Concours de dissertation pour le 10e Anniversaire du Forum des Administrations Fiscales Ouest-Africaines

2021

Perspective Ouest-Africaine Pour Relever Les Défis Fiscaux Posés Par L'économie Numérique

Rédigé par:
DOTSEVI Nyatefe Wolali

RÉSUMÉ

De nos jours, on estime qu'environ 59,5% de la population mondiale (7,83 milliards d'habitants) a accès à Internet avec un taux de progression de 7,3%[1] par rapport à l'année dernière. Ce qui a permis d'effectuer des transactions commerciales électroniques à hauteur de 26 700 milliards de dollars US[2]. Cependant, force est de constater que les recettes fiscales collectées dans l'économie numérique sont toujours très faible compte tenu des règles fiscales obsolètes existantes. Cette situation a d'ailleurs poussé les ministres des finances des pays du G7, réunis à Londres du 4 au 5 juin 2021, à adopter une réforme de la fiscalité internationale « adaptée à l'ère numérique », comme le décrit Rishi Sunak[3], président de la rencontre. La réforme qualifiée d'historique instaure un taux mondial d'imposition d'au moins 15% des multinationales du secteur du numérique indépendamment de leurs lieux de résidences fiscales. Face à cet engouement des pays les plus riches pour la fiscalité du CE, qu'en est-il des pays de la sous-région Ouest Africaine (SROA) ? Quelles sont les solutions viables qui peuvent permettre le développement d'une fiscalité du CE à l'échelle de l'Afrique de l'Ouest (AO) ? L'objectif visé dans le présent document est d'apporter quelques pistes de solutions exploitables.

1 https://datareportal.com/reports/ (Consulté le 20 juin 2021)
2 https://unctad.org/news/global-e-commerce-jumps-267-trillion-covid-19-boosts-online-sales
3 https://www.france24.com/fr/info-en-continu/20210605-le-g7-finances-s-engage-sur-un-taux-mondial-pour-l-imp%C3%B4t-sur-les-soci%C3%A9t%C3%A9s-d-au-moins-15 idem

SOMMAIRE

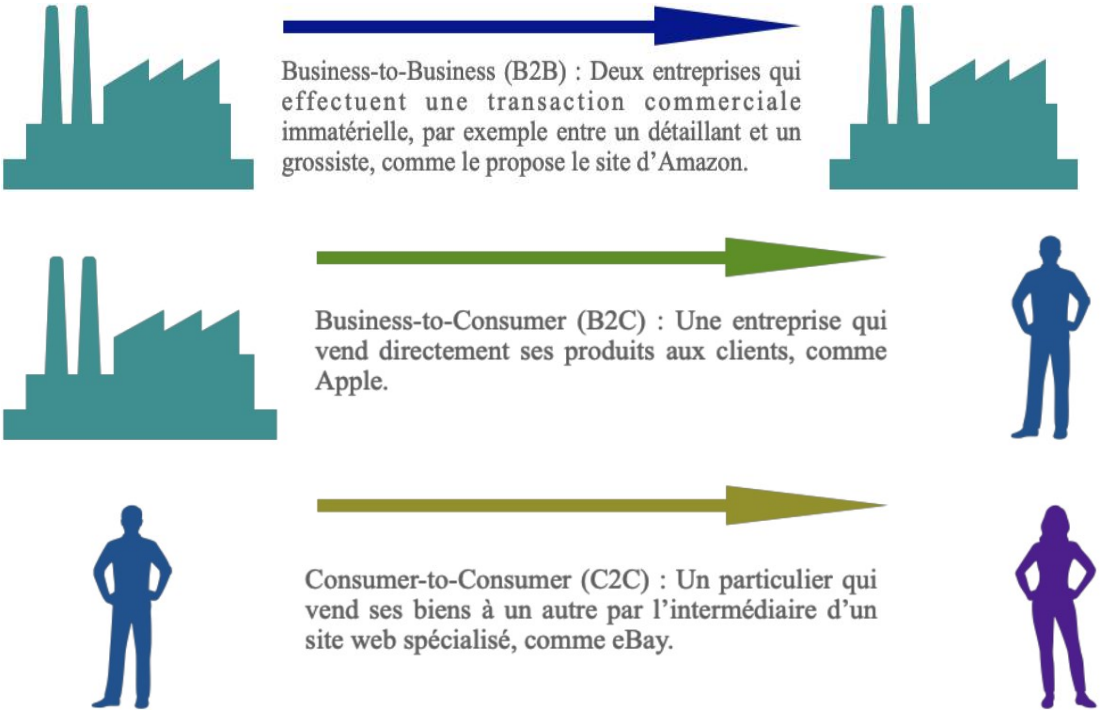
RÉSUMÉ i
SOMMAIRE ii
Introduction 1
1 Défis fiscaux du CE en Afrique de l'Ouest 3
1.1 Problème de territorialité 4
1.2 Problème de qualification des produits 4
1.3 Problème de qualification des revenus 4
1.4 Problématique de la taxation 5
1.5 Problématique du contrôle fiscal des transactions électroniques 6
2 Perspectives pour la taxation du CE en Afrique de l'Ouest 7
2.1 Volet législatif 8
2.2 Volet logistique 9
2.3 Volet technique 11
2.4 Coopération africaine 11
2.5 Coopération mondiale 12
Conclusion 12

Introduction

Le commerce électronique (CE) a des définitions très variées qui prennent en compte différents éléments de l'économie numérique, des ventes en ligne à des produits purement numériques et au commerce des données, en passant par les nouveaux échanges résultant de l'adoption de nouvelles technologies numériques. Le présent document conçoit le CE comme la vente ou l'achat de biens ou de services, effectués par une entreprise, un particulier, une administration ou toute autre entité publique ou privée, et réalisé au moyen d'un réseau électronique (OCDE, 2013)[4]. Cela inclut les biens ou les services commandés en ligne et payés en espèces ou à la livraison desdits biens ou services. Ce type de CE est défini par la méthode de commande, qui exclut les commandes par appel téléphonique, par télécopie ou par courrier électronique rédigé à cette fin (CEA, 2018)[5].

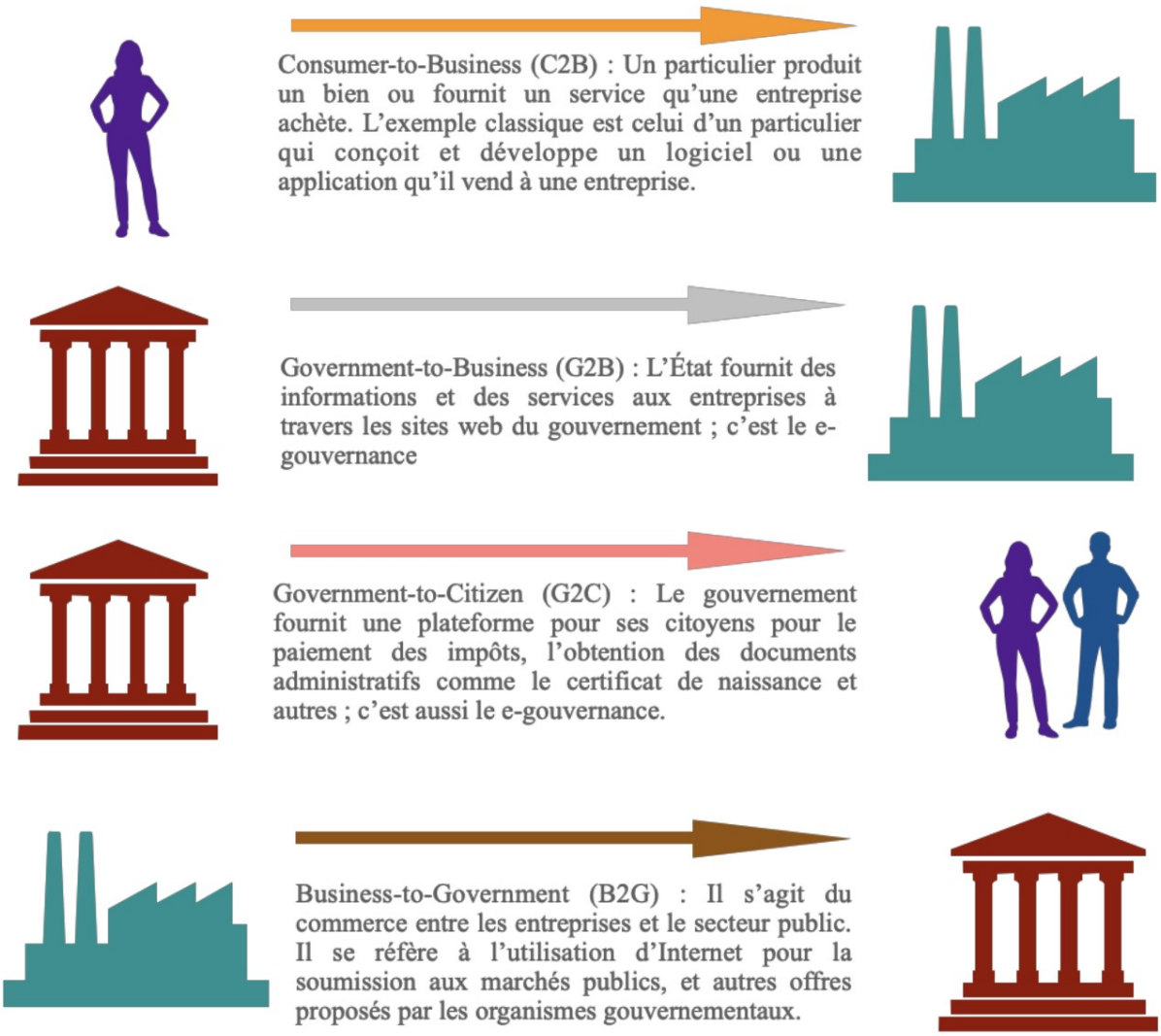
Cette conception du CE couvre les aspects suivants :

Figure 1 : Les différents aspects du CE



[4] OCDE 2013, *Glossary of Statistical Terms. Electronic Commerce.* https://stats.oecd.org/glossary/detail.as p?ID=4721.

5 CEA, 2018, *Note sur le commerce électronique en Afrique.* https://unctad.org/system/files/non-official-document/CEA_UEMOA2018_fr.pdf .



Source : (Abdulkarimli, 2015)[6].

Internet est l'un des outils fondamentaux du CE. À cet égard, l'accès, l'utilisation et la connaissance de l'Internet sont des éléments clés pour comprendre le CE dans le contexte africain. Le CE et l'économie numérique ont connu une croissance considérable tout au long de la décennie qui s'est achevée en 2019 grâce à des taux de pénétration d'Internet amélioré, des coûts d'Internet réduit et à l'essor du mobile. En 2021, environ 42% de la population OA (407 millions d'habitants) utilisait Internet, soit une progression de 17,1% par rapport à 2020[7].

Nonobstant cette embellie dans le contexte de la pandémie du COVID-19, qu'en est-il des défis fiscaux du CE en AO ?

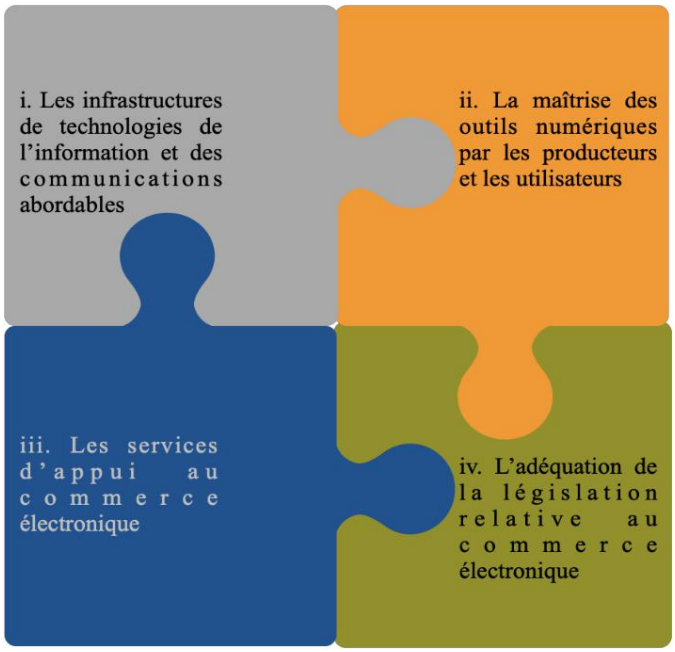
[6] Orkhan Abdulkarimli, *Taxation of E-commerce*, Baku State University Law Review, volume №1, 2015
7 https://datareportal.com/reports/ (Consulté le 20 juin 2021)

1 Défis fiscaux du CE en Afrique de l'Ouest

Les services facilitant les échanges, comme les paiements en ligne sécurisés ou les moyens de livraison efficaces ont des conséquences importantes sur le potentiel de développement du CE en Afrique, en particulier les mesures de facilitation du commerce (tels que, les chaînes logistiques pour la livraison, le stockage et le dédouanement des petits paquets).

Compte tenu de ces éléments, Fredriksson a identifié les défis ci-après :

Figure 2 : Défis du CE en AO



Source : (Fredriksson, 2013)[8].

Sur le plan fiscal, les défis auxquelles sont confrontés les Administrations fiscales de la SROA, ne sont pas les moindres. L'immatérialité, l'interactivité et l'internationalité du CE mettent à rude épreuves les règles fiscales des pays de l'AO.

On peut ainsi citer, sans avoir la prétention d'être exhaustif :

[8] Fredriksson, Torbjörn, 2013, *E-commerce and Development. Key Trends and Issues.* www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/wkshop_apr13_e/fredriksson_ecommerce_e.pdf.

1.1 Problème de territorialité

La notion de territorialité est fondamentale en droit fiscal. En effet, dans la détermination du champ d'application de l'impôt, la territorialité permet de rattacher une activité à une catégorie d'impôts et à un régime fiscal étatique. Cependant, l'espace virtuel que constitue Internet est de nature à remettre en cause les règles de compétence fiscale fondées sur la notion de territoire.

1.2 Problème de qualification des produits

De nombreuses difficultés résultent des modalités de fonctionnement de l'e-commerce, qui utilise en grande partie les techniques de dématérialisation ou de numérisation. Cela entraine des confusions dans la classification entre un bien et un service.

En effet, un même produit peut prendre différentes classifications. Par exemple un album musical, selon son mode de présentation ou de livraison peut être classifié différemment. Si l'album est vendu sous une pochette, il sera considéré comme un bien tandis que s'il est transmis par un réseau informatique il sera assimilé à un service.

1.3 Problème de qualification des revenus

L'une des conséquences du problème de qualification des produits est celui de la qualification des revenus.

1.3.1 Problème de type de revenus

Les systèmes fiscaux actuels classent les différents impôts catégoriels selon le type de revenu concerné. Une transaction électronique C2C peut s'effectuer de la manière suivante : l'auteur d'une œuvre artistique X d'un pays A, vend son œuvre à un client Y dans un pays B, avec possibilité pour ce dernier de reproduire une partie de l'œuvre pour la vente, à partir d'un groupe fermé sur un réseau social dont le serveur est situé dans un pays C. Est-ce que les revenus issus de cette opération doivent être considérés comme des bénéfices des professions non commerciales ou des plus-values de cession à titre onéreux de certains droits ? Le CE remet ainsi en question la classification des catégories de revenus.

1.3.2 Problème de source de revenus

L'exécution efficace de l'imposition selon la source dépend du type de revenus et de la source géographique du revenu. Le CE ne permet pas de déterminer facilement la source territoriale du revenu, particulièrement dans le cas du revenu d'entreprise, puisque les règles actuelles de l'imposition selon la source se basent sur l'établissement stable[9] et que le CE n'a pas besoin d'un établissement stable. De plus, le CE permet aux contribuables de manipuler la source du revenu afin d'échapper à l'imposition selon la source.

Ainsi, les pays, qui appliquent l'imposition selon la source, pourraient se voir dans l'impossibilité d'imposer les entreprises étrangères sur le revenu généré par des transactions effectuées avec une clientèle du même pays.

1.4 Problématique de la taxation

1.4.1 Difficultés liées à la détermination du fait générateur

Les problèmes se retrouvent tant en matière de fait générateur que dans la détermination de la base imposable. C'est surtout en matière de fiscalité indirecte et plus particulièrement de la TVA que la question de fait générateur est difficile à établir.

Suivant les dispositions de l'Article 204 du CGI du Mali[10], «*Le fait générateur se définit comme étant l'évènement qui donne naissance à la créance de l'État ; tandis que l'exigibilité est la qualité acquise à un moment donné par cette même créance de pouvoir être recouvrée sans délai par toutes voies de droit*».

Selon l'Article 205 du même code le fait générateur de la TVA est constitué :

«… *a) Pour les importations, par le franchissement du cordon douanier…*

b) Pour les ventes, par la livraison.

Par livraison il faut entendre la remise à l'acheteur du bien ayant fait l'objet du contrat…».

9http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2014-version-complete_9789264239142-fr#.V_XN2yQ-1mw#page43
10https://www.dgi.gouv.ml/CGI/#_Toc504511810 idem

Cependant, la détermination du fait générateur n'est pas facile pour les transactions électroniques. Elle remet en question le moment de l'accomplissement des services et celui des livraisons des biens immatériels.

1.4.2 Difficultés liées à la détermination de la base imposable

L'immatérialité des transactions et le développement des moyens de paiement électroniques ne permettent plus de déterminer facilement et avec exactitude l'assiette de l'impôt. Des millions de transactions commerciales électroniques se déroulent sur la toile mondiale sans qu'il y ait besoin de facturation. Or, en l'absence de facturation matérielle et sur la base de paiement virtuel, l'Administration fiscale aura de la peine à asseoir correctement l'impôt. L'exploitation commerciale d'une entreprise électronique ne permet pas d'obtenir les informations fiables sur les éléments du patrimoine de l'entreprise, en l'occurrence les immobilisations, les stocks, les produits etc.

Un autre aspect du problème est celui de la déductibilité des charges. En droit fiscal classique, pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admis en déduction, les frais et charges qui sont exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation appuyés de justifications suffisantes. C'est notamment le cas des frais généraux, des frais du personnel, du loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire, des amortissements et provisions régulièrement constituées.

La Division IV de la partie II du INCOME TAX ACT, 2015 (ACT 896)[11] du Ghana revient de long en large sur les conditions de déductibilité des charges. Cependant, son application pour les entreprises de CE qui utilisent des pièces justificatives de dépenses qui peuvent être cryptées ne sera pas judicieux. Aussi, en l'absence d'établissement stable, serait-il possible de parler de frais généraux d'administration ? La question qui se pose alors est de savoir s'il faut procéder à l'évaluation du chiffre d'affaires brut ou du résultat brut sans aucune référence et appliquer le taux de l'impôt correspondant ?

1.5 Problématique du contrôle fiscal des transactions électroniques

En offrant aux entreprises de nouvelles possibilités de communication, d'échanges et d'organisation, le CE suscite de nouveaux risques en matière de fraude et d'évasion fiscales.

---

11 https://www.bcp.gov.gh/acc/registry/docs/TAX%20896-INCOME%20TAX%20ACT,%202015%20(ACT%20896)%20AS%20AMENDED%20BY%20ACTS%20902,%20907, %20915,%20924,%20941,%20956,%20967%20AND%20973.pdf idem

Le vérificateur, s'appuyant sur les dispositions des conventions internationales ou autres documents, doit se poser les questions suivantes pour identifier l'impact fiscal :

> Comment appliquer les règles internationales de répartition de l'assiette taxable entre l'État de résidence (i.e. État du siège ou de la direction effective) et celui de la source (i.e. État où sont réalisées les transactions économiques) ?
>
> Comment appliquer les impôts à la consommation aux prestations rendues via Internet ? Une fois ces règles fixées, comment contrôler les transactions et les opérateurs de CE ?

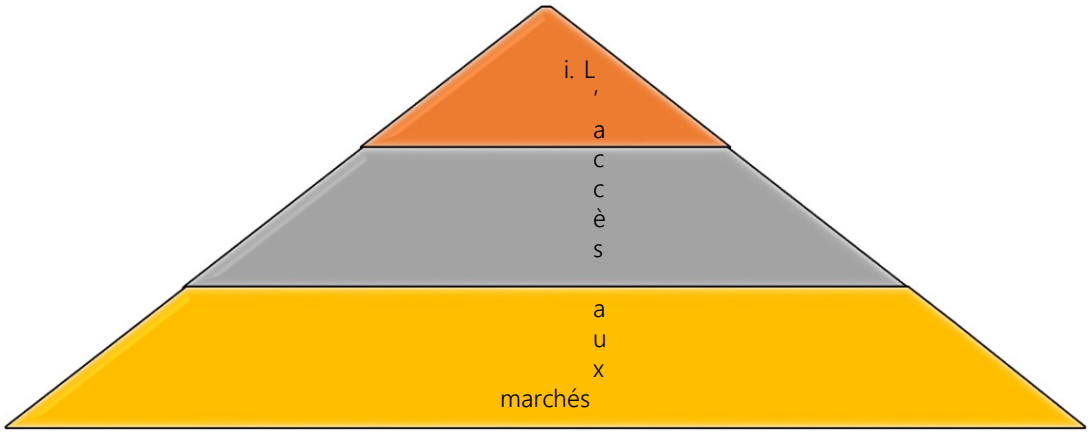
L'économie numérique est en mutation permanente et il est nécessaire d'en suivre les évolutions futures possibles afin d'évaluer l'impact de celles-ci sur les systèmes fiscaux.

Au regard de ces challenges majeurs, quelles sont les approches de solutions que la SROA peut adopter pour une meilleure fiscalisation du CE ?

2 Perspectives pour la taxation du CE en Afrique de l'Ouest

Les opportunités de développement du CE dans la SROA sont énormes. D'après MacLeod, ces possibilités peuvent être représentées sur la figure ci-après :

Figure 3 : Possibilités de développement du CE en AO



Source : *(MacLeod, 2018)*[12]

[12] MacLeod, Jamie, 2018, *Using digital trade for development in Africa* in *How Should Africa Engage in E-Commerce and the Digital Economy? Bridges Africa*, vol. 7, No 2.

Ces possibilités de croissance du CE se sont élargies à la faveur de la crise sanitaire du coronavirus, qui a obligé les gouvernements de la SROA à renforcer les ressources allouées au secteur des télécommunications compte tenu du fait que les déplacements ont été limités.

Néanmoins, ces potentialités ne doivent pas reléguer au second plan les moyens nécessaires pour une fiscalisation optimale du CE dans la SROA.

2.1 Volet législatif

La Communauté Économique Des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) a pris des dispositions légales pour encadrer les transactions électroniques dans la SROA. On peut citer :

- L'ACTE ADDITIONNEL ACT A/SA. 1/01/10 relative à la protection des données personnelles au sein de la CEDEAO adopté le 16 février 2010 lors de la 37e session de la conférence des Chefs d'États et de Gouvernement[13] ;
- L'ACTE ADDITIONNEL A/SA. 2/01/10 portant transactions électroniques dans l'espace de la CEDEAO adopté le 16 février 2010 lors de la 37e session de la conférence des Chefs d'États et de Gouvernement[14] ;
- La Directive C/DIR. 1/08/11 relative à la lutte contre la cyber criminalité dans l'espace de la CEDEAO adopté lors de la 66e session ordinaire du conseil des ministres tenu à Abuja du 17 au 19 août 2011[15] .

Cependant, la mise en œuvre effective de ces dispositions légales est un parcours de combattant au sein de l'espace. Les dirigeants de la SROA doivent internaliser ces dispositions pour leurs applications effectives.

Socle indéniable de toute procédure fiscale, les dispositions juridiques des pays de la SROA doivent être revisitées pour intégrer des réformes qui prennent en compte l'évolution sans cesse croissante du CE dans la zone. L'harmonisation des procédures ne doit pas être négligée. Par exemple au Togo, la loi de finance gestion 2021, soumet les transactions commerciales électroniques à la TVA. Ainsi, l'Article 175 du CGI du Togo[16] dispose : «*Sont également soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sauf exemptions particulières :* .....

13 https://www.statewatch.org/media/documents/news/2013/mar/ecowas-dp-act.pdf
14 http://www.osiris.sn///IMG/pdf/transactions_electroniques.pdf
15 https://issafrica.org/ctafrica/uploads/Directive%201:08:11%20on%20Fighting%20Cyber%20Crime%20within%20ECO WAS.pdf
16 http://www.droit-afrique.com/uploads/Togo-LF-2021.pdf idem

6. les opérations inhérentes aux ventes de biens et les prestations de services y compris les publicités effectuées sur le territoire togolais ou à travers les plateformes de CE étrangères ou locales»

Toutefois, on constate que les textes seuls ne suffisent pas et qu'il est fondamental d'explorer d'autres aspect pour une taxation efficace du CE en AO.

2.2 Volet logistique

Les côtes ouest-africaines disposent d'énormes atouts pour les activités maritimes. La mise en place de systèmes communautaires portuaires qui sont des plateformes neutres et ouvertes, qui permettent des échanges sécurisés et intelligents entre opérateurs privés et publics afin d'améliorer la compétitivité des services logistiques serait un atout majeur[17].

À ces plateformes portuaires et aéroportuaires devront s'ajouter les systèmes de GU de centralisation de toutes les formalités commerciales. Les GU sont principalement mis en œuvre pour faciliter les

procédures aux frontières et agissent ainsi comme un formidable catalyseur pour le CE transfrontalier.

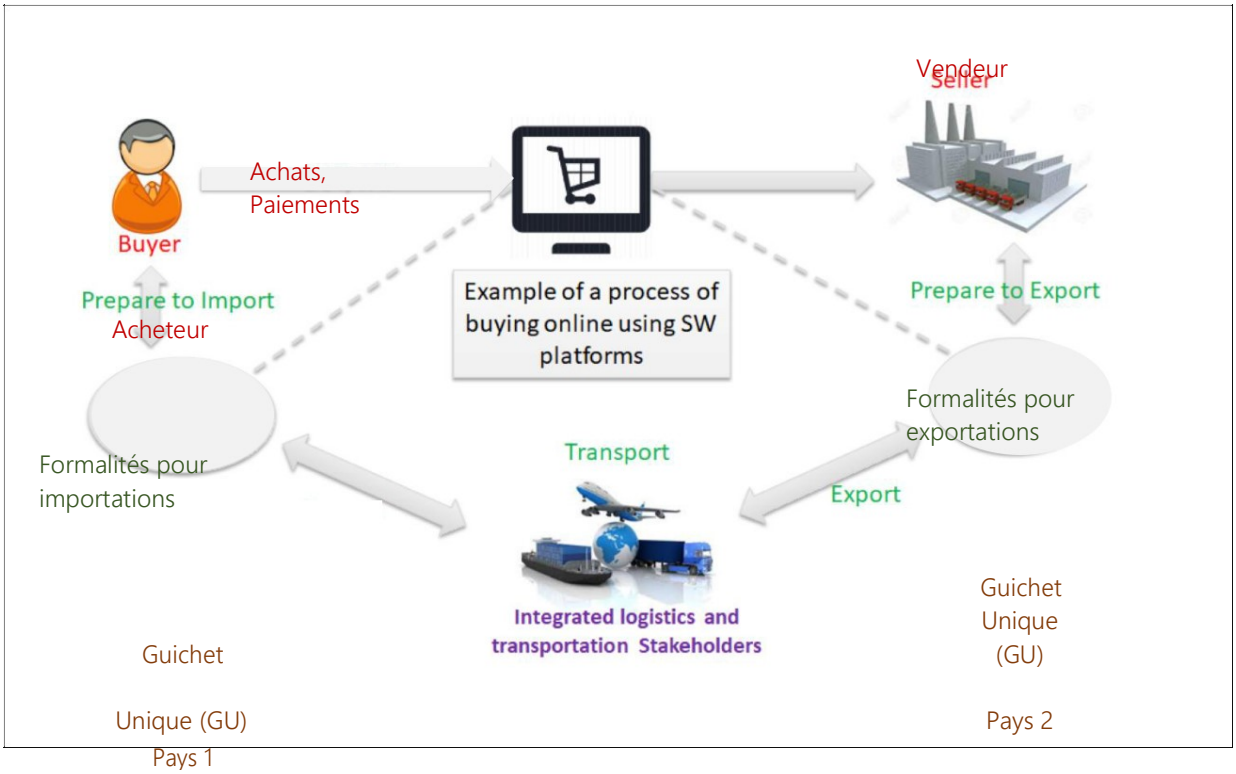
Les systèmes de GU ont un rôle clé à jouer en ce qui concerne les procédures douanières et la logistique transfrontalières, y compris la facilitation et l'accélération des formalités, telles que les règles d'origine, les normes de certifications électroniques, e-notification et e-validation et autres exigences réglementaires.

De par leur nature et leur conception, la plupart des plateformes de GU en Afrique sont plus tournés vers la réglementation et peu vers la chaîne d'approvisionnement logistique. Il est donc nécessaire de compléter les GU existants avec des fonctionnalités de CE transfrontalier, afin d'utiliser ces derniers pour la collectes des impôts et taxes requis[18].

17 https://webbfontaine.com/fr/nos-solutions/solutions-portuaires/

18 https://african-alliance.org/AACE/wp-content/uploads/2020/03/E-Commerce-Strategy-for-CFTA.pdf idem

Figure 4 : Exemple de transactions électroniques utilisant des GU



Transports

Centre de collecte des taxes

Exportation

Importation

Plateforme Communautaire

Source : (AACE, 2019)[19]

Pour le transport terrestre, la construction et l'exploitation des Postes de Contrôles Juxtaposés (CPJ) qui regroupent tous les acteurs intervenants dans la chaine logistique facilitera la collecte des impôts et taxes.

Il est fondamental de noter que la mutualisation des points de collecte dans les pays de la SROA, permettra de répartir proportionnellement les recettes issues de cette collaboration, conformément aux dispositions qui seront prises.

Dans la majorité des pays de la SROA, les habitants ne disposent pas de boîtes postales. À cela s'ajoute le déficit d'adresse physique fiable car la plupart des rues ne sont pas nommées et les

concessions ne porte pas de numéro d'identification. Cette situation pousse les entreprises qui sont dans la livraison du CE à faire un saut technologique pour utiliser la géolocalisation de leurs clients.

Les administrations fiscales de la SROA peuvent responsabiliser ces entreprises en les désignant comme des redevables légales.

[19] ibid

2.3 Volet technique

2.3.1 La méthode d'auto-liquidation et auto-évaluation

Nous tenons à préciser que cette méthode existe déjà dans la plupart des systèmes fiscaux actuels, il faut l'étendre aux activités du CE. Pour le cas des transactions entre entreprises ou B2B, la méthode d'auto-liquidation semble être la plus pratique parce que l'entreprise étrangère, fournisseur de biens ou de services, n'est plus tenue de s'enregistrer au titre de l'impôt sur la consommation.

2.3.2 Recouvrement par des tiers intermédiaires

Dans la recherche de l'efficacité, il est possible d'envisager un système entièrement nouveau dans lequel des tiers, tels les intermédiaires financiers, seraient désignés pour recouvrer les impôts sur la consommation.

Cette méthode de recouvrement a longtemps été utilisée par la République de la Corée du Sud. En effet, ce pays a misé sur un partenariat gagnant-gagnant avec les opérateurs des cartes bancaires comme Visa, MasterCard, etc… pour booster la collecte de la TVA dans les transactions commerciales[20].

2.4 Coopération africaine

Les défis auxquels font fassent les pays de la SROA sont pratiquement les mêmes dans les autres sous-régions africaines d'où la nécessité d'une synergie à l'échelle continentale pour trouver des solutions idoines.

Pour ce faire, la Zone de Libre Échange Continentale Africaine (ZLECA), qui regroupe cinquante-quatre pays du continent[21] est le cadre privilégié pour cette coopération.

Pour nombre d'observateurs, la ZLECA est le catalyseur de CE en Afrique, surtout dans le contexte de la pandémie du COVID-19. Elle peut à cet effet, appuyer la mise en œuvre du projet «AFRICA E-TRADE HUB»[22] dans différentes sous-régions en vue de construire des plateformes regroupant plusieurs portails d'informations commerciales.

---

20 https://rsmus.com/what-we-do/services/tax/indirect-tax/value-added-tax/digital-services/south-korea-digital-services-vat.html

21https://fr.wikipedia.org/wiki/Zone_de_libre-échange_continentale_africaine

22 https://african-alliance.org/AACE/2020/03/06/atelier-technique-sur-lelaboration-de-specifications-fonctionnelles-detaillees-du-projet-aftra-02-04-decembre-2019-casablanca/

idem

La ZLECA tout comme l'Union Européenne (UE) peut fixer un montant seuil à partir duquel toutes les entreprises exerçant dans le B2C doivent être au régime de la TVA. Ce seuil unique est de 10 000 euros et cette disposition rentrera en vigueur en Europe à partir du 1er juillet 2021. À cela s'ajoute l'utilisation d'un GU pour éviter de s'immatriculer à la TVA auprès de chaque pays membres de l'UE[23].

2.5 Coopération mondiale

Au niveau multilatéral, 71 membres de l'OMC au total (dont le Nigéria, seul pays africain) ont manifesté leur intérêt à aller de l'avant en tant que groupe, pour des discussions plurilatérales sur le CE, faute d'accord entre les pays de l'OMC lors la onzième conférence ministériel tenue à Buenos Aires en 2017 (CEA, 2018).

La SROA peut utiliser l'échange d'information à des fins fiscales dans le cadre du forum mondial pour mieux taxer le CE.

L'annonce des ministres des Finances des pays du G7, le 05 juin 2021, à l'issue du sommet de Londres fixant un taux plancher d'impôt mondial sur les multinationales du numériques d'au moins 15% est perçue comme le «turning point» dans le processus de taxation de l'économie numérique.

Les pays Africains en général et ceux de la SROA en particulier doivent saisir cette opportunité pour procéder à une taxation efficace et efficiente des géants du numériques.

Conclusion

Longtemps redoutée par la majorité des Administrations fiscales, mêmes les plus outillées, l'économie numérique a fait la pluie et le beau temps face à des juridictions qui n'ont pas su anticiper l'essor technologique et les possibilités d'optimisations fiscales exploitées par l'industrie du numériques. À la faveur de la crise sanitaire mondiale du Sars-Cov-2 qui a plongée l'économie mondiale dans une léthargie sans précédent, les géants du numériques ont vu leurs chiffre d'affaires exploser compte tenu des restrictions sanitaires telles que les confinements, les distanciations sociales, les limitations de rassemblements et de déplacements.

23 https://solutions.lesechos.fr/compta-gestion/c/nouvelles-regles-europeennes-de-tva-en-matiere-de-e-commerce-simplifications-et-opportunites-pour-les-pme-25357/

Au moment où l'humanité semble rentrer dans la phase post-covid-19, grâce à plusieurs mesures sanitaires, la période est idéale pour adopter des stratégies de taxation efficace et efficiente pour les secteurs qui ont su profiter de cette crise, afin de redonner aux États leurs capacités de résilience et de relance de l'économie.

Afin de renflouer les caisses des États à travers la fiscalité, plusieurs initiatives sont entreprises par divers groupes de travail. Le groupe des 7 pays les plus riches a récemment rendu ses conclusions.

L'Afrique, quoique, moins touchée par la pandémie, a aussi subi une contraction de son PIB (-4,9% à -2,1%)[24], qui risque de plonger des millions d'Africains dans la précarité. C'est pour remédier à cette situation que des voies et moyens sont recherchés, en vue de mobiliser suffisamment les ressources internes pour une croissance économique dynamique du continent. Cette mobilisation passe par la taxation du CE.

Tout au long de ce document, nous avons présenté les défis fiscaux posés par le CE et les pistes de solutions viables et exploitables pour une fiscalisation optimale dudit secteur.

24 https://www.cairn.info/economie-africaine-2021--9782348067310-page-7.htm