins à 20% indépendamment de la juridiction dans laquelle ces bénéfices sont déclarés »⁶⁵. Somme toute, « l'ATAF est donc déçu de voir que le taux d'imposition minimum choisi par le Cadre inclusif est de 15% [...] »⁶⁶.

CONCLUSION ET PERSPECTIVES

La réforme de l'OCDE sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique, qui a abouti en 2021 à un accord global sur un impôt mondial minimum sur les entreprises multinationales, marque un progrès notable dans la lutte contre l'évasion fiscale goupillée par ce type d'entreprises qui profitent de l'émergence de la digitalisation de l'économie mondiale au siècle actuel. Une telle réforme a l'avantage de placer toutes les juridictions du globe sur le même diapason, avec l'avantage d'éviter des disparités profitables à certaines juridictions et défavorables pour d'autres.

Cependant, il semble que cette solution globale ne soit pas assez « rentable » pour les pays africains, qui pourraient par conséquent s'arc-bouter à leur « nationalisme fiscal » en poursuivant leurs projets domestiques de mise en place des taxes sur le numérique. Pour ce faire, il serait opportun pour l'OCDE d'entrevoir éventuellement des taux minima d'imposition variés en fonction des zones géographiques, notamment en Afrique où un taux de 20% serait cohérent (dans la mesure où le taux moyen d'imposition

⁶⁰ Dans ce sens, voir les notes techniques 8, 9 et 10 publiées par l'ATAF, disponibles en ligne : <https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&folder=107> (consulté le 27 février 2024).

⁶¹ ATAF, « La solution à deux piliers proposés par le cadre inclusif pour relever les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie », *Note technique CBT/TN/08/21*, p. 6.

⁶² *Ibid.*

⁶³ *Ibid.*

⁶⁴ *Idem*, p. 8.

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ *Ibid.*

sur les sociétés est autour de 27,5 % ⁶⁷), en lieu et place de 15% retenus par le Cadre inclusif sur le BEPS.

⁶⁷ OCDE, *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, 2^e édition, OCDE, 2020, p. 12.