

Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales



Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales



Nations Unies
Commission économique pour l'Afrique

Pour commander des exemplaires du ***Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales***, veuillez contacter :

Section des publications
Commission économique pour l'Afrique
B.P. 3001
Addis-Abeba, Éthiopie
Tél. : +251-11- 544-9900
Télécopie : +251-11-551-4416
Adresse électronique : eca-info@un.org
Web : www.uneca.org

© 2018 Commission économique pour l'Afrique
Addis-Abeba, Éthiopie
Tous droits réservés
Premier tirage : mai 2018

Toute partie du présent ouvrage peut être citée ou reproduite librement. Il est cependant demandé d'en informer la Commission économique pour l'Afrique et de lui faire parvenir un exemplaire de la publication.

Conception de la couverture, mise en page et infographies et impression : Groupe de la publication et de l'impression de la CEA, Addis-Abeba, certifié ISO 14001:2004.

Table des matières

Sigles et abréviations.....	v
Remerciements.....	vi
Résumé.....	vii
Chapitre premier : Introduction	1
Chapitre 2 : Impact sur la mobilisation des ressources intérieures en Afrique des flux financiers illicites, de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.....	7
2.1 Définition des flux financiers illicites et la question de l'évasion fiscale.....	7
2.2 Évasion fiscale agressive, érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices.....	9
Chapitre 3 : Le traitement de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices par l'Organisation de coopération et de développement économiques.....	11
3.1 Les pays africains doivent-ils envisager d'appliquer les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices?.....	11
3.2 Problèmes à examiner avant d'appliquer les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices	12
3.3 Bien comprendre les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.....	13
Chapitre 4 : La lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices au niveau national : études de pays	36
4.1 République-Unie de Tanzanie.....	36
4.2 Cameroun.....	41
4.3 Afrique du Sud.....	47
Chapitre 5 : Politiques et mesures complémentaires dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, générateurs de flux financiers illicites ...	54
5.1 Mesures susceptibles de réduire l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices en Afrique	54
5.2 Autres méthodes de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et des flux financiers illicites qui en résultent	58
Chapitre 6 : Principales recommandations et conclusions	67
Bibliographie.....	71

Sigles et abréviations

ATAF	Forum sur l'administration fiscale en Afrique
BAD	Banque africaine de développement
BIS	Banque des règlements internationaux
BRICS	Brésil, Fédération de Russie, Inde, Chine, Afrique de Sud
CEA	Commission économique pour l'Afrique
CEDEAO	Communauté économique des États d'Afrique de l'Ouest
CEMAC	Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale
CNUCED	Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement
FMI	Fonds monétaire international
HCHR	Haut-Commissariat aux droits de l'homme
ICTD	Centre international pour la fiscalité et le développement
IED	investissement étranger direct
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
SADC	Communauté de développement de l'Afrique australe
UA	Union africaine

Remerciements

La présente étude a été établie sous la supervision d'ensemble d'Adam Elhiraika, Directeur de la Division des politiques macroéconomiques à la Commission économique pour l'Afrique (CEA). L'équipe de rédaction était composée de : Gamal Ibrahim, Uzumma Erume, Derrese Degefa, Deniz Kellecioglu, Matfobhi Riba et William Davis. La rédaction de l'étude a également profité de la précieuse contribution apportée par Annett Oguttu, de l'Université de l'Afrique du Sud.

Résumé

Une meilleure mobilisation des ressources intérieures est la condition de la transformation structurelle en Afrique, indispensable pour résoudre les problèmes sociaux et économiques de la pauvreté, l'inégalité et l'insuffisance de l'emploi. La plupart des pays africains, pourtant, ont beaucoup de mal à mobiliser leurs ressources intérieures. Les difficultés sont le plus souvent le résultat de la médiocrité des systèmes de gouvernance, de l'insuffisance des investissements publics, de la corruption, de politiques économiques et fiscales mal conçues et imposées de l'extérieur, qui encouragent des systèmes qui n'ont pas réussi à assurer la transformation structurelle des pays africains. Mais il faut citer aussi les problèmes liés à l'insuffisance de la législation fiscale, la faible application de celle-ci et une fragilité générale de l'administration, autant de facteurs qui compromettent la bonne collecte de l'impôt. Si ces problèmes étaient résolus, les avantages attendus seraient obtenus beaucoup plus rapidement que si l'on compte sur une transformation systémique susceptible d'augmenter les recettes publiques.

En dehors de ces problèmes, la sortie illicite de capitaux, qui coûterait au continent africain chaque année 145 milliards de dollars, est le principal obstacle à la mobilisation des ressources intérieures. On manque de travaux de recherche sur les filières de transmission des flux financiers illicites à partir de l'Afrique, mais la signification de ces flux a fait l'objet de nombreuses discussions. Les auteurs du présent rapport prennent la position qui veut que l'élimination des phénomènes comme l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices fasse partie d'un plan d'action général de réduction des flux financiers illicites. En raison du manque de données et de transparence des états financiers des entreprises multinationales, l'ampleur réelle de l'évasion fiscale dont elles sont responsables, en Afrique, reste difficile à établir. Néanmoins, des études ont montré que l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont des pratiques courantes dans le continent. Les entreprises multinationales exploitent l'absence de synchronisation des règles fiscales, qui ne suivent pas l'évolution des modèles d'entreprises, et dont le but est de réduire la base d'imposition et de transférer des bénéfices vers les juridictions où la fiscalité est légère. Le résultat est une réduction des recettes publiques, et donc un grave sous-financement de l'investissement public et de l'équipement, alors qu'il faudrait les augmenter pour promouvoir la croissance économique. Comme les pays africains sont fortement dépendants de l'impôt sur le revenu des entreprises, en particulier les entreprises multinationales, une répression des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices serait de nature à augmenter les impôts perçus sur ces entreprises, et donc la mobilisation des ressources intérieures.

En 2013, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a lancé un plan d'action dont le but était de remédier à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (projet BEPS), qui a abouti à la formulation de 15 mesures publiées en 2015. L'OCDE est d'avis que si elles sont appliquées, ces mesures permettront de mieux faire correspondre les bénéfices imposables et la localisation des activités économiques et de la création de valeur, ainsi que d'améliorer l'information dont disposent les autorités fiscales pour appliquer au mieux la législation fiscale. Les mesures en question sont conçues pour être appliquées dans chaque pays et de façon coordonnée, par des dispositions relatives à la double imposition, et elles devraient être facilitées par une transparence et une supervision mieux ciblée. Le travail accompli par l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices a été mené par les pays membres de cette organisation et par les pays associés (huit pays du Groupe des Vingt qui ne sont pas membres de l'OCDE). Ce travail est l'expression d'un consensus parmi ces pays sur les moyens d'éliminer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, problèmes qui concernent avant tout ce groupe de pays. Le seul pays africain membre du Groupe des Vingt associé à ce projet est l'Afrique du Sud.

L'OCDE a indiqué qu'elle tiendrait compte des perspectives des pays en développement et de leurs intérêts (en dehors des pays qui ont participé au processus lui-même), dans son examen du programme d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, ce qui n'avait pas été fait jusqu'ici. Le plan d'action s'est vu reprocher de ne pas porter sur les besoins précis, mal compris, de la grande majorité des pays en développement. Néanmoins, certains pays africains ont exprimé leurs préoccupations lors des consultations sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Pendant des dizaines d'années, les pays africains ont été victimes de ce phénomène, non seulement par le fait des entreprises multinationales qui ont investi dans le continent, mais aussi par celui des résidents de pays africains qui ont fait sortir des capitaux vers les pays développés et des juridictions qui sont des paradis fiscaux. Les pays africains ne sont pas tenus de suivre les recommandations de l'OCDE, mais tous les pays (y compris les pays africains) ont en commun le souci de renforcer l'intégrité du système d'imposition des entreprises internationales. Les mesures relatives à l'échange d'informations, par exemple, devraient aider à réduire les sorties illicites de capitaux qui sont le résultat de pratiques agressives d'évasion fiscale et faciliter la collecte de l'impôt. Les pays africains devraient donc tirer parti de la volonté politique internationale actuelle de remédier à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices pour appliquer une législation fiscale qui jusqu'à présent fait défaut, pour examiner l'efficacité de la législation fiscale actuelle et pour améliorer la collaboration avec des organisations régionales de façon à adopter une position unique sur l'action à mener en priorité contre ce phénomène.

Les 15 actions envisagées pour remédier à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices traitent des différentes dimensions de cette pratique d'optimisation fiscale internationale des entreprises multinationales. Ces dimensions pourraient affecter les pays de façon différente, selon qu'ils sont surtout importateurs ou surtout exportateurs de capitaux. Pour les pays surtout importateurs de capitaux (la plupart des pays africains), les actions à mener en priorité contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont celles qui protègent leur droit à imposer les revenus des activités ayant lieu dans leur territoire, étant donné que ces pays n'ont pas généralement la capacité administrative de taxer les revenus produits à l'échelle mondiale. Comme les conventions d'élimination des cas de double imposition, en général, limitent les droits du pays d'origine d'imposer le revenu des sociétés à la source, les pays en développement importateurs de capitaux sont systématiquement désavantagés dans le contexte de l'application de ces conventions. Néanmoins, ce qui est prioritaire pour un pays donné dépendra de sa situation socioéconomique et géopolitique, de son développement économique et de ses capacités administratives.

Les 15 actions envisagées se répartissent dans quatre grandes catégories dont l'OCDE recommande l'adoption. Ce sont : a) des standards minimums ; b) des pratiques communes et des pratiques optimales dans le droit interne ; c) des normes internationales ; et d) des rapports analytiques (voir explications plus bas). L'étude explique les mesures à prendre contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans chacune des catégories et donne des aperçus sur ce que devrait être la réponse des pays africains. Certains de ceux-ci ont commencé à réfléchir aux moyens d'appliquer certaines des recommandations formulées. Avant d'adopter de telles mesures, les pays devraient adapter leur politique économique et leur politique fiscale pour assurer leur développement économique. Ils doivent d'abord faire le bilan de l'efficacité de leur législation actuelle ou faire le point de son inefficacité afin de déterminer ce qui doit être institué contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Les pays qui ont des difficultés de financement et des difficultés administratives à appliquer les mesures visées devront peut-être demander une assistance pour définir une démarche adaptée à leurs besoins et à leurs préoccupations. Il existe cependant d'autres pays qui ont choisi de ne pas s'engager dans la voie de l'adoption de ces mesures, préférant soit une attitude attentiste, soit en cherchant à définir leur propre ensemble de réformes pour mieux lutter, par d'autres moyens, contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

Trois études de cas sur des pays africains figurent dans le rapport (Afrique du Sud, Cameroun, République-Unie de Tanzanie) afin de déterminer l'impact de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices sur leur économie, les mesures qu'ils ont prises pour remédier à ces phénomènes et dans quelle mesure ces pays ont adopté les mesures proposées par le projet BEPS de l'OCDE qui les concernent en priorité. L'étude de cas sur la République-Unie de Tanzanie montre certaines des questions qui se posent aux administrations fiscales d'un pays riche en ressources naturelles, qui a mobilisé des instruments juridiques pour remédier à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices tout en refondant les dérogations fiscales inefficaces. Comme la République-Unie de Tanzanie a très peu participé aux consultations du projet BEPS, ce pays est un bon exemple des améliorations prioritaires apportées dans les administrations fiscales, en préalable aux interventions destinées à remédier à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. L'étude de cas portant sur le Cameroun présente une démarche plus ciblée face à ces deux phénomènes, par exemple par l'affectation de ressources et de capacités en vue de la création d'un service chargé des prix de transfert. L'Afrique du Sud, l'un des membres du Groupe des Vingt, a participé au projet BEPS. Cependant, ce pays est aux prises avec des circonstances particulières quant à la façon dont il appliquera le train de mesures. Il doit en effet trouver un bon équilibre entre la compétitivité de ses propres entreprises multinationales qui investissent en Afrique et en dehors du continent, tout en protégeant sa base d'imposition contre l'érosion suscitée par des investisseurs étrangers, sans compromettre l'investissement étranger.

En dépit de ces considérations, la démarche suivie par l'OCDE dans son projet BEPS a également été critiquée du fait qu'elle ne suit pas les principes fondamentaux d'une fiscalité internationale indispensable pour remédier au phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Le projet est encore à ses débuts (deux ans) et plusieurs questions importantes n'ont pas été suffisamment analysées. En outre, comme le projet BEPS est orchestré par des pays développés, il a perdu de vue le fait que les questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices sont aussi une priorité des pays en développement. Le présent rapport examine donc d'autres démarches possibles et d'autres recommandations que les pays africains pourraient envisager d'examiner de façon détaillée. Ces recommandations ne se bornent pas aux mesures proposées par l'OCDE mais vont inclure des mesures complémentaires. La CEA est d'avis que pour remédier à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices et aux autres flux financiers illicites en provenance d'Afrique, il faut non seulement renforcer la législation contre l'évasion fiscale mais aussi faire progresser l'application du principe de la « responsabilité commune mais différenciée », qui veut que bien que tous les États participent à une action internationale visant à résoudre les problèmes internationaux, les démarches suivies doivent être modulées et les obligations doivent être adaptées en fonction des différences historiques entre les pays développés et les pays en développement et de leur capacité inégale sur le plan économique et technique de résoudre ces problèmes. Il faut donc pour cela trouver des solutions à l'érosion de la base d'imposition, au transfert de bénéfices et aux flux financiers illicites qui soient pertinentes pour l'Afrique et répondent de façon bien adaptée aux problèmes africains.

Pour résoudre le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices en Afrique, les pays africains doivent s'intéresser d'abord aux mesures faciles à prendre à court terme et qui sont susceptibles de donner un effet rapide et positif sur la mobilisation des ressources intérieures. Cela suppose une volonté politique des gouvernements de réserver des fonds afin de créer une capacité administrative, d'éliminer les lacunes de la législation fiscale, de créer une base de connaissances sur les questions fiscales internationales, d'acquérir une capacité de négocier des traités fiscaux, de coordonner l'action des ministères et des administrations s'occupant des questions soulevées par les conventions fiscales, d'améliorer l'accès aux données, de s'attaquer aux pratiques abusives résultant d'incitations fiscales non stratégiques et de renforcer la coordination et la coopération fiscale régionale entre les autorités fiscales des pays africains.

D'autres organisations ont proposé d'autres mesures pour résoudre les problèmes de l'érosion de la base d'imposition, du transfert de bénéfices et des flux financiers illicites correspondants. Par exemple, l'Organisation des Nations Unies a affirmé que les efforts de coopération fiscale internationale devaient pleinement tenir compte des besoins et capacités différents de tous les pays, en particulier les pays les moins avancés, les pays en développement sans littoral, les petits États insulaires en développement et les pays africains. L'ONU reconnaît la nécessité d'une assistance technique aux pays en développement par le canal de la coopération multilatérale, régionale, bilatérale et Sud-Sud en fonction des besoins des différents pays. Le manuel publié par les Nations Unies en 2015 sur certaines questions soulevées par la protection de la base d'imposition des pays en développement est donc une ressource supplémentaire pour les pays africains qui se demandent comment s'attaquer aux deux phénomènes dans une perspective qui leur est propre. Il serait aussi dans l'intérêt des pays africains de conclure des conventions fiscales utilisant la Convention fiscale type des Nations Unies concernant le revenu et la fortune, qui favorise les pays importateurs de capitaux par rapport aux pays exportateurs de capitaux en ceci que, de façon générale, cette convention type impose moins de restrictions sur la juridiction fiscale des pays d'origine, par exemple sa définition du concept d'établissement stable. Le nouvel article sur la rémunération des services ou commissions de la Convention type des Nations Unies sera très utile pour réduire l'acuité des problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices concernant les commissions, question qui n'est pas traitée dans le projet BEPS de l'OCDE. D'autres organisations, telles que le Forum sur l'administration fiscale en Afrique, ont également noté qu'indépendamment du processus d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices de l'OCDE, l'Afrique doit imaginer des solutions adaptées aux pays africains pour protéger leur base d'imposition, pour aider ces pays et des groupes de pays africains en situation similaire à mobiliser leurs ressources intérieures. Divers universitaires ont également proposé d'autres solutions pour aborder les questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Par exemple, alors que les mesures du projet BEPS de l'OCDE semblent indiquer que le principe de pleine concurrence est la solution de la plupart des problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, de nombreux universitaires pensent au contraire qu'il faut que la communauté internationale envisage d'utiliser les notions d'« imposition unitaire » et de « formule de répartition » dont les avantages et les inconvénients sont examinés dans le présent rapport. L'une des mesures les plus solides issues du projet BEPS est la nécessité pour les entreprises multinationales de soumettre des rapports, pays par pays, sur l'affectation à l'échelle mondiale de leurs recettes, de leur activité économique et des impôts versés aux différents pays, selon un modèle commun. La démarche suivie par l'OCDE veut que les rapports ne soient communiqués qu'aux administrations fiscales nationales. Néanmoins, des organisations non gouvernementales (ONG) font valoir au contraire que cette démarche ne réduira pas les abus qu'elle entend éliminer. La solution qu'elles proposent (dont les avantages et inconvénients sont examinés dans le présent rapport) veut que les rapports pays par pays soient publiés, de façon à permettre aux autorités fiscales nationales d'y avoir facilement accès et d'assurer une transparence fiscale susceptible de venir à bout du secret entourant les paradis fiscaux. Pour garantir la protection des intérêts des pays en développement, plusieurs chercheurs et des ONG ont proposé d'établir un organe mondial de la fiscalité pour piloter une réforme de la fiscalité internationale, en lieu et place de l'OCDE qui ne représente pas de façon effective les intérêts et les vues des pays en développement. Des suggestions ont été faites aussi tendant à placer cette autorité fiscale mondiale sous les auspices des Nations Unies, qui fonctionnerait comme un organe neutre, inclusif et normatif de coopération fiscale internationale au niveau intergouvernemental et qui travaillerait avec des groupements régionaux tels que le Forum sur l'administration fiscale en Afrique. Dans le rapport de son groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en Afrique, l'ONU a défini une démarche différente pour venir à bout des flux financiers illicites et des activités correspondantes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, propositions qui sont discutées dans le présent rapport (Union africaine et Commission économique pour l'Afrique, 2015).

Sur la base de ces considérations, les principales recommandations de nature juridique, politique et technique qui seraient appliquées au niveau national ou régional à court terme et à long terme sont analysées dans le présent rapport. L'idée est qu'étant donné que les niveaux de développement économique et administratif des différents pays africains ne sont pas égaux, les recommandations à court terme sont bien une première étape que pourraient franchir tous les pays du continent. Les pays qui ont déjà appliqué ces recommandations à court terme devraient examiner ensuite les recommandations à long terme. En outre, tous les pays devraient mener une réflexion stratégique sur les recommandations à long terme par un examen périodique des progrès accomplis à court et à moyen terme.

Chapitre premier : Introduction

La réalisation du Programme de développement durable à l'horizon 2030 et de l'Agenda 2063 de l'Union africaine dépendra fortement de la capacité des pays africains de dégager et de mobiliser des ressources publiques leur permettant d'assurer la fourniture universelle de services publics, de réaliser des investissements publics et privés et de protéger leur économie durant les récessions mondiales. C'est ce que réaffirment le Programme d'action d'Addis-Abeba de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (Assemblée générale des Nations Unies, 2015a) et le Groupe de haut niveau de l'Union africaine sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique (Union africaine et Commission économique pour l'Afrique, 2015). Les pays africains, depuis 2000, parviennent généralement à augmenter les recettes publiques, mais c'est en raison surtout de l'importance des rentes de ressources, très instables et fortement influencées par les fluctuations des cours internationaux des produits de base (Banque africaine de développement, 2015). Cela montre bien qu'il est urgent de disposer de moyens stables et fiables de mobiliser les ressources intérieures pour financer le développement de l'Afrique. Avec la publication des objectifs de développement durable (Nations Unies, Assemblée générale, 2015b), la nécessité de s'occuper de leur réalisation s'est accentuée, et les gouvernements africains reconnaissent à cet effet qu'ils manquent gravement de ressources. Dans la Position commune africaine sur le programme de développement pour l'après-2015 et durant la préparation du Programme d'action d'Addis-Abeba, les pays africains ont mis la mobilisation des ressources intérieures au centre d'un cadre susceptible d'assurer la réalisation des objectifs, ce qui suppose un approfondissement

financier et une plus grande inclusion financière, le renforcement des structures, de la couverture et de l'administration fiscales, l'amélioration de l'équité, de la transparence, de l'efficacité de la fiscalité, et la réduction des flux illicites de façon à assurer la légitimité fiscale (Waris, 2013).

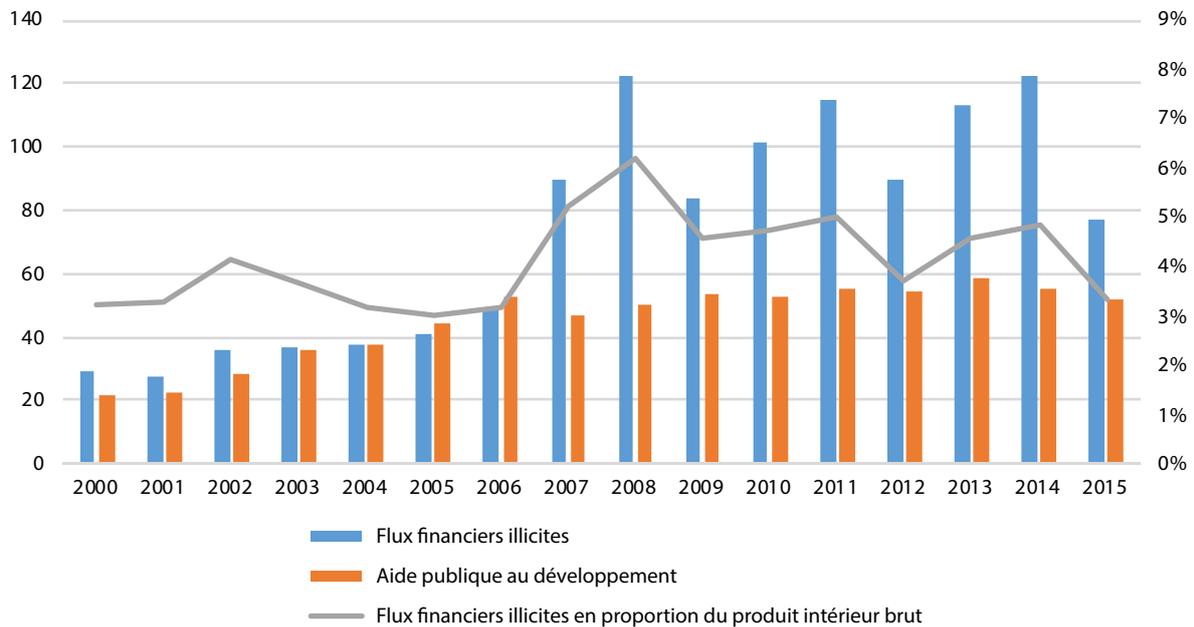
Dans le rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique (Union africaine et Commission économique pour l'Afrique, 2015), on estime que l'Afrique perd plus de 50 milliards de dollars par an en raison de ces flux financiers illicites. Le rapport montre à quelle échelle colossale des entités commerciales dissimulent des richesses, échappent à l'impôt par l'évasion et la fraude fiscales, par une planification agressive de la fiscalité et en échappant aux droits de douane et aux impôts intérieurs. La figure I (qui s'appuie sur une méthodologie qui a été mise à jour depuis la rédaction du rapport) montre qu'entre 2000 et 2015, les sorties illicites nettes de capitaux, qui sont allées de l'Afrique au reste du monde, ont représenté en moyenne 73 milliards de dollars par an (aux prix de 2016), ce qui est sensiblement plus que le montant moyen de l'aide publique au développement reçue chaque année par l'Afrique durant la même période¹. Ces énormes pertes représentent plus de 4 % du produit intérieur brut (PIB) du continent. La Banque africaine de développement (2010) les attribue au secteur minier où la fiscalité inefficace des activités extractives et l'incapacité de lutter contre les abus dans l'établissement des prix de transfert par les entreprises multinationales expliquent ces pertes de recettes publiques.

Il n'est donc pas surprenant que les flux financiers illicites sortant d'Afrique soient de plus en plus préoccupants étant donné l'échelle

¹ Ces estimations sont sensiblement plus élevées que celles qui figurent dans le rapport du Groupe de haut niveau ou dans ceux du GFI (Global Financial Integrity – 2017). Les rapports du GFI sur les flux financiers illicites sont calculés en brut, mais utilisent des estimations obtenues par refacturation des échanges, procédure qui sous-estime les montants réels. Cela tient au fait que quand on calcule ces flux par refacturation des exportations d'un pays vers un partenaire commercial précis, les entrées de capitaux sont défalquées des sorties (alors que quand elles sont agrégées, les sorties nettes, dans les échanges commerciaux, sont séparées des entrées nettes à l'aide d'une procédure de calcul à rebours excluant les bruts, ce qui donne une sous-estimation des sorties brutes et des entrées brutes). Voir le septième rapport du GFI (2017) pour des informations plus détaillées. La méthode utilisée ici emploie aussi une procédure plus complexe exposée dans Mevel et al. (2014) pour obtenir un ajustement des coûts de l'assurance et du fret et d'autres différences légitimes entre les statistiques d'exportations et les statistiques d'importations symétriques. Les chiffres sont également plus élevés que ceux figurant dans le rapport du Groupe de haut niveau pour la même période en raison de révisions apportées aux bases de données, qui ont amené à réviser à la hausse les estimations et en raison aussi de l'amélioration de la méthode utilisée, qui permet un ajustement plus fin lié au temps de transit des cargaisons.

Figure I : Estimation des sorties illicites de capitaux entre l'Afrique et le reste du monde (par une refacturation des échanges) et de l'aide publique au développement accordée à l'Afrique, 2000 et 2015

(En milliards de dollars des États-Unis aux prix de 2016 et en pourcentage du PIB)



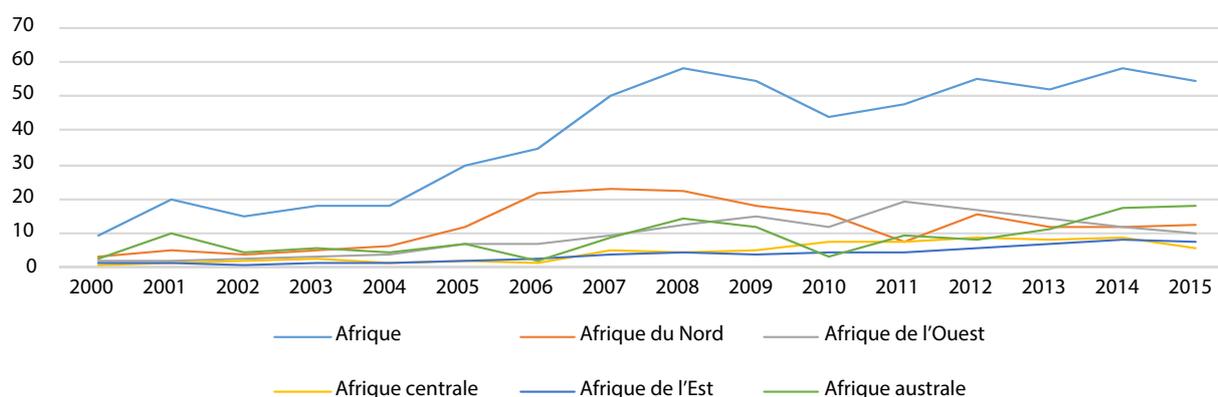
Source : Calculs de la CEA d'après Mevel (2017), OCDE (2017) *Flux financiers illicites : commerce illicite et problèmes de développement en Afrique de l'Ouest* et Bureau de statistique du travail des États-Unis d'Amérique (2017).

et l'impact de ces flux sur le développement et la gouvernance en Afrique. On estime que pour chaque dollar d'aide près de 10 dollars quittent les pays en développement en direction des pays développés par des moyens illicites (Froberg et Waris, 2010). Mais c'est là une estimation peut-être très éloignée de la réalité, car il n'existe pas de données précises sur l'ensemble des transactions et des pays africains. Des estimations prudentes ont montré qu'en l'absence de flux financiers illicites, le PIB de l'Afrique serait supérieur d'au moins 16 % à ce qu'il est (estimation supérieure à celle présentée dans la figure I en raison des effets multiplicateurs qu'entraînerait leur récupération) (UA et CEA, 2015).

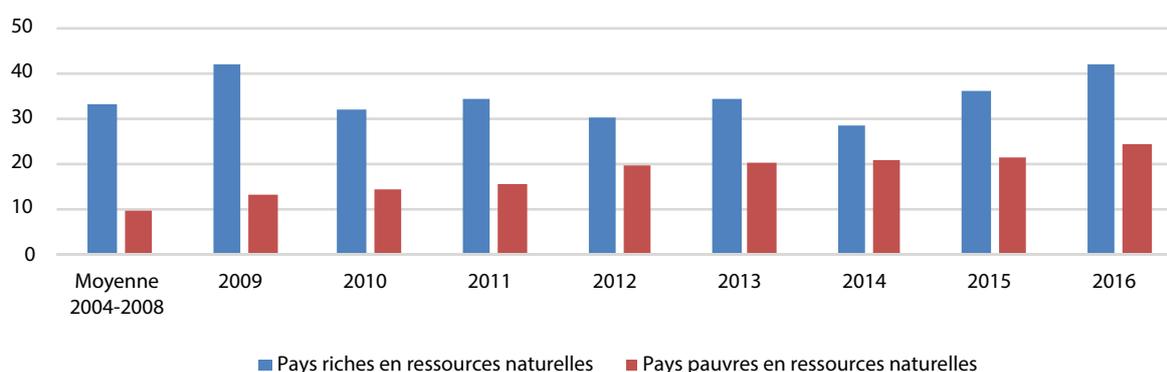
En dehors de ces évolutions, il faut mentionner aussi l'effet d'un système fiscal international qui compromet la mobilisation des ressources intérieures en facilitant l'exploitation par de puissantes entreprises multinationales de règles fiscales incohérentes qui privent les pays concernés d'indispensables recettes fiscales. Dans le *Rapport sur l'investissement dans le monde, 2016* de la CNUCED, on lit que grâce à une évolution positive depuis 2000 les investissements étrangers directs (IED) allant en Afrique ont atteint 58 milliards de dollars en

2014. Ces flux (Afrique du Nord exclue) avaient baissé à 54 milliards en 2015, soit une diminution de 7 %, en particulier dans les pays d'Afrique occidentale et centrale riches en ressources naturelles (voir figures II et III), tandis que les IED allant en Afrique du Nord augmentaient de 9 %, à 12,6 milliards de dollars en 2015, grâce aux investissements réalisés en Égypte où les IED ont augmenté de 49 %, pour atteindre 6,9 milliards, sous l'effet surtout de l'expansion des filiales de multinationales dans les secteurs financier et pharmaceutique.

La figure III indique que même dans les pays pauvres en ressources naturelles les IED ont augmenté et représentent environ 37 % selon les estimations de l'IED reçu par l'Afrique en 2015, contre 30 % en 2010. Plusieurs pays qui n'ont pas d'importantes ressources naturelles attirent pourtant des investisseurs, comme le Kenya, l'Ouganda et la République-Unie de Tanzanie, ce qui montre le passage progressif aux biens de consommation. Le Kenya devient ainsi un pôle pour les affaires en Afrique de l'Est, pour l'industrie manufacturière, les transports, les services et l'informatique. Mais la capacité des entreprises multinationales de contribuer à la mobilisation des ressources intérieures est

Figure II: Entrées de capitaux d'investissement étranger direct (IED) en Afrique, 2000-2015*(En milliards de dollars des États-Unis)*

Source : CNUCED, base de données statistiques sur l'IED (www.unctad.org/fdstatistics).

Figure III: Investissement étranger direct (IED) en Afrique : pays riches en ressources naturelles et pays pauvres en ressources naturelles, 2000-2016*(En milliards de dollars des États-Unis)*

Source : BAD, OCDE et PNUD (2016).

amoindrie par le fait que ces entreprises sont engagées dans des dispositifs d'évasion fiscale qui érode la base d'imposition dans les pays où elles effectuent des transactions, tout en déplaçant les bénéfices vers des juridictions à fiscalité légère (UA et CEA, 2015).

Comme l'économie mondiale est de plus en plus globalisée, beaucoup de gouvernements africains ont du mal à s'assurer que les entreprises multinationales remplissent bien leurs obligations fiscales, car ils n'ont qu'une faible capacité de suivre et de résoudre les problèmes d'évasion et de fraude fiscales (UA et CEA, 2015). Étant donné le manque de données et l'absence de transparence dans les informations financières communiquées par les entreprises multinationales, il est difficile de déterminer

l'ampleur exacte de l'évasion fiscale des sociétés multinationales en Afrique. Les données relatives à 37 pays africains amènent à formuler l'estimation moyenne de 1,82 % du PIB, contre en moyenne 2,9 % dans les pays de l'OCDE en 2010 (OCDE, ATAF et UA, 2016). Des données factuelles limitées donnent à penser que la déperdition, à long terme, de recettes publiques dans les pays en développement est plus du triple de ce qu'elle est dans les pays avancés, alors même que les pays en développement, en général, recueillent moins de recettes publiques et ont un choix très limité de formes de recettes fiscales (Crivelli *et al.*, 2015). Selon les données les plus récentes du FMI, le rapport des recettes fiscales au PIB dans les pays en développement est de l'ordre de 19 %, contre 26 % dans les

économies avancées (selon la classification des pays retenue par le FMI)².

Comme les pays en développement, et notamment les pays africains, sont fortement dépendants de l'impôt sur le revenu payé des sociétés, en particulier les entreprises multinationales, il est très important de réduire le phénomène de l'évasion fiscale, qui ne peut que diminuer une base d'imposition déjà limitée (Durst, 2014). Cette question est d'une importance particulière étant donné que la montée de la classe moyenne et la croissance démographique sans précédent, en Afrique, continueront à présenter des perspectives de plus en plus intéressantes pour les entreprises multinationales sur les marchés des biens de consommation (KPMG, 2014). C'est pourquoi, si les pays africains ne parviennent pas à réduire l'évasion fiscale, les pertes de recettes publiques potentielles qui pourraient être utilisées pour le développement continueront à s'alourdir. Une étude faite par Dalberg, à la demande de l'Initiative pour une société ouverte en Afrique de l'Ouest (Dalberg, 2015), chiffre à près de 3 milliards de dollars les pertes de recettes fiscales des États de l'Afrique de l'Ouest en 2011 du fait de la falsification des prix de transfert pratiqués par les entreprises multinationales. Selon Dalberg, ces pertes atteindraient 14 milliards de dollars en 2018 si les tendances actuelles se poursuivent. Par ailleurs, la CNUCED indique qu'un seul dispositif d'évasion fiscale utilisé par les entreprises multinationales coûte environ 100 milliards de dollars par an aux pays en développement. La CNUCED estime que les pertes de recettes publiques, dans les pays en développement, du fait du transfert de profits des entreprises multinationales vers les juridictions à fiscalité légère se situeraient entre 66 milliards de dollars et 122 milliards de dollars en 2012 (CNUCED, 2015). De son côté, le FMI estime que les retombées du transfert de bénéfices se traduisent par des pertes moyennes de recettes publiques de 5 % sur le revenu effectivement payé par les sociétés dans les pays en développement retenus dans l'échantillon, alors que ce chiffre est de près de 13 % dans les pays non membres de l'OCDE (FMI, 2014b).

Comme les pays africains se lancent sérieusement dans la réalisation des objectifs de développement durable et ceux de l'Agenda 2063, les obstacles à la mobilisation des ressources intérieures doivent être réexaminés. Les ONG internationales ont lancé de vastes campagnes sur ce sujet, et c'est le cas du Réseau mondial pour la justice fiscale, d'Action Aid et de Christian Aid, mais aussi des Nations Unies qui ont fait un effort considérable de sensibilisation mondiale au problème de l'évasion fiscale. En fait, après la crise financière de 2008-2009 (McKibbin, 2010), des ONG ont publiquement dénoncé le fait que de grandes sociétés ne payaient aucun impôt ou pratiquement pas d'impôt sur les sociétés dans les pays où elles opèrent. De ce fait, lors du sommet du Groupe des Vingt tenu en 2012, les dirigeants nationaux ont expressément mentionné la prévention de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, et appelé l'OCDE à examiner la question. En 2013, l'OCDE a ainsi lancé un plan d'action sur le sujet (projet BEPS) qui a culminé dans la définition d'un ensemble de 15 mesures destinées à résoudre ce problème et qui ont été publiées en 2015 (OCDE, 2013a et 2013b).

Objectifs de l'étude

L'OCDE est d'avis que si elles étaient appliquées, les mesures en question permettraient de mieux faire correspondre la localisation des bénéficiaires imposables et la localisation des activités économiques et de la création de valeur, ainsi que d'améliorer l'information disponible aux autorités fiscales pour leur permettre d'appliquer au mieux la législation fiscale de leur pays. Alors que beaucoup de pays en développement s'efforcent actuellement d'introduire ces mesures dans leur législation, ils se heurtent non seulement aux obstacles initiaux liés à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, mais aussi à des obstacles administratifs supplémentaires liés au choix des politiques et de la réglementation ; tous ces obstacles leur causent des difficultés qui les empêchent d'appliquer les mesures du projet BEPS. Seulement 17 des 54 pays africains sont activement engagés dans des

² Calculs de la CEA reposant sur les statistiques des finances publiques du FMI (<http://data.imf.org/?sk=E86E9088-3830-4CA3-B240-1B0EC5E15221>).

délibérations relatives au projet BEPS de l'OCDE et 10 seulement ont trouvé les fonds nécessaires pour participer aux négociations, aussi récemment que la mi-mars 2017. L'objet de la présente étude sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices en Afrique et les réformes qui faciliteraient l'amélioration de la fiscalité des sociétés multinationales est donc tout à fait opportun, pour plusieurs raisons. D'abord, les pressions politiques et la pression de l'opinion poussent à l'intervention, et cela pourrait animer les réformes au niveau mondial. Cette impulsion est rare et devrait être exploitée par les pays en développement pour s'assurer qu'ils mènent les réformes avec l'aide de la communauté internationale. Deuxièmement, comme dans le monde entier des pays examinent les mesures qu'ils pourraient prendre pour appliquer le projet BEPS, les pays africains qui sont fortement dépendants de l'impôt sur les sociétés comme moyen de mobiliser leurs ressources intérieures et dont la base d'imposition est très affectée par les deux phénomènes de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices (Oguttu, 2015a, 526) devraient mettre à profit les initiatives et les engagements pris par les organisations internationales d'aider les pays en développement à financer un développement des capacités (OCDE, 2014). Enfin, comme le projet BEPS de l'OCDE ne porte pas spécifiquement sur les problèmes que rencontrent les pays en développement, le présent rapport propose une démarche différente et diverses recommandations de politiques que les pays africains pourraient appliquer pour résoudre ceux des problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices qui les concernent.

Études de cas

Le présent rapport expose aussi quelques études de cas sur les moyens de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et donc contre les flux financiers illicites. Ces études de cas portent sur l'Afrique du Sud, le Cameroun et la République-Unie de Tanzanie et permettent de se faire une idée de la façon dont les pays africains gèrent la fiscalité des entreprises multinationales. Elles présentent des observations pratiques sur la possibilité

d'appliquer les propositions du projet BEPS qui sont prioritaires pour les pays africains.

La République-Unie de Tanzanie, en Afrique orientale, fait l'objet de la première étude de cas qui présente certaines des questions qui se posent aux administrations fiscales des pays riches en ressources naturelles ; ce pays a mobilisé des instruments juridiques pour remédier à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, tout en refondant une fiscalité qui comportait des dérogations fiscales inefficaces. L'information recueillie sur place donne à penser qu'il sera important d'améliorer l'administration fiscale avant d'adopter des interventions spécifiques du projet BEPS.

L'étude de cas portant sur le Cameroun, pays bilingue (anglais et français) d'Afrique centrale, montre une démarche plus ciblée, bien conçue, de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, par exemple par l'allocation de ressources et de capacités à la création d'un service chargé d'examiner les prix de transfert. Le Cameroun est membre de plusieurs organismes relatifs à la fiscalité et il s'emploie activement à repérer et combler les lacunes, notamment en établissant un manuel de l'échange d'informations qui permet de fournir une assistance consultative sur les prix de transfert à ceux qui la demandent.

L'étude de cas sur l'Afrique du Sud décrit l'administration fiscale la plus complexe du continent africain. Ce pays, qui est membre du Groupe des Vingt, a participé à l'élaboration du projet BEPS de l'OCDE. Mais contrairement à d'autres membres du Groupe des Vingt, ce pays a une économie émergente qui présente des circonstances spécifiques concernant l'application des mesures prévues. Il doit trouver un bon équilibre entre la préservation de la compétitivité de ses propres entreprises multinationales qui investissent à l'étranger et sur le continent africain, tout en protégeant sa base d'imposition contre l'érosion suscitée par des investisseurs étrangers sans compromettre pour autant l'investissement étranger. L'étude de cas offre un bon exemple pouvant s'appliquer à d'autres pays dans une position semblable.

Ces études de cas montrent bien la diversité des efforts déployés pour remédier à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices et elles offrent une justification des différentes solutions proposées.

Structure de l'étude

La présente étude comprend six chapitres. Le chapitre premier est un aperçu d'ensemble des questions couvertes. Le chapitre 2 examine l'impact des flux financiers illicites et de l'érosion correspondante de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, questions qui compromettent la mobilisation des ressources intérieures en Afrique. Le chapitre 3 présente le projet BEPS de l'OCDE et montre comment les mesures envisagées peuvent être appliquées dans une perspective africaine. Le chapitre 4

présente les études de cas relatives aux trois pays, l'Afrique du Sud, le Cameroun et la République-Unie de Tanzanie, en montrant avant tout les efforts déployés pour résoudre les préoccupations liées à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices dans l'esprit du projet BEPS de l'OCDE. Le chapitre 5 présente diverses solutions possibles que les dirigeants africains devraient envisager de prendre pour remédier aux deux phénomènes. Le chapitre 6 parachève l'étude en résumant les débats et en présentant des recommandations sélectionnées à l'intention des pays africains pour leur permettre de mieux imposer, à l'avenir, les entreprises multinationales.

Chapitre 2 : Impact sur la mobilisation des ressources intérieures en Afrique des flux financiers illicites, de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfiques

La mobilisation des ressources intérieures est la condition de la transformation structurelle des économies africaines, et donc de la solution des problèmes sociaux et économiques de la pauvreté, l'inégalité et le manque d'emplois. Mais la plupart des pays africains éprouvent beaucoup de difficultés à assurer cette mobilisation des ressources intérieures. Ces difficultés sont le résultat direct de systèmes médiocres d'administration, de la faiblesse des investissements publics, de la corruption, de politiques économiques et fiscales mal conçues ou imposées de l'extérieur qui favorisent des systèmes qui jusqu'ici ne sont pas parvenus à transformer les économies africaines. En outre, le sous-développement de la législation fiscale, sa médiocre application et la fragilité générale des administrations indispensables pour assurer une bonne collecte de l'impôt, constituent autant d'autres difficultés.

La solution de ces problèmes permettrait de réaliser des progrès beaucoup plus rapidement qu'en attendant que les transformations systémiques aient un impact sur le niveau des recettes publiques. Les flux financiers illicites restent à cet égard l'une des principales difficultés que rencontre la mobilisation des ressources intérieures en Afrique. On manque de travaux de recherche sur les corrélations et les filières de transmission des flux financiers illicites provenant de l'Afrique, mais il y a maintenant un large débat sur la définition de ces flux. Il n'y a pas de définition acceptée par tous, et les limites du phénomène sont contestées (Chowla et Falcão, 2016). On distingue néanmoins deux principales interprétations de la nature des flux financiers illicites : l'interprétation juridique et une interprétation plus générale.

2.1 Définition des flux financiers illicites et la question de l'évasion fiscale

L'interprétation juridique de la notion de flux financiers illicites indique que ces flux sont constitués de capitaux acquis, transférés ou utilisés en contravention de la législation existante. Dans certains cas, ces capitaux sont acquis illégalement, par exemple par la criminalité organisée, les activités de blanchiment, le trafic de drogues, les détournements de fonds, le financement du terrorisme et la corruption active (Baker, 2005 ; Payne *et al.*, 2014). Dans d'autres cas, ces sommes peuvent avoir été acquises légalement mais sont sorties du pays illégalement pour contrevenir au contrôle des changes ou aux contrôles douaniers. La fraude douanière est, par exemple, le résultat de la « falsification des factures », qui met en cause acheteurs et vendeurs qui présentent une documentation frauduleuse aux responsables des douanes. Les uns et les autres falsifient la valeur de leur échange en sous-facturant ou surfacturant les échanges, en dessous ou au-dessus de la valeur effective sur le marché afin de ne pas payer les droits de douane (Times Live, 2015). En outre, ces montants peuvent avoir été acquis légalement, mais leur imposition est contournée par des moyens illégaux, par exemple le non-respect de la législation fiscale par une falsification délibérée des déclarations d'impôt et des comptes (Meyerowitz, 2009). En pareil cas, ces activités illégales doivent faire l'objet de poursuites pénales.

Dans l'optique de l'interprétation juridique des flux financiers illicites, la fraude fiscale, qui est illégale, fait partie des flux financiers illicites, mais l'évasion fiscale est considérée comme

n'entrant pas dans cette catégorie car les travaux de recherche sur la fiscalité la définissent comme impliquant une adaptation, par le contribuable, du montant de l'impôt qu'il doit payer par l'utilisation de lacunes de la législation fiscale ou par l'exploitation de ces lacunes dans les limites légales (Rapakko, 1989, p. 39). Cette interprétation est confortée par des décisions anciennes des tribunaux britanniques telles que dans l'affaire *ICR c. Duc de Westminster*³, où le juge dit que « chacun a le droit, s'il le peut, de gérer ses affaires de façon à ce que l'impôt défini par la législation en question soit moindre que ce qu'il devrait être » et que le contribuable n'a pas d'obligation légale ou morale de verser des impôts plus élevés que ce que lui prescrit la loi (Blankenburg et Khan, 2012).

De nombreux analystes des flux financiers illicites utilisent une démarche différente qui consiste à définir ces flux au sens large, étant entendu que le mot « illicite » ne se limite pas à ce qui est illégal. Le *Petit Robert* définit le mot « illicite » comme « ce qui est défendu par la morale ou par la loi », en d'autres termes ce qui est non autorisé, impropre, irrégulier, contraire à la loi, la règle ou la coutume, illégal, interdit, de sorte que le sens du mot « illicite » est beaucoup plus large que le simple mot « illégal ». Dans cette façon de voir les choses, des pratiques excessives d'évasion fiscale doivent être considérées comme inappropriées ou non autorisées par la coutume, en particulier étant donné la vive opposition qu'a suscitée une telle pratique, comme le montre le tollé qu'ont engendré des activités commerciales illégitimes mais légales au lendemain de la crise financière mondiale de 2008-2009, quand des ONG ont dénoncé les sociétés qui ne payaient pas d'impôt ou un impôt très faible dans les pays de leurs activités (Christian Aid, 2008). Cela a suscité des enquêtes par les autorités britanniques sur des sociétés telles que Google, Amazon, Starbucks, Thames Water, Vodafone et Cadbury (avant sa reprise par Kraft), qui ont montré comment ces sociétés pratiquaient une évasion fiscale agressive pour transférer les bénéfices vers des pays à fiscalité légère (Chambre des Lords, 2013). Cela rend, dans un pays donné, le paiement de l'impôt sur les sociétés essentiellement

volontaire pour les entreprises multinationales, comme le montre l'exemple de Starbucks qui a volontairement payé un supplément d'impôt au Royaume-Uni après une mauvaise publicité. Les pratiques d'évasion fiscale agressive par les entreprises multinationales sont considérées comme illégitimes car elles ne sont pas à la hauteur de l'attente des normes sociétales, conformément à la définition donnée plus haut du terme « illicite », et ces pratiques relèvent donc de l'interprétation au sens large des flux financiers illicites (Payne et al., 2014).

Si la définition large des flux financiers illicites semble être plus proche du sens du mot « illicite », un argument plus puissant pour inclure l'évasion fiscale agressive dans les flux financiers illicites est que cette pratique doit être considérée comme préjudiciable et donc illicite en raison de l'impact négatif qu'elle a sur le développement (UA et CEA, 2015). Ce phénomène doit donc être mesuré, suivi et contrecarré. En pratique, comme l'évasion fiscale et la fraude fiscale résultent toutes deux de la fragilité de la législation fiscale qui est difficile à interpréter et à appliquer dans le cas de la fraude fiscale, il est important de mesurer l'évasion fiscale pour apprécier pleinement les pertes que subit un pays du fait de la fragilité de sa fiscalité. En outre, il est généralement impossible, pour le chercheur, de dire si tel flux financier particulier relève de la fraude ou de l'évasion fiscale, ce qui est un autre argument pour les mesurer ensemble.

Dans le rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, c'est une définition large de cette notion qui est appliquée, et qui inclut des exemples de « fixation abusive des prix de transfert » avec la fraude fiscale, la falsification des factures et diverses activités criminelles telles que le commerce de drogue, la traite des personnes, le commerce illégal d'armes, la contrebande et la corruption active ou passive par le fait de fonctionnaires corrompus (UA et CEA, 2015). La Banque mondiale (2017) distingue, parmi les sources de flux financiers illicites, les gains légaux des gains illégaux. La Banque mondiale considère le transfert de bénéfices effectué

³ Voir 51 TIR 467.

par des entreprises multinationales comme une composante des flux financiers illicites, même si les sommes en question ont été acquises légalement (Janský, 2013). Elle note que chaque type de flux financier illicite implique un réseau différent et complexe d'acteurs, y compris des institutions publiques intérieures et étrangères, des fonctionnaires nationaux ou étrangers et des institutions financières étrangères, qui tous sont poussés par divers facteurs à transférer à l'étranger par diverses filières des sommes importantes, par exemple par la contrebande massive d'espèces, la création de sociétés écrans, des systèmes informels de transfert de valeurs et le blanchiment d'argent par des moyens commerciaux (Banque mondiale, 2017, p. 280).

2.2 Évasion fiscale agressive, érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices

Les entreprises multinationales mettent en œuvre des moyens agressifs d'évasion fiscale qui devraient être considérés comme l'une des causes du problème plus général des flux financiers illicites, car ces moyens sont très proches de ceux utilisés par les auteurs d'activités criminelles, en particulier quand ceux-ci acheminent des fonds par des sociétés écrans, sises dans des juridictions qui sont des paradis fiscaux discrets (Froberg et Waris 2010, p. 17). Ce qui empêche de telles activités d'être dénoncées comme fraude fiscale, c'est que les entreprises multinationales peuvent justifier leurs activités en s'appuyant sur l'opinion de conseillers fiscaux qui font qu'il est difficile de prouver une intention constitutive de caractère pénal (Hodgson, 2006 ; Schlessler, 2011). Comme l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont souvent des phénomènes très complexes, impliquant un contournement de dispositions fiscales complexes dans diverses juridictions opaques (UA et CEA, 2015), les autorités fiscales ont souvent beaucoup de mal à contester la légalité de ces opérations en justice.

L'OCDE note dans son rapport sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS) que si certaines entreprises multinationales se livrent bien à de telles activités, en général ces activités sont conformes

à la législation des pays concernés, même s'il y a des abus illégaux, dont elle prétend qu'ils sont l'exception plutôt que la règle (OCDE, 2013a). Ces exceptions, en général, couvrent les cas où les contribuables occultent leurs investissements à l'étranger aux yeux des autorités fiscales nationales en investissant dans des paradis fiscaux secrets où la propriété des avoirs et des revenus et les transactions commerciales sont dissimulées aux autorités fiscales. Les paradis fiscaux sont des juridictions qui se sont souvent dotées de lois sur le secret bancaire utilisées pour l'évasion fiscale (Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, 1984). L'OCDE a introduit des normes communes de publicité des informations financières par l'échange automatique de données fiscales, qui devrait garantir que les paradis fiscaux échangent bien des informations sur les investissements réalisés par des résidents d'autres pays (OCDE, 2017e); mais l'ampleur de ces investissements toujours présents dans les juridictions qui sont des paradis fiscaux a été révélée par le Consortium international des journalistes d'investigation en avril 2016, quand celui-ci a révélé les « Panama papers », qui sont un ensemble de 12 millions de documents donnant des informations financières détaillées sur des sociétés écrans et des paradis fiscaux qui étaient en possession d'un unique cabinet d'avocats au Panama. Ce que ces documents révèlent n'est que le sommet de l'iceberg de l'évasion fiscale, la fraude fiscale et/ou l'accumulation d'avoirs illicites par des dirigeants ou d'anciens dirigeants corrompus qui dissimulent leur grande fortune, en particulier des dirigeants africains qui ont pillé leur pays. Ces documents démontrent que la fraude fiscale et même l'évasion fiscale continuent impunément sous couverture juridique. On fait donc valoir dans le présent rapport que la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices devrait être considérée comme faisant partie de l'action menée contre les flux financiers illicites en général. Quand des contribuables utilisent des moyens dissimulés pour se livrer à une évasion fiscale agressive en prétendant respecter la loi à la lettre mais en fait n'en suivent pas l'intention, de telles activités sont en fait des « crimes en col blanc » qui doivent être poursuivis en justice, comme ce serait le cas de la fraude fiscale. Si les pratiques

d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices par les entreprises multinationales étaient éliminées, ces entreprises auraient la possibilité de contribuer à la mobilisation des ressources intérieures en versant le montant très élevé des impôts qu'elles ont à payer. L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices se traduisent par une déperdition de recettes publiques et entraînent un grave sous-financement de l'investissement public et de l'équipement d'un pays qui, s'ils étaient réalisés, stimuleraient la croissance économique. Alors que certaines entreprises paient un impôt très faible ou même ne paient rien, elles font reposer le fardeau fiscal sur le contribuable ordinaire et sur les petites entreprises locales (qui, typiquement dans les pays africains, assurent l'essentiel de l'emploi). Cela dissuade le contribuable de s'acquitter de son dû en le persuadant que le système fiscal est injuste. Cela, à son tour, incite tous les contribuables à ne pas payer leurs impôts volontairement (Oguttu, 2016a).

Conclusion

Le présent chapitre montre l'impact des flux financiers illicites et leur origine dans l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, qui compromettent la mobilisation des ressources intérieures en Afrique. Le chapitre souligne

la nécessité d'adopter une définition large de la notion de flux financiers illicites, qui doit inclure l'évasion fiscale agressive. Alors que les entreprises multinationales peuvent prétendre que l'évasion fiscale et le phénomène résultant de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices sont parfaitement légaux, leurs pratiques agressives d'évasion fiscale ont le même impact sur le développement que les flux financiers illicites. Les auteurs du présent rapport sont d'avis qu'au lieu de se borner à souligner la légalité de l'évasion fiscale, il serait plus indiqué d'en montrer la non-légitimité et le fort impact sur le développement. Mettre en avant la légalité de ces opérations implique que les pratiques agressives d'évasion fiscale sont protégées par la loi tant qu'elles ne sont pas interdites par elle. Cette démarche ne mène à rien étant donné que, dans les pays africains, il n'existe bien souvent pas de loi permettant d'éviter que les entreprises multinationales se livrent à des activités complexes d'évasion fiscale. Comme cette évasion fiscale agressive et l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices qui en résultent relèvent de la notion de flux financiers illicites, il faut, pour les combattre, mettre en œuvre diverses méthodes : non pas seulement le plan d'action proposé par l'OCDE, mais d'autres solutions proposées au chapitre 5.

Chapitre 3 : Le traitement de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices par l'Organisation de coopération et de développement économiques

En 2013, l'OCDE a publié son plan de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS), faisant observer qu'ils posaient des risques graves pour les recettes publiques, la souveraineté fiscale et l'équité fiscale dans les pays membres comme dans les pays non membres, ainsi que pour le système d'imposition des entreprises internationales (OCDE, 2013b). En 2015, l'OCDE a publié un ensemble de 15 actions de lutte contre l'évasion fiscale, afin de mieux faire correspondre le pays source des bénéfices imposables et le lieu des activités économiques et de la création de valeur, et d'améliorer l'information disponible pour permettre aux autorités fiscales d'appliquer au mieux leur législation fiscale. Ces mesures sont conçues pour être d'application intérieure et, par les dispositions des conventions d'élimination de la double imposition, de façon coordonnée, à l'aide d'un effort ciblé de suivi et de transparence (OCDE, 2015b).

3.1 Les pays africains doivent-ils envisager d'appliquer les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices ?

Le projet BEPS de l'OCDE a été élaboré par cette organisation et par les pays du Groupe des Vingt. Le travail est le résultat du consensus dégagé parmi ces pays sur les moyens qui permettraient d'éliminer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le seul pays africain qui soit membre du Groupe des Vingt et qui ait travaillé avec les pays de l'OCDE sur ce phénomène sur un pied d'égalité, est l'Afrique du Sud. D'autres pays en développement, notamment en Afrique, ont bien été invités à des

délibérations successives sur ce phénomène. L'OCDE a indiqué qu'elle tiendrait compte des perspectives des pays en développement, mais leurs intérêts (à l'exception des quelques rares pays en développement déjà engagés dans le processus) n'ont jamais été pris en compte quand le plan d'action a été élaboré (Oguttu, 2015d). Le plan d'action a donc fait l'objet de critiques, pour son cadrage un peu flou et une mauvaise connaissance des besoins particuliers des pays en développement. Pourtant, certains pays africains (réunis, par exemple, dans l'ATAF) se sont exprimés lors des consultations dans la mesure où ils étaient également concernés. Pendant des dizaines d'années, les pays africains ont subi l'érosion de leur base d'imposition et des effets du transfert de bénéfices non seulement par le fait des entreprises multinationales qui ont investi dans le continent africain, mais aussi par celui de résidents africains qui ont transféré des capitaux vers des pays développés ou vers des paradis fiscaux (OCDE, 1987).

Même si les pays africains ne sont pas tenus de suivre les recommandations de l'OCDE, tous les pays, y compris donc les pays africains, ont ensemble un intérêt dans le renforcement de l'intégrité du système d'imposition des sociétés internationales (Groupe des Vingt, Groupe de travail sur la mobilisation des ressources intérieures, 2014). Les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices augmenteraient les impôts payés par les entreprises multinationales qui tirent parti de ce double phénomène et permettraient à ces pays de financer des dépenses publiques ; en outre, d'autres entreprises et les ménages verraient leur imposition baisser, de façon indirecte, en raison d'une meilleure équité (action 11). Les pays africains devraient profiter de la volonté

politique internationale actuelle de résoudre le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices pour renforcer la collaboration avec les organisations régionales telles que l'ATAF de façon qu'une position unifiée puisse être adoptée sur leurs préoccupations à ce sujet (Groupe des Vingt, Groupe de travail sur la mobilisation des ressources intérieures, 2014).

3.2 Problèmes à examiner avant d'appliquer les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Les pays africains qui envisagent d'appliquer les actions proposées dans le projet BEPS de l'OCDE doivent d'abord se demander si ces 15 actions répondent bien aux pratiques des entreprises multinationales en matière de planification fiscale. Elles risquent en effet d'affecter les pays africains de plusieurs façons différentes, selon qu'ils sont avant tout des pays importateurs de capitaux (qui attirent les IED) ou surtout des pays exportateurs de capitaux (qui investissent dans d'autres pays). Pour les premiers (la plupart des pays africains), les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices doivent en priorité protéger leur droit d'imposer les revenus produits dans leur territoire, car la plupart d'entre eux n'ont pas les moyens administratifs de taxer les revenus à l'échelle mondiale (Nations Unies, Assemblée générale, 2015c, par. 6). Généralement, les conventions fiscales limitent le droit des pays d'accueil d'imposer à la source le revenu des entreprises, de sorte que les pays en développement importateurs de capitaux sont systématiquement désavantagés dans les conventions fiscales (Picciotto, 2016). Les actions à entreprendre en priorité, pour ces pays, sont donc les suivantes : action 1 (relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique); 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 abusif des avantages des conventions fiscales); action 7 (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable); actions 8 à 10 (aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur);

et action 13 (réexaminer la documentation des prix de transfert).

Pour les exportateurs de capitaux (surtout les pays développés et certains pays africains à économie relativement avancée, qui sont des États qui ont créé leurs propres entreprises multinationales qui investissent à l'étranger), les actions du projet BEPS sont celles qui encourageraient une plus grande compétitivité des entreprises du pays à l'étranger et en même temps protégeraient leur base d'imposition contre les possibilités de transfert de bénéfices qui ne manqueront pas d'apparaître à la faveur de ces investissements à l'étranger. En dehors des mesures qui viennent d'être exposées, qui sont d'intérêt pour les pays importateurs de capitaux soucieux de protéger leur base d'imposition, les actions suivantes devraient aussi être envisagées en priorité : action 2 (neutraliser les effets des dispositifs hybrides); action 3 (concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées); action 5 (lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance); actions 8 à 10 (aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur); et action 13 (réexaminer la documentation des prix de transfert).

En dehors de ce qui précède, d'autres actions pourraient être envisagées en priorité par un pays en fonction de sa capacité administrative et selon que, dans les circonstances qui lui sont propres, le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices risque d'avoir des conséquences graves (Nations Unies, Assemblée générale, 2015c, par. 6). Ce sont : action 11 (mesurer et suivre les données relatives à l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices) ; action 12 (améliorer le flux de renseignements sur les risques fiscaux par des règles de communication obligatoire d'informations); action 14 (accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends); et action 15 (élaborer un instrument multilatéral).

Les pays africains importateurs de capitaux peuvent être amenés à envisager comme prioritaires certaines de ces actions, mais ces actions ne seront pas toujours la priorité absolue pour chaque pays africain. Ce qui pour un

pays donné doit être prioritaire dépend de sa situation socioéconomique et géopolitique. Les pays africains doivent donc ne pas se borner à copier tout simplement ce que font d'autres pays. Certains choisiront peut-être de ne pas appliquer certaines mesures faute de ressources ou de capacité de les appliquer intégralement ou de pouvoir mettre en vigueur la réglementation, ou encore pour d'autres raisons liées à la compétitivité fiscale (action 11). Par exemple, certains pays africains, en raison de décisions déjà prises, ont signé très peu de conventions de lutte contre la double imposition. Pour eux, certaines des actions envisagées relatives aux conventions fiscales, telles que les actions 14 et 15, ne seront peut-être pas prioritaires. D'autres pays africains, faute de capacité administrative ou en raison d'un faible niveau de développement économique, n'ont pas établi de règles en matière de prix de transfert. Pour ces pays, les actions portant sur les prix de transfert ne seront peut-être pas absolument prioritaires. Ils peuvent pourtant envisager d'introduire rapidement une législation à ce sujet à mesure de l'amélioration de leur situation économique et administrative. Cela est le cas en particulier des pays riches en ressources naturelles (UA et CEA, 2015).

Avant d'adopter les mesures du projet BEPS, les pays doivent examiner la contribution au développement économique de leur politique économique et fiscale. Néanmoins, la méthode de développement économique doit être équilibrée, afin que les effets négatifs de la politique fiscale du pays n'aient pas de retombées sur la base d'imposition des autres pays, et ne comportent pas non plus le risque de double imposition ou de double non-imposition, qui peuvent dissuader les investisseurs internationaux d'investir dans la région ou le continent africain. Les pays africains devraient aussi examiner la démarche suivie en matière d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices par leurs partenaires commerciaux, en Afrique et dans d'autres continents.

Avant d'appliquer les mesures proposées, les pays africains devraient d'abord faire le bilan de l'efficacité de leur législation présente, ou les effets de l'absence d'une telle législation, pour

déterminer s'ils doivent introduire ou renforcer les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. En fin de compte, ces pays devront, pour procéder à cette évaluation, créer un comité ou un forum fiscal qui procédera à cet examen en fonction des caractéristiques du pays. Le pays concerné déterminera alors l'aide qu'il devra demander pour résoudre les problèmes constatés. Cette aide peut, par exemple, être demandée aux « Inspecteurs des impôts sans frontières » de l'OCDE ou encore au PNUD (OCDE, 2015d), qui peuvent aider à financer le renforcement des capacités des administrations fiscales des pays en développement. Des mesures seront peut-être spécialement nécessaires pour les pays difficiles à atteindre en raison de leur géographie, leurs capacités, leur taille ou pour toute autre raison qui pourrait compromettre leur capacité d'appliquer les mesures du projet BEPS (Groupe des Vingt, Groupe de travail sur la mobilisation des ressources intérieures, 2014). Ces pays pourraient aussi demander qu'on les aide à définir une démarche bien adaptée à leur situation.

3.3 Bien comprendre les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Pour qu'un pays africain commence à se demander comment appliquer les mesures proposées, il devra bien comprendre leur objet, c'est-à-dire les pratiques dommageables que ces mesures sont destinées à éliminer, et les recommandations offertes par l'OCDE. Cette partie de l'étude donne un résumé des principales caractéristiques et leur importance dans une perspective africaine. L'analyse ne suit pas un ordre chronologique pour chacune des actions proposées ; au contraire, on retient les quatre grandes catégories recommandées par l'OCDE : standards minimums, pratiques courantes et optimales pour la législation nationale, normes internationales et rapports analytiques (notions expliquées plus bas). Pour chaque action, dans chaque catégorie, la présente étude apporte des aperçus sur ce que devrait être la réponse des pays africains, et on donne des exemples des mesures prises par certains d'entre eux pour analyser

et appliquer certaines des recommandations. Il est bien entendu que d'autres pays africains ont choisi de ne pas s'engager dans la voie de ces réformes ; ils choisissent une attitude attentiste, ou s'emploient à définir leurs propres réformes pour mieux contrecarrer les activités dommageables des entreprises multinationales en matière d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.

3.1.1 Standards minimums

L'OCDE et le Groupe des Vingt se sont mis d'accord sur des standards minimums pour régler les questions soulevées en cas d'absence de mesures prises par certains pays qui créeraient des retombées négatives sur d'autres pays. Alors que l'OCDE recommande que les pays non membres tels que les pays africains s'associent à l'application des standards minimums, ceux-ci ne sont en aucun cas des règlements contraignants, et le fait est que leur application revêt une plus grande importance pour les États membres de l'OCDE et du Groupe des Vingt que pour les États africains. On trouvera ici une brève explication des standards minimums retenus dans 4 des 15 actions envisagées et des perspectives que les pays africains pourraient adopter dans leur choix éventuel relatif à l'application de ces standards minimums.

Standards minimums concernant l'action 5 : lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance

L'origine de l'action 5 du projet BEPS est à rechercher dans le rapport de 1998 de l'OCDE sur la compétition fiscale dommageable (OCDE, 1998, par. 75), dans lequel il était fait référence à des paradis fiscaux (OCDE, 1987) et à des régimes fiscaux préférentiels (OCDE, 1998, par. 79) qui constituent des pratiques fiscales dommageables faussant les flux financiers et les investissements entre pays. Mais au fil des ans l'OCDE n'a pas réglé la question des pratiques fiscales dommageables résultant des régimes fiscaux préférentiels (Herzfeld, 2014). Elle s'est bornée à traiter la question de la transparence et de l'échange de renseignements par les paradis fiscaux dans le cadre de son forum mondial (OCDE, 2007). Dans le projet

BEPS, l'OCDE réaffirme les préoccupations exprimées dans le rapport de 1998 s'agissant du « nivellement par le bas » suscité par les régimes fiscaux préférentiels qui aboutissent en fin de compte à réduire à zéro pour tous les pays les taux d'imposition applicables à des sources mobiles spécifiques de revenu, que cela corresponde ou non à la politique fiscale qu'un pays souhaite suivre. Le standard minimum, pour l'action 5, prescrit que les pays qui ont un régime préférentiel s'assurent qu'une partie importante de l'activité est bien menée dans leurs frontières (en d'autres termes que leurs contribuables soient ceux qui entreprennent l'essentiel des activités génératrices de revenus). En outre, les pays qui se sont dotés de régimes préférentiels prévoyant des décisions administratives fiscales spécifiques (c'est-à-dire où un contribuable spécifique seulement est concerné) devraient assurer la transparence, notamment par l'échange spontané obligatoire d'informations au sujet de ces décisions de l'administration fiscale. On a mis spécialement l'accent sur des régimes de propriété intellectuelle, ainsi que sur d'autres régimes sans rapport avec la propriété intellectuelle tels que les régimes préférentiels de siège social, les régimes s'appliquant aux centres de distribution et de services, au financement et au leasing, à la gestion des portefeuilles, aux banques et aux assurances, aux compagnies maritimes, et les régimes s'appliquant aux sociétés de portefeuille. Depuis 2010, l'OCDE a dû examiner 43 régimes préférentiels. Mais certains de ces régimes seront réexaminés à la lumière de l'exigence d'activités substantielles prévues par l'action 5. Les pays tels que l'Afrique du Sud et Maurice, qui se sont dotés d'un régime de siège social (Oguttu, 2011), devront s'assurer qu'ils respectent bien cette exigence de substance tout en assurant l'échange de renseignements avec d'autres autorités fiscales, à la demande de celles-ci, sur toute décision spécifique de l'administration fiscale accordée à certains contribuables. Les pays africains tels que Maurice devront trouver un bon équilibre entre ces obligations internationales et la nécessité de préserver la compétitivité de leur économie, mais il est certainement important pour ces pays d'éviter une compétition fiscale dommageable en attirant le siège social de sociétés, moyen utilisé pour le transfert de bénéfices à partir

d'autres pays africains (ibid.). Il faut cependant faire observer que, dans une perspective africaine, la pratique fiscale dommageable la plus préoccupante dans ce « nivellement par le bas » est l'octroi d'incitations fiscales non stratégiques. Or cette question n'a pas été traitée par le projet BEPS de l'OCDE. On y reviendra dans le chapitre 5.

Standard minimum concernant l'action 6 : empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales – une priorité en Afrique

L'utilisation abusive des conventions fiscales implique le recours au chalandage fiscal pour éviter de payer l'impôt ; le résident d'un pays qui n'est pas signataire de la convention fiscale obtient les avantages prévus par celle-ci alors qu'il n'y a pas droit (Van Weeghel, 1998). Parmi ces avantages peuvent figurer les réductions des taux d'imposition à la source sur les dividendes, intérêts ou redevances, qui sont normalement plus élevés que les taux de retenue à la source nationale. Le chalandage fiscal s'effectue surtout par l'interposition d'une « société écran » dans l'un des États contractants afin de sortir les bénéfices réalisés dans cet État (Oguttu, 2007 ; OCDE, 1987). Le résultat de l'utilisation de pareilles techniques est que le pays qui paie les dividendes, intérêts ou redevances subit une perte sur les impôts retenus à la source qu'il devrait normalement pouvoir collecter. Les utilisations abusives des conventions fiscales préoccupent beaucoup de pays africains qui ont signé des conventions avec des juridictions à fiscalité légère ou qui sont des paradis fiscaux. Les sociétés multinationales tirent parti de la faiblesse ou de la nullité des taux de prélèvement à la source dans beaucoup de conventions fiscales signées avec des pays africains (ces pays ayant une faible capacité de négociation des conventions fiscales) pour faire sortir les bénéfices réalisés de ces pays. Bien souvent, ce chalandage fiscal, en Afrique, implique des sociétés écrans enregistrées à Maurice dans le cadre de licences d'activités mondiales (Rohatgi, 2002, 284), alors que l'activité effectivement réalisée à Maurice est minime ou nulle. Le réseau étendu de conventions fiscales signées par ce pays avec beaucoup d'autres pays africains offre aux entreprises multinationales ayant des

filiales en Afrique la possibilité de donner à leur investissement un caractère extraterritorial (Schulze, 1997). Les « standards minimums » discutés ici sont recommandés à propos de l'action 6, éviter le chalandage fiscal, qui impliquerait de modifier le Modèle de convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune.

Là où une personne contourne la législation fiscale intérieure pour obtenir abusivement des avantages de la convention fiscale, il est recommandé dans l'action 6 de traiter ces utilisations abusives par des règles intérieures. On peut citer en exemple la section 88 (5) de la loi ougandaise sur l'imposition du revenu (cap. 340, modifié en 2016), qui dispose qu'à l'exception des sociétés cotées en bourse, l'avantage d'une exonération ou d'une réduction de l'impôt ougandais dans le cadre d'une convention de double imposition entre l'Ouganda et un autre pays ne sera accordé à une personne non résidente que si elle est le propriétaire principal du revenu, a toute capacité de jouir de ce revenu et de déterminer son utilisation future, et présente une activité économique de substance dans le pays signataire de la convention. Mais il est à craindre que si le droit interne l'emporte sur une disposition d'une convention, cette disposition ne soit pas applicable dans le contexte d'une convention fiscale s'il n'y a pas dans la convention elle-même une telle disposition. Le FMI recommande aux pays de s'assurer que les conventions fiscales qu'ils signent comprennent bien une disposition similaire (FMI, 2014).

Si un contribuable contourne les limitations consignées dans la convention fiscale elle-même, il est recommandé, à propos de l'action 6, que les conventions fiscales contiennent des règles d'élimination des utilisations abusives selon trois démarches possibles : le titre et le préambule des conventions doivent bien préciser que leur objet n'est pas de créer des possibilités de non-imposition ou de réduction de l'imposition par le chalandage fiscal; les conventions doivent comporter une disposition limitant les avantages accordés, et/ou une règle plus générale d'élimination des utilisations abusives reposant sur le critère des objectifs principaux. S'agissant du choix entre l'adoption d'une limite des avantages accordés et/ou du critère des objectifs

principaux, chaque décision administrative comporte des avantages et des inconvénients et n'est pas nécessairement appropriée pour tous les pays. Les règles devront peut-être être adaptées aux caractéristiques des pays et aux circonstances de la négociation des accords de double imposition. Certains pays peuvent avoir leur liberté de manœuvre limitée par des règles constitutionnelles ou juridiques spécifiques qui les empêchent d'adopter les dispositions recommandées. D'autres pays se sont peut-être déjà dotés de règles de prévention des utilisations abusives ou leurs tribunaux ont pu donner des outils d'interprétation qui interdisent certaines formes d'utilisation abusive des conventions fiscales. La capacité administrative de certains pays (important problème en Afrique) les empêchera peut-être d'appliquer des règles spécifiques complexes de prévention des utilisations abusives des conventions fiscales, telles qu'une limitation complexe des avantages versés (Oguttu, 2016b), qui ont souvent été signées par des pays ayant conclu avec les États-Unis des accords de double imposition. Essentiellement, la disposition limitant les avantages versés fonctionne en restreignant les avantages prévus par la convention fiscale au cas où le résident remplit une série de critères faisant de lui une « personne qualifiée ». La disposition limitant les avantages versés peut être efficace pour éviter les utilisations abusives des conventions fiscales, mais sa complexité empêchera peut-être les pays africains ayant une capacité administrative limitée de l'appliquer car le pays concerné doit avoir accès à l'information nécessaire pour vérifier le respect des conditions préalables accordant les avantages découlant des conventions fiscales (FMI, 2014, 27). Néanmoins, l'OCDE a défini une disposition simplifiée de limitation des avantages fiscaux, qui pourrait être applicable dans certains pays africains. Pour ceux dont la capacité administrative est limitée, l'adoption du critère des objectifs principaux paraît plus facilement réalisable (Oguttu, 2016b, p. 345). Le critère prescrit que les avantages découlant des conventions fiscales seront refusés si les objectifs principaux de la transaction sont d'éviter l'imposition en exploitant les avantages découlant de la convention fiscale. Par exemple,

après que le Malawi a dénoncé sa convention de 1969 avec les Pays-Bas, qui se prêtait à de nombreux abus, une nouvelle convention fiscale a été signée en 2014 (Gouvernement néerlandais, 2015) qui comprend un critère précisant que les avantages de la convention seront refusés si l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux de la personne intéressée est d'utiliser abusivement la convention fiscale. Cela est conforme à la nouvelle politique néerlandaise qui consiste à inclure une disposition contre les abus dans les conventions fiscales signées avec les pays en développement. Des dispositions similaires figurent dans les conventions en cours de renégociation avec l'Éthiopie, le Ghana, le Kenya et la Zambie (MNE Tax, 2015).

En dehors des standards minimums indiqués plus haut, l'action 6 définit aussi des dispositions contre les abus que les pays peuvent faire figurer dans les conventions fiscales afin d'éviter l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices entraînés spécifiquement par la convention fiscale. Les pays africains devraient envisager en priorité d'appliquer la recommandation tendant à inclure dans les conventions de double imposition la disposition consignée à l'article 13 (4) du Modèle de convention fiscale, qui permet à l'État contractant sur le territoire duquel se trouve un bien immobilier d'imposer les gains en capital réalisés par un résident de l'autre État sur des parts de sociétés qui tirent plus de 50 % de leur valeur de l'existence de ces biens immobiliers. Les entreprises multinationales évitent souvent de payer l'impôt sur les gains en capital dans les pays africains en créant des sociétés écrans dans des juridictions à fiscalité légère, sociétés qui sont utilisées pour céder indirectement des parts dans des actifs situés dans des pays africains de façon que le produit de ces cessions semble être dérivé d'une juridiction à fiscalité légère (Nations Unies, Assemblée générale, 2015c, par. 137 ; Oguttu, 2016b, p. 345). On peut citer en exemple l'affaire examinée par un tribunal ougandais : *Zain International BV. Commissioner General of Uganda Revenue Authority*⁴, qui portait sur la cession de parts dans une société de télécommunications sise en Ouganda à une entreprise extraterritoriale connexe. Le tribunal

4 Haute Cour de l'Ouganda, Kampala (Division civile), Miscellaneous Cause no 96, 2011.

a conclu que la transaction en question était une cession d'un intérêt dans des biens immobiliers situés dans le pays et que les gains en capital étaient imposables en Ouganda. L'adoption de la recommandation de l'OCDE aidera les pays africains à prévenir ce genre d'utilisation abusive des conventions fiscales.

Mais, de façon générale, les pays africains n'ont signé que peu d'accords de double imposition et ils sont souvent hésitants à l'idée d'étendre leur réseau de conventions fiscales en raison des craintes d'utilisation abusive aggravée encore par la faiblesse générale de leur capacité de négociation. Le FMI recommande aux pays importateurs de capitaux de signer des conventions après un examen très attentif afin d'éviter les effets du chalandage fiscal (FMI, 2014, p. 22). Ces pays devraient aussi se demander s'ils peuvent obtenir plus d'avantages en concluant une convention ou en prévoyant certains aspects essentiels (par exemple la définition de l'établissement stable et les taux de retenue à la source) dans leur législation fiscale interne, étant donné que les avantages attendus risquent en fait d'être d'un intérêt minime. D'autres conventions fiscales telles que celles sur l'échange de renseignements en matière fiscale pourraient prévoir l'échange automatique d'informations fiscales (Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2002 ; Oguttu, 2014) ; ils pourraient aussi signer la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Les pays africains doivent également bien examiner les conséquences pour leur politique fiscale de la conclusion d'une convention fiscale. Une analyse des coûts et des avantages des conventions fiscales qui comporteraient des risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices doit être effectuée pour déterminer si de telles conventions devraient être dénoncées (Oguttu, 2016b, p. 345). Par exemple, en 2014, l'Ouganda a annoncé qu'il suspendait toutes les négociations en cours sur des conventions fiscales en attendant un examen des conditions qu'il devrait rechercher dans de telles négociations (Ladu, 2014). L'OCDE a proposé d'ajouter à l'introduction au Modèle de convention fiscale un paragraphe 15 révisé, qui exposerait les facteurs qui pourraient amener les

pays à envisager de conclure ou, au contraire, de dénoncer une convention fiscale : s'il existe des risques de double imposition justifiant la conclusion d'une convention fiscale si l'autre pays ne perçoit pas d'impôt sur le revenu ou un impôt très faible; s'il y a des éléments dans le système fiscal de l'autre État qui risquent d'accroître le risque de non-imposition; enfin, si le partenaire potentiel d'une convention fiscale est désireux et capable d'échanger des renseignements en matière fiscale et de fournir une aide pour la collecte des impôts. Les pays devraient déterminer dans quelle mesure le risque de double imposition existe réellement dans des situations transfrontières impliquant leurs résidents. Il est possible d'éliminer de nombreux cas de double imposition en fonction de la résidence ou de la source moyennant une dérogation intérieure ou l'emploi de méthodes de crédit, sans qu'il faille conclure un accord de double imposition (Nations Unies, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, 2011).

Standard minimum concernant l'action 13 : bien examiner la documentation des prix de transfert

Les entreprises multinationales sont connues pour retenir des quantités considérables d'informations pertinentes et pour ne pas les communiquer aux autorités nationales des pays où elles opèrent. Bien souvent, ces entreprises ne divulguent pas leurs opérations selon une ventilation géographique et opèrent souvent dans le plus grand secret de façon à finir par choisir des juridictions où le revenu n'est pas imposé ou l'est très faiblement. La plupart des pays en développement ont beaucoup de mal à obtenir l'information nécessaire pour pouvoir déterminer l'ampleur et l'impact de l'évasion fiscale transfrontière et pour prendre des mesures permettant d'y remédier. Contraindre les entreprises multinationales à rendre compte de leurs activités permettrait d'améliorer la collecte de l'impôt et d'atténuer l'évasion fiscale qui passe par les paradis fiscaux (Réseau mondial pour la justice fiscale, 2015). L'action 13 définit « des standards minimums » qui font obligation aux entreprises multinationales de fournir aux gouvernements les informations sur la répartition

mondiale de leur revenu, leur activité économique et les impôts versés aux différents pays selon une formule commune. La documentation fiscale doit prendre la forme d'un ensemble de trois types de document sur les prix de transfert, un dossier principal contenant une information normalisée applicable à tous les membres d'un groupe d'entreprises multinationales, un dossier local comportant des renseignements sur les transactions importantes des contribuables locaux et un rapport pays par pays comportant des informations sur la répartition mondiale des revenus d'une entreprise et des impôts payés par elle et l'emplacement de ses activités économiques. Pris ensemble, ces trois documents aideraient les administrations fiscales à déterminer si les entreprises en question se livrent à une falsification des prix de transfert et autres pratiques leur permettant de déplacer artificiellement leur revenu vers des juridictions à fiscalité légère. Les entreprises dont le chiffre d'affaires consolidé dépasse 750 millions d'euros doivent, à partir du 31 décembre 2017, soumettre des rapports pays par pays, chaque année. Ces rapports ont pour but de faire partie intégrante d'un ensemble amélioré de documentation sur la fixation des prix de transfert qui devrait aider les administrations fiscales à mieux repérer les cas où il y a un risque réel de détournement des bénéfices vers les juridictions à fiscalité légère ou nulle. Ces rapports permettront aux pays en développement d'obtenir les informations nécessaires pour évaluer les risques d'abus en matière de fixation des prix de transfert et d'y remédier au mieux. Cela devrait être précieux pour les pays africains qui n'ont pas de données de qualité sur lesquelles fonder leurs jugements sur les risques de non-respect des obligations fiscales transfrontières.

Mais les pays n'auront pas accès automatiquement à ces rapports. Selon la note directive de 2015 de l'OCDE sur l'application des rapports pays par pays, les pays doivent adopter une législation qui fasse obligation à l'entité parente en dernière analyse d'un groupe d'entreprises multinationales de soumettre le rapport pays par pays dans la juridiction de sa résidence, et les pays doivent avoir signé une convention facilitant l'établissement de rapports pays par pays. Il existe trois modèles d'accord avec les autorités compétentes qui

peuvent être utilisés pour faciliter l'échange de ce rapport : la Convention relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et son protocole de 2010, les accords sur la double imposition (art. 26 de la Convention qui traite de l'échange de renseignements) et les accords sur l'échange d'informations fiscales. Les pays africains qui se sont déjà dotés d'un réseau bien développé de conventions fiscales peuvent utiliser leurs conventions fiscales pour avoir accès à ces rapports pays par pays. Mais pour les pays qui n'ont pas constitué de tels réseaux de conventions fiscales, devenir un signataire de la Convention est probablement le moyen le plus rapide d'avoir accès sur demande aux rapports pays par pays auprès des pays où sont situés les sièges sociaux des sociétés parentes des grandes multinationales. Les statistiques données par l'OCDE sur son site Web indiquent qu'au 17 juin 2017, la Convention était entrée en vigueur dans neuf pays africains : l'Afrique du Sud, le Cameroun, le Ghana, Maurice, le Nigéria, l'Ouganda, le Sénégal, les Seychelles et la Tunisie. Quatre pays ont signé mais n'ont pas encore fait entrer en vigueur la Convention : le Burkina Faso, le Gabon, le Kenya et le Maroc. L'article 6 de la Convention fait obligation aux autorités compétentes des États parties à la Convention de se mettre d'accord sur la portée de l'échange automatique de renseignements en matière fiscale et sur la procédure à suivre. C'est pourquoi l'OCDE a élaboré un modèle d'accord multilatéral avec les autorités compétentes sur l'échange de rapports pays par pays, qui définit les procédures à suivre par les autorités compétentes pour échanger automatiquement les rapports pays par pays établis par l'entité qui fournit l'information dans un groupe d'entreprises multinationales. Ces exigences, cependant, risquent de ralentir encore l'application des rapports pays par pays dans les pays qui ne sont pas membres de l'OCDE (Ernst et Young, 2016b). Les pays africains sont également préoccupés par le fait que la signature de telles conventions risque de ne pas suffire pour garantir que les rapports en question leur seront effectivement fournis étant donné que les entreprises multinationales risquent de faire état de préoccupations quant à la capacité administrative de certains pays de pouvoir garantir le respect de la confidentialité qui, selon elles, doit s'attacher à l'information

commerciale sensible. Le seuil pour la publication des rapports, à savoir un chiffre d'affaires consolidé annuel de 750 millions d'euros pour les groupes d'entreprises multinationales, est trop élevé pour les pays africains. De nombreuses entreprises multinationales qui opèrent en Afrique risquent de se trouver en dessous de ce seuil tout en se livrant à d'importantes activités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Les procédures requises pour le dépôt des dossiers et l'obtention des rapports financiers des entreprises sont également alourdies par des règles pesantes qui risquent d'entraver le dépôt des dossiers dans les pays africains qui se heurtent déjà à des difficultés administratives. Il est donc à noter qu'une surabondance d'informations à destination des administrations fiscales ayant une capacité faible peut être décourageante et risque d'aboutir à la sous-utilisation de cette information. On craint aussi que le pouvoir des autorités fiscales des pays d'origine dans la publication des rapports pays par pays soit trop faible, étant donné que ces pays ne peuvent demander les rapports pays par pays aux entreprises multinationales opérant dans leur juridiction mais doivent au contraire demander cette information auprès des autorités fiscales du pays où se trouve le siège de l'entreprise en question, à condition que ce dernier dispose bien de l'information et qu'il ait signé une convention relative à l'échange de renseignements et se soit engagé à respecter la confidentialité (Financial Transparency Coalition, 2015). Les pays en développement craignent aussi que certains des critères suggérés pour l'établissement des rapports pays par pays dans les communications faites en 2013 sur la question soient abandonnés. Cela comprend les rapports sur les transactions liées au paiement des redevances, des intérêts et des commissions qui sont au cœur d'un certain nombre de scandales sur le transfert de bénéfices (Oxfam, 2014, 185). Dans l'action 13, les pays émergents ont néanmoins insisté pour que les rapports pays par pays comprennent bien des données additionnelles sur les transactions (au-delà de ce qui est disponible dans le dossier principal et dans les dossiers locaux) dans le cas des entités qui opèrent dans leur juridiction, s'agissant des intérêts, redevances et commissions versés. Cette information sera nécessaire pour déterminer les

risques s'il est difficile d'obtenir une information sur les opérations mondiales d'un groupe d'entreprises multinationales dont le siège serait dans un autre pays. L'OCDE examinera les moyens de répondre à ces préoccupations d'ici à 2020. Les communications faites en 2013 sur les rapports pays par pays ont également amené à penser que ces rapports devraient être rendus publics de façon que la société civile puisse suivre l'action menée par les gouvernements en réponse à l'information reçue. Cette exigence a été abandonnée dans les rapports finals. La question sera examinée à nouveau au chapitre 4.

Standard minimum concernant l'action 14, pour accroître l'efficacité du règlement des différends

Quand l'OCDE a publié son plan d'action, en 2013, sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, elle a mis l'accent sur la nécessité de résoudre au mieux les différends occasionnés par les conventions fiscales, étant donné que les initiatives prises dans le cadre du projet BEPS risquaient de conduire à l'adoption de règles contre les abus dans le droit interne ou dans les conventions fiscales qui pouvaient se prêter à des interprétations contradictoires. L'action 14, qui cherche à rendre plus efficaces les mécanismes de règlement des différends, vise à renforcer la procédure amiable définie à l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE dans le règlement des différends et à assurer ainsi le caractère certain et prévisible dont ont besoin les chefs d'entreprise (OCDE, 2013b, 23). L'alinéa 5) de l'article 25 du Modèle de convention prévoit une procédure amiable et un arbitrage comme moyens de résoudre des questions précises qui empêcheraient les autorités compétentes de régler de façon satisfaisante une affaire fiscale (Nations Unies, 2013b, 334). L'OCDE note que les entreprises et plusieurs pays considèrent l'arbitrage obligatoire et contraignant comme le meilleur moyen d'assurer le règlement des différends fiscaux par la procédure amiable. Dans l'action 14, des standards minimums sont adoptés, qui font obligation aux États de s'assurer que les obligations résultant des conventions fiscales relatives à la procédure amiable sont appliquées de bonne foi et que la procédure amiable permet

de régler les affaires fiscales sans retard. En outre, des processus administratifs doivent encourager le règlement rapide des différends, et les contribuables qui remplissent les conditions du premier alinéa de l'article 25 peuvent se prévaloir de la procédure amiable. L'adhésion à un standard minimum est complétée par l'engagement pris par plusieurs pays d'adopter l'arbitrage obligatoire et contraignant. Cependant, il n'y a pas de consensus actuellement entre les pays de l'OCDE et ceux du Groupe des Vingt sur l'adoption de l'arbitrage obligatoire et contraignant comme mécanisme de règlement rapide des affaires traitées par la procédure amiable. Les pays en développement de leur côté ne sont pas très favorables à l'arbitrage et quelques pays africains seulement ont inclus des dispositions d'arbitrage dans leurs conventions fiscales (Nations Unies, 2012b). La question de l'arbitrage à l'issue d'une procédure amiable a toujours gravement préoccupé les pays en développement, car le plus souvent ceux-ci n'ont aucune expérience effective de ce type de procédure. L'arbitrage peut être très coûteux (Nations Unies, 2013b,) et c'est une procédure entachée de secret (Nations Unies, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, 2015, par. 99). Les pays en développement qui n'ont qu'une expérience limitée de la procédure amiable craignent qu'en ajoutant à celle-ci l'arbitrage (Hearson, 2015), ils se mettraient dans une situation inéquitable quand un différend se produit avec des pays plus expérimentés. Le fait que les décisions arbitrales prévues par la procédure amiable ne peuvent faire l'objet d'un nouvel examen ou d'un appel est également une source majeure de préoccupation (Nations Unies, 2013b). En 2012, les Nations Unies ont produit un manuel de la procédure amiable à l'intention des pays en développement qui ont signé des conventions fiscales sur la base du Modèle de convention fiscale de l'OCDE afin de répondre à ces préoccupations (Nations Unies, 2012b). Les Nations Unies recommandent que les pays considèrent le recours à d'autres mécanismes de règlement des différends, tels que la médiation et la conciliation, déjà appliqués dans le règlement des différends commerciaux pour résoudre les différends dans l'interprétation des conventions fiscales (Nations Unies, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, 2015). Pour encourager

l'investissement international, les pays africains devraient s'assurer que les différends sur les dispositions conventionnelles sont bien réglés et qu'ils aident leurs contribuables à mener la procédure amiable. Tant que les préoccupations relatives à l'arbitrage ne seront pas résolues, cependant, il est recommandé aux pays africains d'être prudents avant d'adopter dans leurs conventions fiscales la notion d'arbitrage obligatoire.

Le cadre inclusif d'application des standards minimums d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices

Reconnaissant que la mondialisation exige des solutions de portée mondiale et qu'un dialogue mondial doit être amorcé sur la question de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, l'OCDE a élaboré un cadre inclusif pour le suivi de l'application des standards minimums, avec le concours de tous les pays intéressés sur un pied d'égalité. Au 21 juin 2017, 16 pays africains participaient à ce cadre inclusif. Ce sont l'Afrique du Sud, l'Angola, le Botswana, le Burkina Faso, le Cameroun, Djibouti, l'Égypte, le Gabon, le Kenya, le Libéria, Maurice, le Nigéria, la République démocratique du Congo, la République du Congo, le Sénégal et la Sierra Leone (OCDE, 2016a). Mais les pays africains devront être circonspects car la participation aux travaux du cadre inclusif n'implique pas toujours qu'ils pourront effectivement exercer une influence sur les grandes décisions, à l'OCDE, sur les questions de fiscalité internationale qui risqueraient d'affecter leurs recettes publiques au détriment des intérêts des pays de l'OCDE. Historiquement, toute modification apportée à la fiscalité internationale, en particulier aux règles des conventions fiscales dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, doit être décidée par consensus des membres de l'OCDE. Certains changements ont ainsi rencontré une opposition, quelques pays n'étant pas prêts à des changements qui se traduiraient par une incapacité d'attirer des capitaux alors même que les changements en question entraîneraient une réduction de l'évasion fiscale dans d'autres pays (McIntyre, 2005, à 6). Les pays africains devraient faire connaître leur désaccord si la promesse de « participer sur un pied d'égalité » se borne à un

exercice rhétorique et ne se reflète pas dans les politiques et décisions de l'OCDE. Cela dit, il se peut de toute façon que l'application des standards minimums relatifs au projet BEPS soit dans l'intérêt propre des pays africains, si ces standards minimums peuvent effectivement réduire l'évasion fiscale sur leur propre territoire.

3.3.2 Approches communes et pratiques optimales en droit interne

Dans le projet BEPS, il est recommandé, dans quatre actions, un certain nombre de pratiques optimales et d'approches communes pour régler dans le droit interne les questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Il ne s'agit pas de standards minimums qui devraient être appliqués par tous les pays. L'OCDE espère que la convergence des pratiques optimales permettra d'examiner si ces pratiques doivent devenir des standards minimums. Certains pays africains ont déjà des dispositions à ce sujet dans leur législation. Il est important que son efficacité soit mesurée au regard des pratiques optimales. Les pays qui ne se sont pas dotés de cette législation devraient s'assurer qu'ils adoptent bien des lois conformes à leurs pratiques optimales étant donné que, ce faisant, ils empêcheraient des réponses non coordonnées au problème de l'évasion fiscale internationale, réponses qui pourraient se traduire par une double imposition ou une double non-imposition, et risqueraient d'affecter l'IED. On trouvera plus bas un examen des pratiques optimales et des approches communes. On retient spécialement celles qui pourraient être imitées par les pays africains essentiellement importateurs de capitaux.

Une démarche commune pour neutraliser les effets des dispositifs hybrides : action 2

Les pays doivent neutraliser les effets des arrangements hybrides qui exploitent abusivement des différences dans le traitement fiscal d'une entité ou d'un instrument financier dans les législations de deux juridictions fiscales ou plus, pour produire des non-concordances aboutissant à un allègement de la charge fiscale totale pour les parties concernées. Le rapport du projet BEPS traite de trois types de dispositifs hybrides : les instruments hybrides, les entités hybrides et les transferts hybrides. La démarche

commune recommandée dans l'action 2, qui implique des « règles d'association », qui alignent le traitement fiscal des instruments hybrides avec celui qui leur est réservé dans une autre juridiction fiscale sans perturber les résultats commerciaux tout en réduisant au minimum les coûts de conformité et coûts administratifs pour les contribuables et les administrations fiscales. Comme bien souvent les pays africains n'ont pas une économie et un système bancaire suffisamment complexes, l'utilisation des dispositifs hybrides n'est pas pour eux un risque prioritaire. Les pays qui ont une économie relativement développée, comme l'Afrique du Sud, et qui considèrent ce phénomène comme un risque devraient adopter la recommandation de l'OCDE. L'action 2 traite aussi des dispositifs hybrides qui résultent du fait que les entités à double résidence sont utilisées pour éviter l'imposition. La norme internationale dans l'action 6 (discutée plus bas), qui amènera à réviser le troisième alinéa de l'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, évitera ces abus.

Pratiques optimales pour renforcer les règles appliquées aux sociétés étrangères contrôlées : action 3

L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices peuvent se produire quand des entreprises multinationales créent des filiales dans d'autres juridictions, par le canal desquelles elles font passer leurs revenus (OCDE, 2013a). Comme une filiale est une entité juridiquement distincte, le pays où est sise l'entreprise multinationale ne peut imposer son revenu avant que celui-ci soit distribué aux actionnaires résidents sous forme de dividendes. Cela encourage souvent les entreprises à retarder l'imposition interne de leur revenu procuré à l'étranger en créant des filiales dans les juridictions à faible fiscalité, qui reçoivent alors le revenu au lieu de le remettre au pays du siège social (OCDE, 2000, p. 10). Avec l'usage de plus en plus répandu de sociétés à base internationale, plusieurs pays ont légiféré pour contrôler les entreprises étrangères afin de réduire le risque d'un retard de l'imposition intérieure des investissements internationaux (Oguttu, 2015a, p. 134). Cette législation permet de s'assurer que le revenu non distribué de

sociétés étrangères contrôlées n'est pas différé, mais est imposé aux actionnaires domestiques dans l'année courante (Arnold, 1986, p. 131). On peut faire observer que dans le rapport de l'OCDE sur le projet BEPS, alors que de nombreux pays ont adopté des dispositions législatives sur les sociétés étrangères contrôlées et d'autres règles interdisant de différer le paiement de l'impôt, la plupart des pays, dans leurs règles fiscales, ne luttent pas de façon systématique contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Dans l'action 3, l'OCDE recommande des « pratiques optimales » pour renforcer les règles s'appliquant aux sociétés étrangères contrôlées, considérées comme des éléments constitutifs, pour élaborer des règles efficaces. Certains pays n'ont pas introduit une telle législation pour deux raisons, principalement, relevant de la politique fiscale. D'abord, ces pays n'ont pas adhéré au principe de la « neutralité à l'égard des exportations de capital », qui fait obligation aux contribuables résidents de payer le même impôt sur le revenu provenant d'un investissement intérieur et d'un investissement étranger. Deuxièmement, et c'est le cas pour la plupart des pays africains, le montant réel de l'évasion fiscale intérieure résultant de l'utilisation d'entités non résidentes ne justifie pas à lui seul les coûts administratifs supplémentaires et la complexité associée à une telle législation (Sandler, 1998, p. 14). C'est pourquoi, sur le plan international, la législation des sociétés étrangères contrôlées a été introduite par des pays dont le système fiscal est déjà complexe (Oguttu, 2015a, p. 154). Ces pays, souvent, sont à l'origine d'un grand nombre d'entreprises multinationales ayant des filiales à l'étranger, de sorte qu'ils appliquent le principe de résidence à l'imposition de leurs résidents, étant donné qu'ils ont déjà la capacité administrative de ratisser large. Les pays africains qui appliquent le principe de la source au calcul de l'impôt le font principalement parce qu'ils n'ont pas la capacité administrative nécessaire pour imposer le revenu réalisé à l'échelle mondiale par leurs résidents. L'action 3 n'est donc pas une préoccupation prioritaire pour beaucoup de pays africains. À l'heure actuelle, seule l'Afrique du Sud, en Afrique, applique une législation des sociétés financières contrôlées de façon exhaustive (Olivier et Honiball, 2011, p. 560). Pour les pays

africains qui se sont dotés d'une législation des sociétés étrangères contrôlées, la principale préoccupation est d'équilibrer la protection de leur base d'imposition sans compromettre indûment la compétitivité de leurs entreprises multinationales qui investissent à l'étranger.

Pratiques optimales pour limiter les déductions d'intérêts excessives (action 4) : un risque d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices prioritaire en Afrique

L'utilisation du versement d'intérêts entre parties liées est l'une des techniques de transfert de bénéfices les plus courantes et les plus simples utilisées dans la planification fiscale internationale. Les entreprises multinationales préfèrent souvent financer leurs filiales par la dette, au taux d'intérêt du commerce, car cet intérêt est une dépense déductible qui peut avoir pour effet de réduire notablement l'impôt payé dans le pays source, plutôt que de recourir au financement par des fonds propres, qui impliquerait au contraire la distribution de dividendes sur des actions, dividendes qui ne seraient alors pas déductibles (Arnold et McIntyre, 2002, p. 72). Les entreprises multinationales appliquent donc souvent des dispositifs de « sous-capitalisation », par lesquels une filiale est financée par l'endettement plutôt que par des fonds propres, par rapport à ce qui serait le cas entre entreprises indépendantes qui auraient contracté un emprunt sur leurs propres ressources, car l'emprunt entre parties liées s'effectue avec l'appui d'entités faisant partie du même groupe multinational (Oguttu, 2016b, p. 347). Ainsi, des paiements excessifs d'intérêts à travers les frontières et des flux financiers semblables allant vers des juridictions à faible fiscalité ou des paradis fiscaux sont une longue tradition en Afrique et constituent bien un risque d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (Oguttu, 2012, p. 348). En effet, il suffit d'imposer plus lourdement la dette qui serait contractée entre entreprises indépendantes dans les pays à fiscalité lourde, d'utiliser des prêts internes au groupe pour engendrer des déductions d'intérêts dépassant ceux qui seraient payés entre entreprises indépendantes et d'utiliser aux conditions de pleine concurrence le financement interne pour financer des revenus exemptés d'imposition.

Certaines des mesures qu'appliquent les pays africains pour empêcher l'érosion de leur base d'imposition sont indiquées ici :

- a) L'utilisation du principe de pleine concurrence pour déterminer si le montant du prêt et le taux d'intérêt ont été calculés sur la base de ce qui serait une transaction entre entreprises indépendantes (art. 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, à savoir que si le prêt dépasse ce qui aurait été prêté entre entreprises indépendantes, alors le prêteur est censé avoir un intérêt dans la rentabilité de l'entreprise) ;
- b) L'utilisation de ratios fixes endettement/fonds propres comme « sphère de sécurité » dans le calcul des paramètres dans lesquels s'applique le principe de pleine concurrence, de façon que l'intérêt versé sur la dette au-dessus de ce ratio fixe ne soit pas déductible de l'impôt à verser (Oguttu, 2013). Les pays africains appliquent déjà des ratios fixes endettement/fonds propres qui sont relativement plus faciles à administrer, car ils peuvent facilement relier le niveau de l'intérêt versé à l'activité économique effective (Oguttu, 2016b, p. 348) ;
- c) Les impôts retenus à la source sur les intérêts versés, instrument relativement mécanique qu'il est facile d'appliquer et d'administrer (Oguttu, 2016a, p. 13). Dans le contexte d'une convention fiscale, cependant, le taux peut être ramené à 10 % dans les conventions s'appuyant sur l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. En pratique, cependant, dans la plupart des conventions fiscales signées par les pays africains, ce taux est inférieur à 10 % (et parfois nul), ce qui expose ces conventions à des utilisations abusives ;
- d) L'utilisation du rapport endettement/gains avant l'application du ratio de calcul de l'intérêt, de l'impôt et de l'amortissement, afin de prévenir les déductions d'intérêts excessives. Ce ratio est un indicateur de la capacité d'une entreprise de rembourser sa dette à court terme. Il est calculé comme le quotient de la dette par les profits,

avant l'intervention de facteurs tels que le versement des intérêts, des impôts et de l'amortissement (Shaftoe, 2016) ;

- e) L'utilisation de règles contre les abus, qui interdisent de considérer comme des dépenses les intérêts afférents à des transactions spécifiques. À mesure que sont imaginés de nouveaux dispositifs faisant intervenir les phénomènes BEPS, cependant, de nouvelles règles ciblées seront peut-être nécessaires, ce qui rendrait le système plus complexe et alourdirait les coûts d'administration et de vérification du respect des obligations fiscales.

Nonobstant ces mesures, la déduction excessive d'intérêts continue à constituer un risque d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices pour les pays africains, car la législation fiscale ne définit pas avec précision ce qui distingue les intérêts des fonds propres (ATAF, 2015, p. 2). L'OCDE a analysé l'efficacité des diverses mesures que les pays appliquent pour remédier à ce problème, et elle a conclu que le recours aux tests de pleine concurrence, l'utilisation de taux de retenue à la source et l'utilisation de règles interdisant un certain pourcentage d'intérêts quels que soient les faits et les circonstances sont des règles inefficaces dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices du fait de déductions excessives d'intérêts. Dans l'action 4, l'OCDE recommande comme pratique optimale dans la lutte contre ces déductions excessives d'intérêts d'utiliser un ratio fixe endettement/profits avant la déduction des intérêts, des impôts et de l'amortissement, ce ratio étant situé entre 10 % et 30 %, et de compléter ce ratio fixe par un ratio s'appliquant au groupe mondial qui permet à une entité de dépasser la limite dans certaines circonstances précises, de compléter le ratio fixe et la règle du ratio de groupe par d'autres dispositions qui réduisent l'effet de ces règles sur les entités qui ne posent pas vraiment de risque d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices (par exemple un seuil très bas qui élimine des entités consacrant très peu de dépenses aux intérêts nets, excluant les intérêts versés sur les prêts destinés à financer des projets d'intérêt public et autorisant le report à des exercices

ultérieurs des déductions d'intérêts rejetées). Les pays africains qui souhaitent adopter de telles mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices devront trouver une démarche équilibrée car des mesures trop rigoureuses de lutte contre les déductions excessives d'intérêts risqueraient de décourager les investissements étrangers directs possibles, pourtant bien nécessaires, et cela affecterait le coût de l'emprunt pour un pays importateur de capitaux. Là où de nouvelles mesures sont adoptées, elles devront être bien coordonnées avec les mesures antérieures (si elles sont maintenues). Par exemple, l'absence d'interaction véritable dans l'utilisation du principe de pleine concurrence et des dispositions des conventions fiscales risque d'amener les multinationales à choisir d'autres moyens de réduire leur base d'imposition comme des paiements pour de la technologie ou des services.

Pratiques optimales concernant la divulgation obligatoire des plans fiscaux agressifs : action 12

L'OCDE note que bien souvent les administrations fiscales n'ont pas accès à l'information détaillée et pertinente sur les stratégies de planification fiscale agressive alors même que cette information, obtenue à temps, serait essentielle pour permettre aux autorités de cerner rapidement les domaines à risque (OCDE, 2013a). Alors que les audits financiers demeurent la principale source d'informations pertinentes, ils présentent un certain nombre d'obstacles en tant que moyens de détection rapide des techniques de planification fiscale agressive (ibid.). Dans l'action 12, l'OCDE recommande aux pays, comme pratique optimale, d'adopter des règles de divulgation qui fassent obligation aux contribuables de divulguer leurs pratiques de planification fiscale agressive, compte tenu du coût administratif peut-être élevé pour les administrations fiscales et pour les entreprises, tout en tirant parti de l'expérience acquise par les pays qui se sont dotés de pareilles règles (ibid.). L'action 12 distingue entre les règles de divulgation obligatoire et d'autres types d'initiatives de divulgation fiscale utilisées par les administrations fiscales pour obtenir des contribuables des informations sur leur comportement à risque. Il

peut s'agir de régimes de décisions, d'obligations supplémentaires de divulgation financière, d'enquêtes et de questionnaires, de règles de divulgation volontaire et de de coopération fiscale. Les objectifs de ces initiatives diffèrent des règles de divulgation obligatoire qui portent exclusivement sur les risques pesant sur les recettes publiques causés par les tactiques de planification fiscale agressive, par l'obtention d'informations spécifiques sur leurs promoteurs, sur les contribuables et sur des dispositifs bien définis. L'action 12 définit un cadre modulaire destiné à permettre aux pays qui n'ont pas de règles de divulgation obligatoire de mettre sur pied un régime qui réponde à leurs besoins de façon à obtenir rapidement une information sur des activités de planification fiscale agressive ou abusive et sur leurs utilisateurs. Les pays qui se sont dotés de dispositions de ce type (voir, par exemple, les dispositions sur les arrangements devant être signalés, en Afrique du Sud, définies dans la Tax Administration Act 28 de 2011) auront à évaluer l'efficacité de ces mesures au regard des pratiques optimales de l'OCDE.

3.3.3 Actions destinées à renforcer les normes internationales

Dans cette catégorie d'actions destinées à lutter contre le phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, l'OCDE a élaboré une interprétation commune des normes fiscales internationales en publiant son Modèle de convention fiscale et ses directives relatives aux prix de transfert. Les pays sont tenus d'indiquer dans leur législation fiscale s'ils suivront ou non ces normes internationales. Comme les questions relatives aux conventions de double imposition et aux prix de transfert posent des problèmes de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices pour beaucoup de pays, en l'absence d'obligations constitutionnelles, économiques ou conventionnelles contraignantes, il serait très utile pour les pays africains d'adopter les normes internationales de façon à assurer une bonne coordination dans le système fiscal international. On trouvera ici un aperçu des normes internationales et des perspectives que les pays africains devront prendre en considération s'ils doivent adopter ces normes.

Norme internationale sur les entités à résidence double (action 6) : empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales - un problème prioritaire en Afrique

Une entité est jugée avoir une double résidence si elle est résidente dans deux juridictions fiscales. Par exemple, elle peut avoir été constituée en société dans un pays donné et être effectivement gérée dans un autre (Oguttu, 2008, p. 84). Dans ce cas, pour éviter la double imposition, les deux juridictions prétendant imposer l'entité sur le même revenu, le paragraphe 3 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE dispose actuellement qu'une telle entité est jugée résider dans le pays à partir duquel elle est effectivement gérée. Les entreprises multinationales peuvent cependant utiliser la dualité de résidence pour éviter le paiement de l'impôt en s'assurant que le lieu de gestion effectif est situé dans une juridiction à fiscalité légère (Van den Berg et Van der Gulik, 2009). Cela est préoccupant dans beaucoup de pays africains où sont situés les sièges sociaux d'entreprises qui sont en fait gérées à partir de pays à fiscalité légère comme Maurice et les Pays-Bas (HR Future, sans date). Pour réduire l'évasion fiscale résultant de ce double statut, l'action 6 du projet BEPS définit une norme internationale qui devra entraîner la révision du paragraphe 3 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale. La double imposition sera alors réglée à l'amiable par les autorités compétentes qui devront déterminer le lieu de gestion de l'entreprise, le lieu où a été créé son siège social et autres facteurs utiles. Faute d'accord, les avantages conventionnels seront refusés et l'entité à double résidence subira une double imposition. Ce changement peut dégager d'importantes recettes fiscales s'il est appliqué dans les pays africains (Davis Tax Committee, 2014, p. 48-49).

Normes internationales visant à empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (action 7) : une préoccupation prioritaire en Afrique s'agissant de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

La notion d'établissement stable est un élément essentiel des conventions fiscales qui s'inspirent

du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (Oguttu, 2008, p. 75). De la perspective d'un pays en développement, le défaut propre au Modèle de convention fiscale de l'OCDE est que ce modèle intègre des propositions de règle définies par les pays développés exportateurs de capitaux, qui favorise donc ceux-ci au détriment des pays importateurs de capitaux (Arnold et McIntyre, 2002, p. 109). Dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, la définition de la notion d'établissement stable est beaucoup plus limitée que dans le Modèle des Nations Unies, qui favorise au contraire les pays importateurs de capitaux (Singh 2011, p. 7) et offre pour cela une définition plus large de la l'établissement stable qui est avantageuse pour les pays source (Nations Unies, Assemblée générale, 2015c, viii). La notion d'établissement stable, telle qu'elle est définie dans l'article 5 du Modèle de l'OCDE et du Modèle des Nations Unies, est conçue pour limiter la juridiction fiscale des pays source sur les entreprises étrangères (OCDE, 2013a), en ceci que leurs bénéficiaires peuvent être taxés uniquement par un État source si une entreprise non résidente a créé dans le pays une présence imposable, ce qui indique un lien économique notable et profond avec cet État (Vogel, 1997, p. 280). La notion d'établissement stable est contestée depuis plusieurs années, tant par les entreprises multinationales qui en font une utilisation abusive en la fractionnant que par les pays en développement qui souhaitent en élargir les paramètres pour étendre leur juridiction fiscale. L'OCDE reconnaît que la définition actuelle de d'établissement stable n'est pas suffisante pour remédier aux stratégies d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires. L'action 7 définit des directives internationales s'agissant des établissements stables en ce qui concerne les aspects suivants :

Normes internationales sur les dispositifs de commissionnaire

L'OCDE note que le statut d'établissement stable [art. 5 5) du Modèle de convention fiscale] auquel s'applique la notion d'agent dépendant peut être circonvenu dans les pays de droit romain par la

désignation d'un commissionnaire, moyen par lequel un contrat conclu par un agent ne l'est pas au nom du bénéficiaire principal mais du commissionnaire, et que le contrat ne lie alors que celui-ci alors même que c'est le bénéficiaire principal qui fournira les biens ou les services aux conditions convenues par l'agent⁵. Pour prévenir l'évasion fiscale artificielle liée au statut d'établissement stable, une norme internationale a été élaborée au titre de l'action 6 afin que, là où les activités d'un intermédiaire dans un pays ont pour but la conclusion régulière de contrats par une entreprise étrangère, cette entreprise est jugée avoir dans le pays le statut d'établissement stable, sauf si l'intermédiaire accomplit ses activités dans le cadre d'une entreprise indépendante. Dans les pays africains de droit romain (civilistes), les dispositifs faisant intervenir un commissionnaire peuvent constituer une préoccupation, mais ce n'est pas le cas dans les pays africains appliquant la *common law* (surtout les anciennes colonies britanniques) où cette notion n'est pas retenue. Néanmoins, il peut exister des cas où des commissionnaires sont employés pour échapper au statut d'établissement stable, et cela pourrait susciter un risque d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (Oguttu, 2016b, p. 350). Il est à noter que même si l'action 7 du projet BEPS de l'OCDE porte surtout sur les questions de rapport entre commissionnaire et agent dépendant, il existe aussi d'autres questions sur le même sujet qui sont pertinentes pour les pays en développement et qui sont couvertes dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, mais non dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ces questions sont examinées au chapitre 5 sur les diverses solutions possibles proposées par les Nations Unies.

Normes internationales concernant le fractionnement des contrats

Le troisième paragraphe de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit le statut d'établissement stable spécial pour des chantiers de construction, des opérations de construction et d'installation devant durer plus de 12 mois.

Le statut d'établissement stable peut alors être circonvenu si les contrats de louage de services remplis par une société appartenant au même groupe sont fractionnés en plusieurs éléments qui couvrent des activités durant moins longtemps que le délai constitutif de l'établissement stable. Ainsi, en manipulant les limites de temps, les entreprises multinationales suscitent chez les pays africains une préoccupation majeure, en particulier pour les activités de construction et de montage dans lesquelles, grâce à l'utilisation de technologies modernes, une entreprise étrangère qui ne passerait qu'un temps très bref dans le pays source pourrait dégager néanmoins d'importants profits. L'alinéa a), par. 3 de l'art. 5 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions s'écarte du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en ceci qu'il couvre « les chantiers de construction, projet de montage ou d'installation ou les activités de supervision liées à ce projet, mais seulement si ce chantier de construction, ce projet ou ces activités durent plus de six mois » (au lieu de 12 mois dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE). Il serait donc dans l'intérêt des pays africains d'insister pour l'inclusion d'une disposition conforme à l'alinéa a) par. 3 de l'article 5 dans les conventions qu'ils signent. Certains pays africains ont même réussi à négocier des conventions où le délai est plus court encore en faisant valoir que même la limite de six mois représente un délai trop long et risque d'être manipulée pour éviter l'imposition dans le pays source (par exemple, l'alinéa a), par. 3, art. 5 de la convention fiscale signée par l'Ouganda avec les Pays-Bas, qui limite à quatre mois ce délai). Néanmoins, le projet BEPS de l'OCDE ne traite pas de la disparité de ces limites de temps nécessaires pour constituer une présence imposable, et cette question continue à susciter une grande incertitude (Ernst et Young, 2012). Pour prévenir le contournement artificiel du statut d'établissement stable, le test de l'objet principal recommandé au titre de l'action 6 par l'OCDE sera profitable aux pays africains qui chercheraient à éviter les abus suscités par cette notion d'établissement stable quand les contrats sont fractionnés entre plusieurs entreprises qui sont en fait liées entre elles. À ce sujet, il sera

⁵ Voir *Zimmer Ltd.*, Cour suprême, no 3047 15, 31 mars 2010.

dans l'intérêt des pays africains d'inclure l'alinéa a), par. 3, art. 5 dans leurs conventions fiscales en s'inspirant du Modèle des Nations Unies ou, mieux encore, en négociant un délai plus bref comme l'ont fait les deux pays mentionnés (Nations Unies, Assemblée générale, 2015c, par. 66 ; Oguttu, 2016b, p. 346-347).

Norme internationale destinée à réduire les abus résultant des exclusions de l'application du concept d'établissement stable dans les pars. a) à f) de l'art. 5

Dans les paragraphes a) et b) de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le statut d'établissement stable ne s'applique que si les installations sont utilisées uniquement aux fins de « livraison » de marchandises appartenant à l'entreprise ou si une entreprise maintient un stock de cette marchandise uniquement aux fins de « livraison ». Une entreprise peut ainsi avoir un très important entrepôt à partir duquel ses employés livrent des marchandises que l'entreprise vend ensuite en ligne et évite ainsi l'application de la notion d'établissement stable. De même, un stock de marchandises destiné à une livraison rapide, qui peut donner lieu à des ventes importantes, peut néanmoins éviter l'application du statut d'établissement stable. Cependant, dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, le mot « livraison » n'est pas utilisé, et cela implique qu'un « entrepôt » utilisé à des fins de livraison peut constituer un établissement stable si les règles définies au par. 1), art. 5 sont satisfaites (Lennard, 2009, p. 7). Il serait donc dans l'intérêt des pays africains de négocier le libellé de cet article en s'inspirant du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, qui reflète mieux leurs intérêts. L'alinéa c), par. 4), art. 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE exclut de la notion d'établissement stable « le maintien d'un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise uniquement dans le but d'un traitement par une autre entreprise ». Cela implique qu'un stock de biens constitués et transformés par un fabricant en douane pour livraison à une entreprise multinationale dont il fait partie ne constituerait pas un établissement stable (Oguttu, 2016b, p. 345). L'alinéa d), par. 4), art. 5 exclut de la notion d'établissement

stable « un lieu d'affaires fixe et utilisé aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ». Mais dans les modèles numériques d'entreprises, des entreprises multinationales peuvent collecter des informations pour l'entreprise et déguiser cette activité en la redistribuant dans des rapports préparés à l'intention de ces entreprises, évitant ainsi l'application du statut d'établissement stable. Les alinéas e) et f), par. 4) de l'article 5 disent qu'il n'y a pas imposition dans l'autre État si un lieu d'affaires fixe est utilisé aux seules fins d'exercer des activités de caractère préparatoire ou auxiliaire. On peut citer en exemple un lieu d'affaires fixe dont l'unique objet est la publicité, la fourniture d'informations ou la recherche scientifique (Holmes, 2007, p. 156). Mais dans le monde moderne, la recherche scientifique et le développement, la mise à l'essai d'un produit, peuvent être créateurs de valeur réelle tout comme les services dans des processus continus d'innovation et d'amélioration. Mais ces processus peuvent alors échapper au régime de l'établissement stable. Des entreprises multinationales peuvent également éviter l'application de ce régime en fragmentant les activités et en tirant parti de la disposition de l'alinéa f), par. 4) art. 5 qui exclut de l'application de la notion d'établissement stable l'existence d'une installation fixe d'affaires utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. La large application de l'alinéa f), qui couvre tout un ensemble d'activités, crée souvent un élément central dans le pays source qui n'est ni préparatoire ni auxiliaire. L'OCDE reconnaît que les activités d'affaires qui auparavant étaient considérées comme ayant un caractère uniquement préparatoire ou auxiliaire peuvent devenir l'activité principale d'une entreprise. Dans l'action 7, une norme internationale a été élaborée ; elle aboutira à modifier l'article 5. 4) du Modèle de convention fiscale pour garantir que chacune des exceptions à la notion d'établissement stable est limitée à des activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire. Une disposition « antifragmentation » sera également ajoutée à l'article 5. 4) pour refuser l'application d'exceptions à la notion d'établissement stable

dans le cas où des activités complémentaires sont exécutées par des entreprises associées, au même endroit, par la même entreprise ou par des entreprises associées dans différents endroits. On considérerait alors qu'il existe un établissement stable si ces activités sont prises ensemble. Elles constitueraient des fonctions complémentaires faisant partie d'un ensemble d'opérations d'affaires. Ces changements envisagés sont d'importance essentielle pour les pays africains qui sont désireux de s'assurer que la définition de la notion d'établissement stable prend bien en compte la structure des modèles d'entreprises au XXI^e siècle.

Normes internationales à respecter pour aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur (actions 8 à 10) : une préoccupation prioritaire pour les pays africains

L'expression « prix de transfert » décrit le processus par lequel des entreprises faisant partie d'un groupe fixent elles-mêmes les prix auxquels elles transfèrent entre elles des biens ou des services. Cela comporte la manipulation systématique de ces prix dans le but de réduire ou d'augmenter artificiellement les bénéfices ou de causer des pertes fictives et d'éviter ainsi l'imposition dans un pays donné (Oguttu, 2006b, p. 139). Au premier paragraphe de l'article 9 de son Modèle de convention fiscale, l'OCDE recommande, dans le but de limiter cette fixation des prix de transfert, d'appliquer le principe de pleine concurrence. Mais beaucoup de pays africains n'ont pas encore une législation détaillée relative à la manipulation des prix de transfert et en général, pour éviter cette manipulation, s'appuient sur des règles générales de lutte contre l'évasion fiscale (PricewaterhouseCoopers, 2012, p. 4). En 2016, plusieurs pays africains avaient adopté une législation des prix de transfert : l'Afrique du Sud, l'Algérie, l'Angola, le Cameroun, l'Égypte, le Gabon, le Ghana, la Guinée équatoriale, le Kenya, le Malawi, le Maroc, la Namibie, le Nigéria, l'Ouganda, la République du Congo, la République-Unie de Tanzanie, le Sénégal, la Tunisie et la Zambie (Ernst et Young, 2016). Mais de façon générale, l'Afrique manque

de spécialistes dans les administrations fiscales qui l'empêche de procéder à une analyse de la manipulation des prix de transfert, indispensable pour bien comprendre le comportement des multinationales (ATAF, 2014). Comme la plupart des pays africains ne se sont pas encore dotés de principes relatifs à la fixation des prix de transfert, ils s'en remettent à ceux définis par l'OCDE (KPMG, 2009, p. 15), alors même que les pays africains ne sont pas membres de l'OCDE. Ainsi, la Haute Cour au Kenya, dans l'affaire *Unilever Kenya Limited c. Commissioner of Income Tax*⁶, s'est révélée prête à faire référence aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Ces principes présentent des difficultés faute de pouvoir trouver des éléments de comparaison dans le continent car, quel que soit le secteur, très rares sont les entreprises africaines capables de le faire et il n'y a que très peu de bases de données africaines permettant les comparaisons (Oguttu, 2015c).

Dans l'application des critères de pleine concurrence aux transactions conclues entre parties associées, les pays africains tendent à accepter les éléments de comparaison offerts par l'Europe (PricewaterhouseCoopers, 2012, p. 28), qu'il faut alors ajuster pour tenir compte des marchés des pays en développement. La collecte d'informations auprès des contribuables cause d'autres problèmes faute de règles relatives à cette documentation ou du fait de l'incapacité d'appliquer les règles existantes, et du manque de spécialistes capables de traiter les données (ATAF, 2015, p. 1). Les pays africains devraient donc créer des services dotés de ressources suffisantes capables d'examiner la question des prix de transfert, pour mener à bien l'accès à des bases de données mondiales comparables (ATAF, 2016, p. 1). Pour s'assurer que les entreprises multinationales ne faussent pas l'application des règles relatives à la fixation des prix de transfert, l'OCDE a révisé ses principes s'agissant des prix de transfert des actifs incorporels (action 8), des risques et du capital (action 9) et des autres transactions à risque élevé (action 10) pour s'assurer que les résultats sont bien conformes à la création de valeur (OCDE, 2013a). On craint généralement cependant que si ces

⁶ Income Tax Appeal, n° 753, 2003.

révisions aboutissent à renforcer les pouvoirs des autorités fiscales, elles risquent aussi de rendre plus complexes et plus difficiles à administrer les principes directeurs applicables en matière de prix de transfert, en particulier aux pays en développement. L'application des principes directeurs sur la base de règles subjectives et discrétionnaires aura pour effet une augmentation des conflits (Picciotto, 2016). Le chapitre 5 examine les avantages d'une « imposition unitaire » au moyen de formules de répartition, comme autre moyen que l'application du principe de pleine concurrence.

Action 8 : prix de transfert des actifs incorporels

L'application du principe de pleine concurrence aux actifs incorporels est difficile en raison de leur caractère unique, de l'absence de données de comparaison et de l'insuffisance des directives internationales sur la définition, l'identification et l'évaluation des actifs incorporels (OCDE, 2013a). Dans le cadre de l'action 8, des modifications ont été apportées au chapitre VI des principes applicables en matière de prix de transfert qui définissent désormais comme « incorporel » un actif qui n'est ni physique ni financier, mais est susceptible d'être approprié ou contrôlé à des fins commerciales et dont l'utilisation ou le transfert entre parties indépendantes dans des circonstances comparables peut être rémunéré. Un actif incorporel n'a pas nécessairement pour but la retenue à la source à des fins comptables, fiscales ou conventionnelles, et il n'est pas nécessaire non plus que cet actif soit légalement protégé ou séparément transférable. On peut donner des exemples d'actifs incorporels : brevets, savoir-faire, secrets commerciaux, marques de fabrique, marques de commerce, droits en vertu de contrats ou de licences officielles, fonds de commerce, activité présente de l'entreprise. Les conditions propres au marché, cependant, ne sont pas susceptibles d'être appropriées ou contrôlées, et c'est le cas des économies externes dues à l'emplacement, des caractéristiques du marché local, des synergies entre entreprises appartenant à un groupe multinational, autant d'éléments qui ne sont pas des actifs incorporels. Ce sont au contraire des facteurs de comparabilité qui

peuvent affecter l'application du prix de transfert de pleine concurrence et doivent donc être pris en compte dans une étude de comparabilité. Les principes directeurs précisent que la propriété juridique à elle seule ne confère pas toujours un droit à l'ensemble (ou à l'un quelconque) des éléments de rentabilité de l'exploitation des actifs incorporels. Les compagnies d'un groupe qui remplissent des fonctions de création de valeur liées au développement, l'amélioration, l'entretien, la protection et l'exploitation des actifs incorporels devraient avoir droit à une rémunération appropriée reflétant la valeur de leur contribution propre. À l'échelle internationale, pourtant, la plupart des actifs incorporels appartiennent à des personnes habitant des pays développés alors que, bien souvent, les actifs incorporels ont été créés en Afrique mais leur propriété est passée aux pays développés ou à un paradis fiscal. Un exemple est offert par la fameuse affaire SABMiller, où les actifs constitués par les marques de bières locales telles que Castle, Stone et Chibuku ont été créés dans des pays africains, notamment l'Afrique du Sud, le Ghana et la Zambie, alors que ces marques de bière sont vendues par la société de brasserie SABMiller basée à Londres à sa filiale sise aux Pays-Bas pour tirer parti de règles fiscales plus favorables dans ce dernier pays, qui permettent aux entreprises de payer moins d'impôt sur les redevances en utilisant des structures de licences planifiées. Le résultat est une perte de recettes pour ces pays, car les droits relatifs à l'imposition de la propriété intellectuelle sont désormais dans la juridiction où réside le propriétaire de la propriété intellectuelle en question (ActionAid, 2012, p. 6). Les pays africains qui envisagent de considérer la fixation des prix de transfert des actifs incorporels comme un élément risquant d'entraîner une érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices devraient s'assurer qu'ils adoptent bien les principes directeurs de l'OCDE évoqués plus haut en matière de prix de transfert. Dans le cadre de l'action 8, l'OCDE a élaboré des directives sur la distribution de la contribution aux coûts. Il s'agit d'arrangements contractuels entre entreprises d'un même groupe pour partager leur contribution et le risque correspondant à la valeur créée dans le développement commun d'actifs incorporels ou corporels et de services dans le but de créer des

bénéfices pour les participants. Le chapitre VII des principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert garantit que la distribution des coûts produit bien des résultats compatibles avec la création de valeur. Mais en raison du faible développement économique de la plupart des pays africains, ces arrangements entraînent rarement une préoccupation relative à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

Action 9 : Répartition contractuelle des risques

La mondialisation croissante, la mobilité du capital et les progrès technologiques se sont traduits par une restructuration de la chaîne d'offre dans de nombreux modèles appliqués par les entreprises multinationales et dans les opérations tendant à tirer parti de l'efficacité résultant, pour l'entreprise, de la planification centralisée, de la centralisation des achats et de la détention de la propriété intellectuelle. Néanmoins, la restructuration de la chaîne d'offre facilite aussi la tâche des entreprises qui souhaitent transférer les bénéfices entre juridictions fiscales, car cette restructuration permet la conclusion d'accords contractuels dans lesquels des fonctions, des actifs et des risques sont transférés à d'autres membres du même groupe, opérant dans une juridiction à fiscalité légère, de façon à minimiser la charge fiscale totale de l'entreprise sans que cela reflète pleinement l'activité réelle des parties. Dans la perspective des prix de transfert, le fait qu'une des parties assume le risque peut affecter la fixation du prix de transfert selon le principe de pleine concurrence, pratique que les pays en développement ont souvent du mal à contester (Oguttu, 2015a).

Dans le cadre de l'action 9, des normes internationales ont été élaborées pour prévenir une allocation fallacieuse du risque entre entreprises associées et pour s'assurer que la fixation des prix de transfert reflète bien la situation économique réelle, que ces prix ne sont pas le résultat d'arrangements contractuels, que les contributions effectives des différentes parties et la répartition effective des risques sont

bien prises en compte et que les transactions qui ne sont pas commercialement rationnelles ne sont pas reconnues. Les risques assumés contractuellement par une partie qui en fait ne contrôle pas les causes de ces risques ou qui n'a pas la capacité financière de les assumer devraient être imputés à la partie qui peut en fait les assumer. Si un membre du groupe disposant de capitaux abondants fait fonction de tiroir-caisse (« cash box ») mais ne contrôle pas les risques financiers associés au financement qu'il fournit, ce membre devrait ne bénéficier que d'une rémunération du risque ne dépassant pas ce qu'elle serait en l'absence de risque. Cette directive sera avantageuse pour les pays africains qui sont souvent affectés par les restructurations des différentes entreprises faisant partie de la chaîne d'offre⁷. En fait, si la situation économique réelle montre que la filiale constituée en Afrique est celle qui assume les risques, cette filiale doit être correctement rémunérée pour cette raison.

Action 10 : Autres transactions à haut risque (clarté dans l'application de la méthode du partage des bénéfices dans les chaînes de valeur mondiales)

La « méthode du partage des bénéfices des transactions » est l'une des méthodes utilisées pour déterminer un prix de pleine concurrence dans les principes directeurs de l'OCDE concernant les prix de transfert, méthode par laquelle le bénéfice total des parties associées dans une transaction contrôlée est déterminé puis partagé entre elles (Principes de l'OCDE concernant les prix de transfert, 1995, par. 131). Normalement, cette méthode de partage des bénéfices en fonction des transactions est utilisée car elle s'appuie sur l'accès aux données du groupe à l'échelle mondiale, parfois difficiles à obtenir. L'OCDE reconnaît que si elle est correctement appliquée, cette méthode peut résoudre les problèmes de prix de transfert des actifs incorporels particuliers et des opérations hautement intégrées, étant donné qu'elle est d'application facile pour les contribuables et permet aux administrations fiscales des évaluations faciles à réaliser. Dans le cadre de l'action 10, l'OCDE a élaboré des directives

⁷ Analyse de la CEA fondée sur CNUCED 2017 et CNUCED 2017a.

d'application de cette méthode. Pour les pays africains qui ne disposent pas des bases de données leur permettant de déterminer un prix de pleine concurrence, en particulier pour les transactions fortement intégrées, il serait avisé de suivre les directives proposées par la méthode de partage des bénéfices.

L'action 10 traite également de la protection contre l'effet d'érosion de la base d'imposition des commissions de gestion et autres frais encourus par les sièges sociaux

Les entreprises multinationales offrent souvent des services de gestion interne à leur groupe, dont le coût peut être assumé par l'entreprise parente ou l'un des membres du groupe. Mais il arrive souvent que les entreprises prétendent appliquer des déductions excessives pour des commissions de gestion et autres dépenses encourues au siège social, ce qui, pour les pays africains, pose un risque d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Pour protéger leur base d'imposition, la plupart des pays africains prélèvent à la source un impôt sur ces commissions. C'est pourquoi certains pays africains ont signé des conventions comportant un article relatif aux commissions, contrairement au Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Mais cette question n'a pas été traitée par le projet BEPS. Néanmoins, l'ONU a rédigé un texte d'article sur les commissions de services techniques, qui figurera dans la prochaine mise à jour du Modèle de convention relative aux doubles impositions, ce qui devrait beaucoup aider les pays africains à réduire l'érosion de leur base d'imposition résultant de ces commissions (voir chap. 5). Dans le cadre de l'action 10, l'OCDE a choisi de traiter cette préoccupation dans la perspective des prix de transfert. Des révisions ont été apportées au chapitre VII des principes directeurs concernant les prix de transfert, et elles comprennent une méthode élective simplifiée permettant de déterminer les charges selon le principe de pleine concurrence correspondant aux services intragroupes à faible valeur ajoutée courants, qui comportent une majoration limitée des coûts et excluent une analyse détaillée des avantages reçus. Les services à faible valeur ajoutée sont ceux qui sont auxiliaires par nature, qui ne font pas partie de

l'activité principale de l'entreprise multinationale, n'exigent pas des actifs incorporels particuliers et n'entraînent pas un risque important. On peut citer en exemple les travaux de comptabilité et d'audit, de traitement et de gestion des comptes, les ressources humaines, le suivi et la compilation des données, l'informatique, le soutien aux relations publiques, les obligations juridiques et fiscales et les services de caractère administratif. Là où les charges attribuées aux services de gestion intragroupes sont excessives, elles constituent un élément majeur de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, et dans ce cas un seuil peut être appliqué de façon que l'analyse détaillée du prix de transfert soit réalisée pour des services dépassant le seuil prévu. Les pays africains devraient soutenir la démarche faisant appel à cette méthode élective simplifiée car elle est de nature à réduire les coûts des prix de transfert pour les contribuables et à alléger la charge administrative des autorités fiscales.

Dans l'action 10, on trouve des directives sur les prix de transfert des produits de base

Cette question n'a pas été initialement traitée dans le projet BEPS de l'OCDE, mais les pays en développement, en particulier ceux qui sont riches en ressources naturelles, considèrent que les produits de base sont à l'origine d'une érosion critique de leur base d'imposition et du transfert de bénéfices. Faute de données et de capacité technique, beaucoup de pays en développement ont du mal à s'assurer que leurs produits minéraux sont exportés à un prix équitable, de sorte qu'ils perdent des sommes importantes du fait des prix de transfert appliqués par les entreprises multinationales aux produits de base exportés, même si ce problème n'a guère retenu l'attention jusqu'à présent (FMI, 2014b, p. 7). Les principaux risques sont ceux de la fragmentation de la chaîne d'offre par l'interposition d'entités intermédiaires chargées de la vente et de la commercialisation, des déductions excessives de dettes du fait de la faible capitalisation, des imputations de frais intragroupes pour les services et les redevances (Gosai, 2011). Tous ces facteurs sont cumulés par la complexité propre au secteur minier, qui peut faire intervenir des actifs incorporels difficiles à évaluer, une méconnaissance de ce

secteur en particulier et un manque d'expérience des administrations fiscales (International Mining for Development Centre, 2014, p. 5). Les pays en développement, en particulier en Amérique du Sud, appliquent donc ce qu'on appelle la « sixième méthode », qui est un étalon objectif grâce auquel les cours officiellement publiés des produits de base servent de référence pour l'établissement des prix de ces produits (ibid., p. 9). Les cours ainsi cités sont faciles à administrer car ils n'impliquent pas un jugement subjectif ou un examen détaillé des faits et des circonstances réelles. En Afrique, la sixième méthode n'a pas été appliquée, sans doute faute de directives internationales sur les moyens de l'utiliser. Dans le cadre de l'action 10, l'OCDE a établi des principes directeurs prescrivant qu'il est possible d'utiliser ces cours publiés, dans la méthode du « prix comparable non contrôlé », comme référence pour déterminer le prix de pleine concurrence pour une transaction contrôlée sur un produit de base, et à condition que des ajustements assez précis de comparabilité soient effectués pour s'assurer que les caractéristiques économiquement pertinentes des transactions contrôlées et non contrôlées sont suffisamment comparables. Cette directive a cependant été critiquée car la méthode du prix comparable non contrôlé est aussi complexe que l'application du principe de pleine concurrence, difficile à appliquer pour les pays en développement comme on l'a vu plus haut. En raison des difficultés auxquelles se heurtent les pays africains dans l'application de la méthode de pleine concurrence, il a été proposé qu'ils envisagent d'adopter la sixième méthode. Cependant, comme les pays africains, du fait de la petitesse de leur marché, subissent les prix plutôt qu'ils ne les déterminent, il serait souhaitable qu'ils ne tentent pas d'adopter la sixième méthode isolément, car cela risquerait de compromettre l'IED en augmentant l'imposition effective. Au contraire, ils devraient demander des directives internationales sur l'utilisation de cette méthode et ne commencer à l'appliquer que dans le cadre de blocs régionaux, dans des marchés plus importants, dans le cas des multinationales qui investissent dans la région.

3.3.4 Rapports analytiques

Le projet BEPS a diffusé des rapports dans lesquels sont analysés certains des problèmes donnant lieu à des préoccupations.

Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique : action 1

L'économie numérique est l'aboutissement d'un processus de transformation entraîné par l'informatique, qui a réduit le coût de la technologie, l'a rendue plus puissante et largement normalisée ; elle a ainsi amélioré les processus des entreprises et stimulé l'innovation dans tous les secteurs. L'OCDE note que comme de plus en plus l'économie numérique ne se distingue pas de l'économie elle-même, il serait difficile, ou impossible, de dissocier l'une de l'autre à des fins fiscales. Alors que l'économie numérique et ses modèles d'entreprise ne sont pas la cause particulière de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, certains de ses aspects constitutifs aggravent le risque. S'agissant des impôts directs, l'économie numérique soulève des problèmes relatifs au lien logique, aux données et à la caractérisation du revenu. Dans les modèles d'entreprise de l'économie numérique, une société non résidente peut entrer en relation avec des clients à distance par l'intermédiaire d'un site Web ou d'autres moyens numériques (par exemple, une application sur un téléphone mobile) sans avoir de présence physique dans le pays concerné. Comme la législation de la plupart des pays suppose une certaine présence physique (par exemple un établissement stable) avant que les bénéfices réalisés par l'entreprise puissent être imposés, une société non résidente peut parvenir à échapper à l'impôt dans le pays dans lequel elle a des clients. Les différents points du projet BEPS sont sans doute d'intérêt pour l'élimination du double phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices dans l'économie numérique, mais l'OCDE propose des actions spécifiques d'intérêt particulier. Dans le cadre de l'action 3, qui nécessite l'adoption d'une législation de l'imposition des sociétés étrangères contrôlées, on s'intéressera à l'imposition du revenu mobile résultant de biens et services numériques. Dans le cadre de l'action 7 sur les moyens d'empêcher les mesures visant à éviter

artificiellement le statut d'établissement stable, on s'assurera que les activités numériques qui auparavant étaient considérées comme uniquement préparatoires ou auxiliaires (et donc exclues de la notion d'établissement stable) sont désormais bien considérées comme des activités essentielles d'une entreprise numérique, et donc imposables. Toutes ces exclusions du concept d'établissement fixe, qui sont consignées dans le par. 4), art. 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, seront modifiées pour garantir que chacune des exceptions est limitée aux activités qui ont bien un caractère « préparatoire ou auxiliaire ». Les structures donnant lieu à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices dans l'économie numérique impliquent le transfert d'actifs incorporels ou de droits sur ces actifs vers des juridictions à fiscalité avantageuse. Les actions 8 à 10 visent ces problèmes, en fournissant des directives sur les moyens de s'assurer que le mécanisme des prix de transfert vise bien la création de valeur. L'OCDE examine aussi certaines des options possibles pour déterminer l'élément central s'agissant de l'économie numérique, à savoir un nouvel élément sous la forme d'une présence économique importante, un impôt retenu à la source sur certains types de transaction numérique et une taxe de péréquation. L'OCDE recommande que les pays introduisent l'une de ces trois options dans leur législation à titre de garantie supplémentaire contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, à condition que ces options respectent les obligations consignées dans les conventions de double imposition.

S'agissant des impôts indirects, l'économie numérique pose aussi des problèmes, en particulier quand des biens, des services et des actifs incorporels sont acquis par des consommateurs privés auprès de fournisseurs se trouvant dans un pays étranger. L'OCDE recommande alors que les pays appliquent les directives internationales relatives à la taxe à la valeur ajoutée et la taxe sur les biens et services et envisagent d'introduire des mécanismes de collecte de l'impôt figurant dans ces directives. En particulier, l'application des directives « de l'entreprise au consommateur » permettrait aux pays où des clients sont résidents de prélever une

taxe à la valeur ajoutée ou une taxe sur les biens et services sur la vente d'un contenu numérique provenant de l'étranger, de façon à garantir la perception de la taxe à la consommation dans le pays concerné. L'OCDE donne également des directives sur l'imposition de la fourniture d'entreprise à entreprise de services et d'actifs incorporels, directives qui pourraient réduire l'ampleur de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, en particulier dans le cas de fourniture de contenus numériques à des entreprises exemptées. Les pays africains devraient modifier leur législation relative à la taxe à la valeur ajoutée conformément à ces directives. Ils devraient également s'assurer que les fournisseurs de services électroniques aux entreprises soient bien considérés comme des fournisseurs locaux de façon que la taxe à la valeur ajoutée puisse être perçue sur ces services fournis.

L'économie numérique méconnaît les frontières et cela pose des problèmes administratifs concernant l'identification et la vérification des entreprises et le calcul de l'étendue de leurs activités. L'OCDE note que l'échange international d'informations et l'assistance fiscale aideront à régler ces problèmes, en particulier pour les pays qui ont signé la Convention de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, les conventions de double imposition (art. 26 des conventions s'inspirant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions) et les accords d'échange de renseignements qui sont signés avec les pays qui n'ont pas conclu de convention fiscale (habituellement les paradis fiscaux) (Langer, 2005). Comme l'économie numérique continue à évoluer et à se développer, l'OCDE continuera à réfléchir à ces questions et à suivre l'évolution de l'économie numérique avec le temps.

Définir des méthodes de collecte et d'analyse des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et les moyens d'y remédier : action 11

Alors qu'il est établi que les entreprises multinationales se livrent à des activités tendant

à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, les données disponibles ne permettent pas de faire une distinction nette entre ces activités et l'activité économique authentique. Des études empiriques confirment cependant que si le transfert de bénéfices a déjà atteint une ampleur importante, celle-ci ne pourra que s'accroître et créer des distorsions économiques importantes. Actuellement, l'ampleur du phénomène en Afrique et son impact économique ne sont pas connus en raison des limites des données disponibles, en qualité comme en quantité. Une meilleure compréhension des effets économiques du phénomène sur les pays en développement est d'une grande importance pour la conception des politiques fiscales. Dans le cadre de l'action 11, l'OCDE note qu'il est d'importance critique que les pays se dotent des instruments et des données disponibles pour mesurer et suivre le phénomène et pour évaluer l'impact des mesures prises pour y remédier. L'OCDE a ainsi élaboré six indicateurs du phénomène BEPS, qui soulignent les divers comportements incriminés à l'aide de données de sources diverses en utilisant des instruments chiffrés différents et en examinant les différentes filières. Ces indicateurs, regroupés en un tableau de bord, confirment l'existence du phénomène BEPS et sa progression continue ces dernières années. Dans le cadre de l'action 11, il est prévu d'offrir aux administrations fiscales et aux responsables de la politique fiscale une batterie de méthodes qui leur permettraient d'estimer les effets des mesures prises contre le phénomène BEPS et des formules de calcul des différents indicateurs proposés. Les pays en développement dépendent de plus en plus des recettes fiscales provenant du revenu des entreprises multinationales, et du fait de l'impact du phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices sur les pays en développement (comme on l'a vu plus haut), en pourcentage du PIB, qui est plus élevé que dans les pays développés, il est important que les pays africains adoptent les recommandations de l'OCDE dans le cadre de l'action 11.

Élaboration d'un instrument multilatéral : action 15

L'action 15 prévoit l'élaboration d'un instrument multilatéral qui devrait permettre aux pays d'appliquer des mesures conventionnelles élaborées au cours des travaux sur l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. L'OCDE a publié l'instrument en novembre 2016. Elle est convaincue que son application est réalisable étant donné que les pays peuvent tirer parti de l'expérience qu'ils ont acquise dans l'application de la Convention de l'OCDE relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Certains pays africains ont signé cette convention (voir l'examen de la question plus haut à propos de l'action 13), mais rares sont ceux qui ont acquis l'expérience nécessaire pour savoir comment tirer parti d'une convention multilatérale mondiale. Une importante action de création de capacités administratives demeure nécessaire pour que ces pays puissent pleinement tirer parti des dispositions de la Convention. Une fois de plus, la capacité administrative est le principal obstacle auquel se heurtent beaucoup de pays africains qui souhaiteraient appliquer l'instrument. Sur la base du nombre de conventions de double imposition signées à ce jour par chaque pays africain, de sa politique en matière de convention fiscale et de la méthode adoptée par ses partenaires commerciaux, il faudra se demander si la signature de l'instrument est bien prioritaire pour ces pays. Certains pays africains ont signé un grand nombre de conventions fiscales (ainsi, l'Afrique du Sud a conclu plus de 75 conventions de double imposition) et, dans ce cas, il peut s'avérer pratique d'envisager de signer l'instrument (sous réserve des modifications paraissant nécessaires) étant donné le coût et le temps nécessaires pour renégocier toutes ces conventions. Mais pour les pays africains qui n'ont signé qu'un petit nombre de conventions de double imposition (10 à ce jour), il serait sage d'envisager de renégocier certaines conventions qui donnent lieu à la crainte d'un risque majeur

d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, plutôt que de se précipiter pour signer un instrument dont les conséquences à long terme ne sont pas entièrement claires. C'est le cas en particulier de pays comme l'Ouganda qui, en 2014, a annoncé qu'il suspendait toutes les négociations en cours sur des conventions de double imposition dans l'attente des résultats de l'examen des conditions qu'il devrait rechercher dans de telles négociations (Ladu, 2014). Il est à noter que l'instrument repose sur la disposition figurant dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, alors que de nombreux pays africains ont au contraire signé des conventions fiscales s'inspirant du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, dont certaines dispositions sont favorables aux pays en développement qui n'ont pas déjà signé le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. On ne voit pas avec précision comment les intérêts des pays en développement dans les conventions fiscales signées sur la base du Modèle des Nations Unies seront traités dans les clauses d'inclusion et d'exclusion de l'instrument. Cependant, il est notable qu'au 7 juin 2017 l'instrument multilatéral a été signé par 68 juridictions, dont six sont des pays africains : Afrique du Sud, Burkina Faso, Égypte, Gabon, Sénégal et Seychelles (OCDE, 2017c). Les signataires ont accepté l'application de certaines mesures de l'instrument à leurs

conventions de double imposition sous réserve de certaines modifications au cas par cas (OCDE, sans date). Étant donné les incertitudes qui demeurent sur l'application pratique de l'instrument et le fait que les États-Unis ne l'ont pas signé, les pays africains pourraient à bon droit attendre d'en savoir plus avant de s'engager.

Conclusion

Dans le présent chapitre on a étudié les mesures prises par l'OCDE pour éliminer le phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices dans la perspective africaine. Alors que les pays africains ne sont pas liés par les recommandations de l'OCDE qui concernent surtout les préoccupations de ses membres, il est bien dans l'intérêt des pays africains de s'intéresser aux mesures proposées si elles sont pertinentes pour eux. L'importance accordée au niveau international à ce phénomène et le soutien apporté dans cette optique par des organes internationaux offrent aux pays africains l'occasion de voter des lois contre l'évasion fiscale et d'améliorer leur capacité administrative. Les pays doivent examiner leur législation actuelle pour la mettre à jour afin de déterminer lesquelles des mesures conçues contre l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices ils doivent appliquer.

Chapitre 4 : La lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires au niveau national : études de pays

Au chapitre 3, on a montré comment les mesures que comporte le projet BEPS de l'OCDE pouvaient être appliquées en Afrique. Le présent chapitre donne le résumé de trois études de cas sur des pays africains (l'Afrique du Sud, le Cameroun et la République-Unie de Tanzanie) afin de montrer l'impact de ce phénomène sur l'économie de ces pays, analyser les mesures prises pour y remédier et indiquer dans quelle mesure ils ont adopté l'une quelconque des propositions de l'OCDE qui leur paraissait prioritaire. Avant d'examiner la question, on présente ici brièvement la situation économique des pays, qui retentit sur la mobilisation des ressources intérieures.

4.1 République-Unie de Tanzanie

La force de l'économie tanzanienne réside dans la diversité des ressources naturelles exploitables. L'agriculture est le secteur qui contribue le plus à l'économie. La faune et la flore sauvages et la géographie du pays contribuent à l'essor du secteur touristique. Le secteur minier et énergétique attire des investissements étrangers croissants, dans l'extraction de l'or et pour exploiter les récentes découvertes de réserves de gaz naturel (République-Unie de Tanzanie, 2002, 2008, 2014). Le taux de croissance annuel du PIB est en moyenne de 7 % entre 2011 et 2015, l'un des taux les plus élevés dans le monde⁸. Pourtant, selon les estimations les plus récentes de la CEA, le pays est l'un des 10 pays africains qui souffrent le plus des sorties illicites de capitaux par suite de la refacturation des échanges, qui compromet la mobilisation des ressources intérieures⁹. En Afrique de l'Est, la Tanzanie vient juste après l'Éthiopie pour l'acuité de ce phénomène. En 2017, la Global Financial

Integrity estimait à 3,5 milliards de dollars le montant cumulé des sorties illicites de capitaux tanzaniens entre 2005 et 2014, avec une moyenne annuelle de 349 millions de dollars (Spanjers et Salomon, 2017). Les estimations les plus récentes de la CEA, mentionnées plus haut, montrent qu'au moins jusqu'en 2015 (année où les estimations ont été interrompues), la falsification des factures des échanges est la principale filière par laquelle des capitaux sont sortis de façon illicite du pays, ce qui a retenti sur les recettes publiques. Une proportion importante de l'ivoire qui atteint les marchés internationaux, en particulier en Asie, provient du braconnage des éléphants tanzaniens. De même, des études nombreuses confirment que la contrebande des minéraux précieux, surtout la tanzanite et l'or, est très courante. Le pays s'est néanmoins engagé à améliorer la transparence dans le cadre du Partenariat pour un gouvernement ouvert et de l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (Partenariat pour un gouvernement ouvert, 2012). La Tanzanie est également membre du Groupe de lutte contre le blanchiment d'argent de l'Afrique orientale et australe (2009).

La plupart des recettes publiques proviennent de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et morales, représentant environ 82 % du total de l'impôt sur le revenu, la taxe à la valeur ajoutée sur les services et les impôts indirects venant ensuite.

Ce sont les entreprises, surtout les entreprises étrangères basées à Dar es-Salaam, qui contribuent le plus aux recettes fiscales collectées (88 %). Le Gouvernement tanzanien a pris des mesures pour lutter contre la fraude

⁸ Calculs de la CEA, d'après les données du Bureau national tanzanien de statistique, 2017.

⁹ Calculs de la CEA reposant sur Mevel, 2017. Les pays membres de l'Union douanière de l'Afrique australe ne sont pas inclus dans ce classement car, dans ce bloc, les flux financiers illicites ont été estimés globalement plutôt que par pays.

Tableau 1: Structure des ressources fiscales de la République-Unie de Tanzanie (partie continentale du pays et Zanzibar) (En pourcentage)

Structure des recettes fiscales (continent)					
	2011/12	2012/13	2013/14	2014/15	2014/15
Retenue à la source	16,9 %	17,4 %	16,5 %	16,4 %	17,0 %
Impôt sur les sociétés	11,7 %	12,9 %	15,0 %	11,1 %	10,4 %
Impôt sur les personnes physiques	1,0 %	0,9 %	0,9 %	1,0 %	1,1 %
Taxe à la valeur ajoutée intérieure	14,7 %	14,4 %	13,3 %	14,2 %	13,9 %
Droits sur les importations	8,8 %	8,7 %	7,7 %	8,6 %	9,7 %
Taxe à la valeur ajoutée sur les importations	16,2 %	15,1 %	13,5 %	14,5 %	13,1 %
Structure des recettes fiscales (Zanzibar)					
	2011/12	2012/13	2013/14	2014/15	2014/15
Retenue à la source	19,2 %	19,4 %	20,0 %	20,8 %	19,7 %
Impôt sur les sociétés	7,2 %	8,6 %	6,7 %	7,5 %	8,6 %
Droits sur les importations	24,9 %	24,0 %	24,7 %	23,2 %	20,4 %
Taxe à la valeur ajoutée sur les importations	27,1 %	25,8 %	28,0 %	27,0 %	24,3 %

Source : Tanzania Revenue Authority (2016).

et l'évasion fiscales des entreprises. L'inquiétude suscitée par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices va de pair avec une importante fraude fiscale. Le secteur minier est au centre du phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices et des sorties illicites de capitaux, et c'est là un domaine où d'importantes réformes sont nécessaires. L'une des principales causes de la déperdition des recettes publiques est la pléthore de mesures incitatives et d'exonérations fiscales qui compliquent le régime fiscal et ouvrent la voie à la corruption. Le secteur minier est celui qui contribue le plus au phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices et aux sorties illicites de capitaux, et c'est celui où les réformes sont les plus urgentes. Les entreprises multinationales minières se voient offrir des incitations fiscales avantageuses qui se sont traduites par une perte massive de recettes d'origine minière. Les entreprises multinationales opérant dans le secteur des minéraux, détenues à 100 % par des intérêts étrangers, ne paient que 5 % de redevances (en augmentation par rapport aux 3 % perçus récemment), et elles sont exemptées d'imposition pendant une période allant jusqu'à 20 ans. À cela s'ajoute le fait que ces entreprises, à la fin de la période de grâce, se réinscrivent en changeant de nom de façon à continuer à profiter des avantages fiscaux. La

part des redevances minières dans les recettes publiques est donc précaire car les autorités n'ont pas toujours pleinement le contrôle des opérations de ces entreprises. Certaines entreprises multinationales du secteur minier possèdent de petits ports non réglementés, de sorte que la nature et le volume des exportations, et donc des recettes effectives, demeurent essentiellement inconnus. On peut ainsi supposer que le niveau des redevances minières effectivement versées n'est qu'une faible proportion du montant dû. La Banque africaine de développement (2010) note que le niveau élevé des avantages fiscaux non seulement compromet l'efficacité des gains résultant des réformes administratives mais explique aussi les importantes pertes de recettes publiques, équivalant à peu près à l'essentiel du déficit budgétaire du pays. Le FMI a engagé le Gouvernement tanzanien à alourdir la fiscalité des entreprises minières. Le Fonds a également préconisé la retenue à la source de l'impôt sur les intérêts payés sur les prêts en devises, de limiter le montant déductible des intérêts sur la dette pour le calcul de l'impôt sur le revenu et de rendre plus rigoureuses les dispositions prévoyant des avantages pour les investissements réalisés dans la prospection et le développement minières (FMI, 2010). Cependant, on ne voit pas bien quelles mesures le Gouvernement prendra pour réduire les incitations fiscales accordées aux sociétés

minières et aux entreprises qui opèrent dans les zones franches industrielles et les zones économiques spéciales. Il reste donc encore beaucoup de mesures que le pays pourrait prendre pour améliorer la collecte de l'impôt. Il n'y a pas, par exemple, de système efficace d'échange d'informations fiscales avec d'autres pays (Conférence épiscopale tanzanienne *et al.*, 2017 ; Global Financial Integrity, 2010). Le Gouvernement n'a pas signé la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (OCDE, 2017b). Il ne participe que de façon très limitée aux consultations du projet BEPS de l'OCDE et, jusqu'à présent, n'a appliqué aucune des mesures prévues par ce projet. Le Gouvernement a indiqué qu'il adopterait une démarche plus ferme pour réduire la fraude fiscale et augmenter de 15 % les recettes intérieures pendant la période 2016-2017. Il a proposé également des mesures de réforme fiscale pour élargir la base d'imposition et augmenter ainsi les recettes pouvant être consacrées à des dépenses publiques¹⁰. L'examen que l'on trouvera plus bas montre la nature des réformes de la politique fiscale et de la législation fiscale adoptées ces dernières années, qui pourraient servir à réduire certains des effets de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. On donne également des recommandations sur la façon dont le pays pourrait améliorer sa législation fiscale actuelle en s'inspirant des mesures proposées par l'OCDE.

Action 1 : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

S'agissant des impôts indirects, la loi portant création d'une taxe à la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2015, comprend des dispositions particulières s'appliquant à des secteurs tels que les assurances et les télécommunications, dont l'objet est de réduire l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans l'économie numérique. La même loi prévoit une réduction des exonérations spéciales, afin d'augmenter la collecte des recettes publiques. Elle prévoit aussi l'élargissement de la base d'imposition dans le but de couvrir la plupart des activités économiques marchandes et de

servir de plateforme pour un examen plus attentif de diverses questions controversées (Becker, 2015). Il est recommandé d'adopter de nouvelles réformes en s'inspirant des recommandations de l'action 1 du projet BEPS de façon à aplanir les difficultés de collecte de la taxe à la valeur ajoutée dans l'économie numérique.

Action 2 : Neutraliser les effets des dispositifs hybrides

Pour l'instant, il ne s'agit pas là d'une préoccupation en Tanzanie¹⁰.

Action 3 : Renforcer les règles concernant les sociétés étrangères contrôlées

Les résidents sont imposés sur leur revenu à l'échelle mondiale (sect. 6 de la loi sur l'impôt sur le revenu de 2004). Le pays a défini des règles s'appliquant aux sociétés étrangères contrôlées (sect. 73 à 76 de la loi, en vertu desquelles le revenu imputable diminué des sommes attribuables aux sociétés ou groupes étrangers contrôlés est inclus dans le revenu de la « personne qui exerce le contrôle »). Le pays devrait envisager de renforcer son contrôle des compagnies étrangères à la lumière de la pratique optimale recommandée au titre de l'action 3.

Action 4 : Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers

C'est là une préoccupation pour la Tanzanie. Pour protéger sa base d'imposition, elle lève un impôt à la source sur les intérêts payés à des non-résidents, au taux de 10 % (sect. 86 de la loi sur l'impôt sur le revenu). Il existe aussi des règles relatives à la sous-capitalisation, en vertu desquelles les déductions d'intérêts pour paiements faits par une entité résidente contrôlée exempte (telle que définie dans le texte de la loi) sont limitées à la somme du revenu d'intérêts augmentée de 70 % du revenu total excluant le revenu d'intérêts et les dépenses de paiement d'intérêts. Les montants non déductibles peuvent être reportés sur les exercices suivants (sect. 12 2) et 3) de la loi). Les contribuables sont assujettis à une règle

¹⁰ D'après les entretiens recueillis par la CEA auprès de personnes venant de République-Unie de Tanzanie.

générale de lutte contre l'évasion fiscale (sect. 35 de la loi) quand l'objet principal du dispositif concerné est l'évasion fiscale ou la réduction de la charge fiscale totale. Des règles spécifiques interdisent le fractionnement du revenu. Une compagnie qui enregistre des pertes pendant trois années consécutives est assujettie à un impôt minimum de 0,3 % de son chiffre d'affaires. Il est recommandé que les autorités tanzaniennes évaluent l'efficacité des dispositions actuelles de la législation en s'inspirant des recommandations de l'OCDE dans le cadre de l'action 4.

Action 5 : Lutter contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance

La Tanzanie ne semble pas s'être dotée d'un régime fiscal préférentiel qui encouragerait des pratiques fiscales dommageables telles que décrites dans le cadre de l'action 5 du projet BEPS. L'octroi d'incitations fiscales est cependant dommageable en soi, car il conduit à une érosion auto-imposée de la base d'imposition et à des transferts de bénéfices, une surenchère et une perte résultante de recettes publiques pour tous les pays de la région (Conférence épiscopale tanzanienne *et al.*, 2017). Le pays devrait examiner les avantages fiscaux qui réduisent la base d'imposition dans ses zones économiques spéciales et zones franches industrielles, ainsi que l'ensemble des exonérations fiscales accordées aux compagnies minières.

Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

Cela est pour le pays une préoccupation prioritaire. Les principales dispositions contre le chalandage fiscal utilisées sont celles qui ont trait à la propriété effective¹⁰. Il est recommandé à la Tanzanie d'adopter les standards minimums de l'OCDE au titre de l'action 6. Le pays devrait adopter une législation réprimant l'utilisation abusive des conventions fiscales.

Action 7 : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

Les non-résidents sont imposés sur le revenu ayant le pays pour origine. La loi sur l'impôt sur le revenu définit la notion d'établissement stable comme le lieu où le contribuable exerce son activité, et cela comprend : a) le lieu dans lequel une personne exerce son activité économique par l'intermédiaire d'un agent, autre que l'agent général de statut indépendant agissant pour la conduite ordinaire des affaires; b) un lieu dans lequel une personne a utilisé ou installé ou utilise ou installe des équipements importants, de grosses machines; et c) le lieu dans lequel une personne se livre à des travaux de construction, de montage ou d'installation pendant six mois ou plus, notamment ou elle supervise le projet. Le titre II de la loi (sect. 70 à 72) traite de l'imposition des établissements stables. Les filiales des sociétés étrangères (établissements stables) sont imposées de la même façon que les sociétés résidentes, au taux d'impôt sur le revenu de 30 %, à quoi s'ajoute un impôt sur les bénéfices des filiales. La section 34 de la loi traite du fractionnement du revenu. Il est recommandé d'adopter les normes internationales concernant les établissements stables telles qu'elles sont énoncées dans le cadre de l'action 7 du rapport du projet BEPS. Comme les conventions fiscales conclues reposent sur le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, les autorités devraient s'efforcer de s'assurer que le nouvel « article sur les commissions » dans la Convention des Nations Unies figure bien dans leurs futures conventions fiscales (voir le chapitre V).

Actions 8 à 10 : Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur

C'est pour la Tanzanie un problème prioritaire relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Les dispositions relatives aux prix de transfert sont énoncées à la section 33 de la loi sur l'impôt sur le revenu. Les contribuables sont tenus d'appliquer le principe de pleine concurrence aux transactions entre associés, qu'ils soient résidents ou non résidents. Le 7 février 2014, le pays a proclamé une

réglementation sur les prix de transfert aux fins de l'imposition du revenu, qui s'applique à toute transaction contrôlée si une personne qui est partie à la transaction est dans le pays et soumise à l'imposition dans le pays, tandis que l'autre partie est ou non dans le pays. La réglementation définit les transactions contrôlées comme celles conclues entre associés qui exercent un contrôle direct ou indirect sur 50 % ou plus du nombre de voix. Des règles spéciales s'appliquent aux services fournis à l'intérieur d'un groupe, aux actifs incorporels et au financement interne du groupe. La réglementation stipule aussi les documents et comptes à fournir pour le calcul des prix de transfert. Après la publication de la réglementation en 2014, l'administration fiscale tanzanienne a élaboré des directives relatives aux prix de transfert, qui s'inspirent largement des principes directeurs de l'OCDE et du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement. Les directives sur les prix de transfert énoncent les objectifs suivants : a) la raison de l'adoption du principe de pleine concurrence; b) le cadre relatif à la méthode acceptable de détermination des prix de transfert; c) les principes généraux de comparabilité qui forment la base de l'analyse des prix de transfert; d) la documentation que les contribuables doivent établir et conserver pour faciliter leur calcul du prix de pleine concurrence; et d) le traitement des transactions à l'intérieur d'un groupe (Ernst et Young, 2014a). Les directives de la loi s'inspirent de celles de l'OCDE et du Manuel pratique des Nations Unies, mais c'est la loi elle-même qui l'emporte en cas désaccord¹⁰. D'autres réformes s'inspirant des recommandations contenues dans les actions 8 à 10 du projet BEPS aideront beaucoup à garantir que les problèmes des prix de transfert en Tanzanie seront résolus.

Action 11 : Mesurer et suivre les données relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices

En raison du manque de capacité, ce n'est pas véritablement un problème en Tanzanie¹⁰.

Action 12 : Règles de communication obligatoire de renseignements sur les pratiques de planification fiscale agressive

Le pays a établi des règles en matière de divulgation qui doivent être respectées dans la déclaration de revenu d'une entité concernée. Cette divulgation doit être faite même si l'entité concernée est inactive, si elle est résidente dans le pays en raison du lieu de la gestion effective, si elle est exclusivement résident fiscal d'un autre pays du fait de l'application d'une convention fiscale, ou encore si l'entité a ou non une participation dans une compagnie étrangère contrôlée et si la déclaration d'impôt est ou non relative à une filiale d'une compagnie étrangère (South Africa Tax Guide, sans date). Les autorités tanzaniennes devraient examiner les règles actuelles de divulgation en fonction des recommandations de l'action 12.

Action 13 : Documentation des prix de transfert

C'est pour la Tanzanie un problème prioritaire. Il est recommandé que la législation nationale prévoit l'établissement de rapports pays par pays. Le pays doit s'assurer que des dispositions sont effectivement en place pour permettre l'échange d'informations fiscales avec d'autres pays. Cela pourrait inclure la signature de la Convention des Nations Unies concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale¹⁰.

Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends

Dans ses conventions bilatérales, le pays n'a pas de mécanisme d'arbitrage obligatoire.

Action 15 : Élaboration d'un instrument multilatéral

Le pays a conclu très peu de conventions fiscales (République-Unie de Tanzanie, sans date). Il est cependant membre du Groupe spécial qui a pris part à l'élaboration de l'instrument multilatéral de l'OCDE (OCDE, 2017c). Tant que les incertitudes qui entourent le fonctionnement de l'instrument multilatéral ne seront pas dissipées, le pays devrait adopter une démarche attentiste et renégocier

au besoin les conventions de double imposition qui donneraient lieu à un risque d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Autres réformes fiscales

Tous les contribuables inscrits auprès de l'autorité fiscale sont tenus de vérifier leur numéro d'identification fiscale. Cette mesure a pour but d'aider à informatiser la tenue des dossiers fiscaux individuels. Cette vérification s'accomplit quand le contribuable se rend en personne dans les bureaux du fisc qui recueillent ses empreintes digitales. La mesure devrait être très utile pour s'assurer que tous les contribuables sont identifiés et imposés comme il convient. Une attestation de paiement de l'impôt a été introduite comme condition de l'octroi de licences d'exploitation en 2014 (Ernst et Young, 2016a). La loi de finances n° 16 de 2014 a modifié la délivrance de licences d'exploitation en limitant leur validité à 12 mois. L'attestation de paiement de l'impôt est une exigence supplémentaire pour assurer le bon fonctionnement des entreprises. Des réformes ont également été apportées au Registre du commerce ; les entreprises doivent, au 5 janvier 2015, soumettre leur déclaration d'impôt sous peine de perte de leur licence (Ernst et Young, 2014c). Cette réforme pourrait être complétée par une législation imposant la remise de rapports pays par pays comme il est prévu à l'action 13 plus haut. La disposition 83 (1) (c) de la loi sur l'impôt sur le revenu prévoit un impôt retenu à la source sur les commissions pour les non-résidents, au taux de 15 %¹⁰. Dans l'affaire *Tanzania Revenue Authority c. Pan African Energy*¹¹, cependant, la Cour d'appel a statué à l'effet que les services fournis en dehors du pays ne sont pas assujettis aux prélèvements à la source, même si des paiements ont été effectués par les sociétés inscrites dans le pays. La loi de finances de 2014 a également amendé la réglementation fiscale des plus-values afin de recueillir un impôt sur la cession de parts dans une entité résidente tanzanienne. L'amendement a pour effet d'élargir la base d'imposition en y faisant figurer les gains nets réalisés sur la vente de parts ou de titres détenus par une entité résidente, afin de contrecarrer les pratiques d'évasion fiscale passant par la vente d'entreprises locales par l'intermédiaire de groupes étrangers. Cette disposition de la

législation intérieure devrait être complétée dans les conventions de double imposition par la recommandation figurant à l'action 6 (empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales), qui préconise que les autorités nationales fassent figurer dans les conventions fiscales une disposition que l'on retrouve à l'article 13 (4) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, de façon à empêcher les entreprises multinationales de se dérober au paiement de l'impôt sur les plus-values en capital dans le pays, en constituant dans les pays à faible fiscalité des sociétés écrans utilisées pour la cession d'actifs dans le pays. En 2015, diverses lois ont été adoptées sur l'industrie du pétrole et du gaz qui permettront de s'assurer de la transparence des activités de ce secteur. Il s'agit du *Petroleum Act* de 2015, de la loi sur les industries extractives de 2015 et de la loi de 2015 sur la gestion des recettes pétrolières et gazières. Dans le *Petroleum Act* de 2015, c'est le gouvernement qui assure le contrôle et la gestion d'ensemble de l'économie pétrolière et gazière, le Ministère de l'énergie et des mines étant chargé de la supervision générale de l'octroi de licences et de concessions de prospection pétrolière et gazière. Il est à noter aussi que la section 44A de la loi sur l'administration fiscale de 2015 introduit l'obligation faite aux entités engagées dans des travaux de construction ou de prospection de faire connaître au fisc tanzanien le nom de toutes les personnes, la nature de leur travail et la durée des contrats des sous-traitance dans l'accomplissement de leurs fonctions et leurs opérations ou la réalisation d'un projet quelconque. Les sections 84, 86 et 88 de la loi sur l'administration fiscale prévoient des sanctions et des amendes pour réprimer la fraude fiscale.

4.2 Cameroun

Le Cameroun est l'économie la plus importante de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC). Le Cameroun est doté d'importantes ressources naturelles telles que le pétrole et le gaz, du bois d'œuvre de grande qualité, des produits minéraux, des produits agricoles tels que le café, le coton, le cacao, le maïs et le manioc (Cameroun, 2014). Le secteur des services est depuis quelques années

¹¹ Civil Appeal no 146, 2016.

Tableau 2: Variations de la contribution des différents impôts aux recettes publiques camerounaises entre 2000 et 2014 (En pourcentage)

Impôts sur le revenu et les bénéfices	Cotisations à la sécurité sociale	Impôt sur les salaires	Impôt sur la propriété	Impôt sur les biens et services	Autres impôts
3,7	-1,9	1,8	-0,7	-4,2	1,3

Source : OCDE, ATAF et UA (2016).

le principal moteur de la croissance économique, les services de télécommunications, de transport et les services financiers étant particulièrement dynamiques. La croissance économique aurait été de 5,9 % en 2015 grâce à l'augmentation de la production de pétrole, et quand celle-ci s'est stabilisée, de 4,9 % en 2016. La croissance annuelle réelle du PIB devrait en moyenne être de 4,6 % entre 2016 et 2020, grâce à la poursuite d'un investissement public important qui aidera à atténuer l'effet de la précarité de la demande extérieure (FMI, 2016). La faiblesse de la croissance économique, de l'investissement et l'aggravation du déficit fiscal risquent de compromettre la réalisation de l'ambition du Cameroun, dans le cadre de sa « Vision 2035 », de devenir en 2035 au plus tard un nouveau pays industriel à revenu intermédiaire. Le Cameroun a lancé en 2015 un plan de relance de la croissance économique, après une décennie de croissance nulle (BAD, 2015). La mobilisation des ressources intérieures, au Cameroun, est compromise par les flux financiers illicites encouragés par une mauvaise gouvernance et par la corruption (BAD, 2016). En 2015, l'indice de perception de la corruption établi par Transparency International classe le Cameroun au 130^e rang parmi 168 pays (en d'autres termes, la perception de la corruption dans le pays est pire que dans 129 autres pays). Selon les estimations les plus récentes de la CEA, le Cameroun figure parmi les 15 pays africains où les flux financiers illicites sont les plus graves, par le jeu de la refacturation des échanges en 2015 (calculs de la CEA d'après Mevel, 2017). En outre, le Cameroun est classé au deuxième rang juste après le Burundi, en Afrique, et au septième de tous les pays en développement pour le ratio, s'élevant à 1634,9 %, des sorties illicites de capitaux aux entrées d'IED entre 2008 et 2012 (All Afrikan Network, 2016). Selon Oxfam (2016), les sorties illicites de capitaux équivaldraient à 63 % du budget de la santé publique et à la totalité de l'IED et de l'aide reçus chaque année. Une

étude a constaté que le secteur des ressources naturelles, au Cameroun, en particulier l'industrie pétrolière et l'industrie du bois d'œuvre, est une importante filière de fuite des capitaux par la fausse facturation (Ndikumana *et al.*, 2016, p. 88 à 99). La lutte contre la corruption devrait dégager d'importantes recettes publiques, grâce à diverses initiatives visant à améliorer la mobilisation des ressources intérieures. L'action vigoureuse menée par la Commission nationale anticorruption a permis de récupérer environ 10 millions de dollars en 2013 et environ 237 millions de dollars en 2014 (Cameroun, Commission nationale anticorruption, 2013).

Au Cameroun, le ratio de la charge fiscale au PIB était en 2014 de 16,1 % (OCDE, ATAF et UA, 2016), soit plus que les années précédentes. En 2014, les recettes de l'impôt sur le revenu et les bénéfices représentaient moins de 6 % du PIB. L'impôt sur les sociétés est fixé à plus de 30 %, et un assez petit nombre de contribuables assument la plus grande partie du fardeau fiscal, puisque 55 % de l'ensemble de l'impôt sur les sociétés en 2013 étaient le fait de 10 entreprises seulement (FMI, 2014a). La structure de la fiscalité a changé depuis 2000, avec une augmentation de la part des recettes publiques provenant de l'imposition des revenus et des bénéfices, des salaires et d'autres impôts en pourcentage des recettes totales. La structure en pourcentage a également changé, les cotisations sociales, les impôts sur les biens et services et les impôts sur la propriété ayant relativement diminué (voir tableau 2). Au Cameroun, le revenu de la propriété est constitué surtout de loyers et de redevances perçus par le Gouvernement sur la prospection et l'extraction des produits minéraux dans les terres du domaine public ou encore dans les exploitations agricoles et forestières appartenant à l'État (OCDE, ATAF et UA, 2016).

Plus que dans tout autre pays d'Afrique de l'Ouest, on trouve au Cameroun un grand nombre d'entreprises multinationales. Mais la mobilisation des ressources intérieures, par ces entreprises, est affectée par le fait que ces entités sont souvent utilisées comme sociétés écrans à des fins d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices en dehors de la région (Spanjers et Foss, 2015). Le Cameroun est pourtant soucieux d'assurer la transparence fiscale et l'échange de renseignements en matière fiscale. Il a adhéré au Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales en 2012 et accédé à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale en juin 2014. Le Cameroun est membre de la CEMAC, organisme de coopération économique régionale, et du Forum sur l'administration fiscale en Afrique (ATAF). Il est également membre de l'Initiative fiscale d'Addis, qui réunit un grand nombre de partenaires de développement qui cherchent à apporter une impulsion importante à la formation des recettes publiques intérieures et à améliorer la transparence, l'équité, l'efficacité et l'efficience de la fiscalité dans les pays partenaires, initiative prise lors de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement en 2015. Le fait que le Cameroun appartient à ces divers organes et qu'il a accédé à la Convention émet un signal fort montrant qu'il figure parmi les juridictions fiscales directement impliquées dans l'effort international mené pour rendre les systèmes fiscaux plus transparents et plus équitables. En 2015-2016, le Cameroun s'est soumis à un examen paritaire dans le cadre du Forum mondial pour déterminer dans quelle mesure il se conforme aux normes internationales dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale par l'échange de renseignements (OCDE, 2015c). À cette occasion, le Cameroun a été jugé « essentiellement en règle » s'agissant de la transparence et de l'échange de renseignements dans son cadre juridique et réglementaire, puisqu'il a déjà mis en place un service d'échange de renseignements et l'a doté de ressources adéquates et qu'il a rédigé le manuel d'échange de renseignements à la demande. L'examen paritaire a également constaté que, pour le Cameroun,

la pratique de l'échange de renseignements en matière fiscale est une chose toute nouvelle qu'il reste à mettre à l'épreuve (OCDE, 2016b). Le pays a signé des accords d'échange de renseignements en matière fiscale avec un certain nombre de juridictions, et plusieurs conventions sont en cours de négociation ou de ratification. Les autorités fiscales suivent et étudient les mesures proposées par le projet BEPS de l'OCDE et déterminent comment elles pourront être appliquées au Cameroun. Le service des gros contribuables espère que le dispositif d'établissement de rapports pays par pays prévu au titre de l'action 13 apportera des avantages importants au pays. Le Cameroun est l'un des pays africains qui fait partie du cadre inclusif attaché à l'application des standards minimums de l'OCDE en matière de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices (OCDE, 2016a). On trouvera ici un résumé des mesures prises pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, ainsi que des recommandations sur l'application par le Gouvernement des mesures proposées.

Action 1 : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

L'administration fiscale envisage de créer un service de l'économie numérique.

Action 2 : Neutraliser les effets des dispositifs hybrides

Il ne s'agit pas d'une préoccupation prioritaire. L'administration fiscale espère que le risque sera analysé par le service des prix de transfert une fois qu'il sera opérationnel.

Action 3 : Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées

Il n'y a pas au Cameroun de règles s'appliquant expressément aux sociétés étrangères contrôlées. Les sociétés camerounaises sont imposées selon le principe de la territorialité. De ce fait, les entreprises qui font du commerce ou des affaires en dehors du territoire national ne sont pas imposées au Cameroun sur leurs

profits d'origine étrangère¹². Il faudra organiser une formation technique avant d'adopter une législation des sociétés étrangères contrôlées. Il faudra examiner les pratiques optimales s'appliquant aux éléments d'une réglementation efficace concernant les sociétés étrangères contrôlées, comme il est recommandé au titre de l'action 3.

Action 4 : Limiter l'érosion de la base d'imposition due à des déductions d'intérêts et autres frais financiers

C'est une préoccupation prioritaire au Cameroun. Il existe des dispositions relatives à la sous-capitalisation des entreprises, qui est définie comme le cas où l'endettement est supérieur une fois et demie aux fonds propres et quand le financement par l'endettement provient d'actionnaires dont les droits de vote sont supérieurs à 25 % de la société sous-capitalisée¹². La loi de finances de 2012 interdit de déduire les paiements faits à des pays considérés comme des paradis fiscaux aux fins de l'impôt sur les sociétés et sur le revenu. La loi définit le paradis fiscal comme tout territoire où le taux d'imposition des sociétés ou le taux marginal est inférieur à 11,66 % (soit le tiers du taux pratiqué au Cameroun). Tout pays que les institutions financières internationales qualifient de non coopératif aux fins de l'échange de renseignements en matière fiscale et de transparence fiscale entre également dans cette catégorie. En outre, il existe au Cameroun un contrôle des changes, qui s'applique aux transferts financiers en dehors de la zone franche (zone monétaire comprenant la France et certaines de ses anciennes colonies). À ce sujet, la règle 0200/CEMAC/ UMAC/CM de la CEMAC en date du 29 avril 2000 s'applique à tous les pays membres de la CEMAC (Ernst et Young, 2014b).

Action 5 : Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance

La lutte contre les pratiques fiscales dommageables est prioritaire au Cameroun, en particulier s'agissant des incitations fiscales

non stratégiques qui conduisent à une érosion auto-imposée de la base d'imposition et à un transfert de bénéfices, et donc à une perte de recettes publiques. La compétition pour l'obtention d'investissements étrangers directs parmi les pays membres de la CEMAC a entraîné un « nivellement par le bas », les différents gouvernements se faisant concurrence par les incitations fiscales les plus attrayantes aux yeux des investisseurs étrangers¹². Pour assurer la coordination fiscale dans la région, il faudra renoncer à ces pratiques dommageables et empêcher les effets externes qui conduisent à ce « nivellement par le bas », et donc à une perte de recettes pour les pays de la région (voir l'analyse donnée au chapitre 5).

Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

C'est là une préoccupation prioritaire au Cameroun. La principale disposition relative à la lutte contre le chalandage fiscal dans les conventions fiscales est celle relative à la « propriété effective »¹². Le Cameroun devrait adopter les standards minimums de l'OCDE recommandés à propos de l'action 6 du rapport de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.

Action 7 : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

C'est là une préoccupation prioritaire au Cameroun. Au niveau intérieur, les autorités perçoivent une taxe sur les transferts des filiales dont le taux est fixé à 16,5 %. Toutes les conventions de double imposition signées par le Cameroun utilisent la définition de l'établissement stable qui figure dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions¹². Le Cameroun devrait adopter les standards minimums de l'OCDE dans les conventions de double imposition comme il est recommandé à l'action 7 du rapport du projet BEPS. L'article sur les « services techniques » dans la nouvelle version du Modèle de convention des Nations Unies concernant

¹² D'après des entretiens recueillis par la CEA auprès de ressortissants camerounais.

les doubles impositions devrait figurer dans les futures conventions et dans les renégociations des conventions en vigueur.

Actions 8 à 10 : Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur

Les entretiens avec les autorités fiscales amènent à conclure que diverses formes de falsification des prix de transfert contribuent notablement à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices au Cameroun. Les entreprises multinationales, qui représentent jusqu'à 90 % des grandes entreprises, sont actives dans presque tous les secteurs de l'économie camerounaise, et cela entraîne des risques élevés de falsification des prix de transfert¹². Les autorités ont adopté une position ferme contre ce phénomène. Auparavant, ces questions étaient traitées dans la réglementation réprimant l'évasion fiscale, dans la loi de finances de 2007. La loi de finances de 2012 apporte des modifications à la loi fiscale générale concernant les prix de transfert (TPA Global, 2015). Ces règles ont à nouveau été modifiées dans l'article 18-3 de la loi de finances de 2014. L'administration fiscale a créé un service des gros contribuables, qui a lui-même mis en place un service s'occupant spécialement des prix de transfert et qui devrait être fonctionnel en 2017. Mais comme dans l'ensemble de la Direction des impôts, les spécialistes manquent cruellement. Le personnel du service en question a suivi une formation à l'OCDE en 2015 et il est prévu de la poursuivre. Le service cherche également à obtenir une assistance consultative concernant les prix de transfert auprès des Inspecteurs des impôts sans frontières (Ernst et Young, 2016). L'un des problèmes dans la lutte contre la falsification des prix de transfert est le manque de données comparables. Le service a recherché l'accord des autorités, ainsi que des crédits pour obtenir l'accès à des bases de données mondiales comparables avant la fin de 2016 (Bureau van Dijk, 2016). Les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert peuvent aider à déterminer si des transactions internationales obéissent au principe de la pleine concurrence (Ernst et Young, 2016). Un examen attentif des prix de transfert au Cameroun couvre tous les secteurs d'activités et cherche en particulier à

éliminer les lacunes qui, dans le Code des impôts, résultent de l'insuffisance de la réglementation sur les transactions entre parties associées, sur le paiement des redevances et sur la répartition des coûts et des dépenses (dépenses de siège social, accords sur le partage des coûts, versements effectifs, etc.) dans les transactions financières. Même au niveau régional, on constate une coopération étroite sur le sujet des prix de transfert entre les États membres de la CEMAC. Ainsi, des règles à cet effet sont stipulées dans la directive de la CEMAC sur la fiscalité du revenu des sociétés (n° 02/01/UEAC-050-CM, du 6 août 2001). D'autres réformes, s'inspirant des recommandations des actions 8 à 10 du projet BEPS, devraient aider à garantir que le Cameroun prend bien en main les problèmes posés par les prix de transfert.

Action 11 : Mesurer et suivre les données relatives à l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices et adopter des mesures pour y remédier

Les autorités devraient se demander s'il y a là une préoccupation prioritaire. Il leur est recommandé de constituer un comité de réflexion fiscale chargé d'examiner les mesures nécessaires pour remédier à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

Action 12 : Obliger les contribuables à divulguer leurs activités de planification fiscale agressive

Les dispositions en matière de divulgation devraient être renforcées dans l'esprit des recommandations données au titre de l'action 12.

Action 13 : Réexamen de la documentation des prix de transfert

Cette question est prioritaire au Cameroun¹². La loi de finance de 2007 a introduit des règles définissant une obligation automatique de soumettre une documentation au début de l'audit fiscal des sociétés enregistrées au service des gros contribuables et une obligation de produire sur demande la documentation nécessaire. Les autorités fiscales ont en outre

la faculté d'exiger des sociétés auditées de fournir toutes informations sur les transactions à l'intérieur d'un groupe d'entreprises, notamment le détail de leurs relations opérationnelles et une information sur toute société du groupe sise en dehors du Cameroun; sur les méthodes utilisées pour déterminer les prix de transfert dans les transactions internes au groupe et leur justification; les activités menées par les sociétés ou entités d'un groupe entrant dans des transactions internes au groupe; le traitement fiscal, juridique et administratif réservé aux transactions des sociétés d'un groupe résidant en dehors du Cameroun, avec leur désignation; les pays concernés et le montant total de la transaction en question; les accords contractuels régissant le rapatriement des dépenses et tout accord conclu à l'avance à cet effet, y compris les décisions administratives préalables; et une analyse de l'information comparative utilisée, le cas échéant. En 2012, l'article M19 *bis* du Livre II du Code général des impôts, sur le Manuel de procédures fiscales, a été introduit pour améliorer la réglementation et le contrôle des prix de transfert. Selon les nouvelles règles, si, au cours d'un audit, l'administration fiscale constate qu'une société a indirectement transféré des bénéfices, elle peut demander à la société en question tout document relatif aux entreprises avec lesquelles elle est en relation, ainsi que la méthode retenue pour le calcul des prix de transfert. La liste des documents à fournir a été améliorée par la loi n° 2014/026 de décembre 2014. L'article 18-3 de celle-ci précise quels sont les documents à fournir concernant les actions possédées dans le capital d'autres sociétés quand ces actions ne dépassent pas 25 % du capital. Les sociétés sont tenues d'ajouter à la documentation fournie des états détaillés des transactions avec les compagnies qui les contrôlent ou qui sont sous leur contrôle, au Cameroun ou à l'étranger. Le Cameroun a signé le 25 juin 2014 la Convention de l'OCDE relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et l'a ratifiée le 1^{er} octobre 2015. Cette convention permettra l'échange automatique de rapports pays par pays dans le cadre du projet BEPS. Le Cameroun devrait adopter une loi autorisant l'établissement de rapports pays par pays s'inspirant des recommandations données au titre de l'action 13.

Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends

Le règlement des différends devrait être amélioré dans les conventions de double imposition signées par le Cameroun¹².

Action 15 : Élaboration d'un instrument multilatéral

Le Cameroun n'a conclu que cinq conventions fiscales. Les conventions avec le Canada et la France s'inspirent du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui est perçu comme comportant un risque plus important de fuite de ressources. Les conventions avec le Maroc, la Tunisie et une convention partielle avec la Suisse reposent sur le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions. Le Cameroun parachève la rédaction d'une convention avec l'Afrique du Sud. Il est membre du groupe spécial qui a pris part à l'élaboration de l'instrument multilatéral. Lors de la cérémonie de signature, le 7 juin 2017, le Cameroun a exprimé son intention de signer l'instrument (OCDE, 2017c). Cependant, il est souhaitable que tant que les incertitudes qui entourent le fonctionnement de l'instrument ne seront pas dissipées, le Cameroun attende d'en savoir plus et renégocie éventuellement les conventions de double imposition qui paraissent présenter des risques graves de contribution à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

Autres réformes fiscales d'intérêt pour la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Le Cameroun a profondément réformé sa fiscalité en 1994 en simplifiant le régime des incitations fiscales, conformément aux politiques d'intégration régionale et d'ajustement structurel. Avant 1994, le système fiscal était sélectif, décrit comme l'un des plus complexes et des plus injustes en Afrique subsaharienne car il encourageait la fraude fiscale et comportait des avantages considérables pour les entreprises souhaitant en abuser (Gauthier *et al.*, 2002).

La loi de finances de 2015 prévoit une réduction de 5 % des taux d'imposition des sociétés afin

d'alléger leur charge fiscale et de leur faire mieux respecter l'obligation fiscale, dans l'optique d'une mobilisation plus efficace des ressources intérieures. Les réformes apportées à l'organisation et au fonctionnement de l'administration fiscale ont compris la création de services distincts chargés des gros contribuables, ainsi que des petites et moyennes entreprises. Les autorités ont institué un système d'enregistrement des contribuables, organisé une éducation du contribuable, distribué des formulaires de déclaration fiscale préremplis et amélioré les capacités de traitement des données pour faciliter la gestion des impôts. D'autres mesures ont été prises : une réduction des contacts face à face entre les fonctionnaires des impôts et des contribuables (par l'aménagement de déclarations d'impôt par des moyens électroniques ou par téléphone mobile), ainsi qu'une simplification des procédures fiscales et une amélioration des services fournis aux petites entreprises, ce qui a amélioré la collecte de divers impôts directs. En 2007, le Cameroun a lancé une réforme de son administration douanière, avec un système de dédouanement automatique qui a réduit le délai de dédouanement et diminué les chances de corruption tout en augmentant les recettes (Cantens *et al.*, 2010). Le Gouvernement avait en effet observé que le manque de collaboration entre l'administration des contributions intérieures et celle des douanes se traduisait par des pertes sur la taxe à la valeur ajoutée, qui représente plus de 30 % du budget. Des efforts sont faits pour améliorer la coordination et la coopération entre les divers services de collecte des impôts (Business in Cameroun, 2016). Ces dernières années, les autorités ont noté que les nombreuses exemptions fiscales inscrites dans les divers codes des investissements étaient la principale source de pertes fiscales. Ces codes ont été remplacés par une Charte de l'investissement beaucoup plus simple et transparente en 2002 (Khan, 2010). L'environnement juridique de l'investissement, au Cameroun, a été mis à jour par la loi du 18 avril 2013 prévoyant des incitations à l'investissement privé applicables aux personnes morales ou physiques camerounaises et étrangères, résidant ou non dans le pays (Business in Cameroun, 2016).

4.3 Afrique du Sud

L'Afrique du Sud est une économie à revenu intermédiaire dotée de ressources naturelles abondantes ; ses secteurs financier, judiciaire, des communications, de l'énergie et des transports sont bien développés, et elle possède la bourse des valeurs la plus importante d'Afrique, parmi les 20 premières au monde. Sur le plan international, l'Afrique du Sud est reconnue comme l'une des économies « émergentes » (Holland et Vann, 1989, p. 1013) et elle est l'un des BRICS (avec le Brésil, la Fédération de Russie, l'Inde et la Chine). Ce sont là les cinq économies les plus influentes dans le monde en dehors du Groupe des Huit, et les BRICS représentent environ 25 % du PIB mondial et 40 % de la population mondiale (De Silva, 2009). L'industrie minière est à la base du succès industriel, et elle a fait de l'Afrique du Sud le pays le plus industrialisé d'Afrique. La richesse minérale est énorme, puisque le pays dispose de riches gisements de platine, or, diamant, charbon, antimoine, chrome, cobalt, cuivre, minerai de fer, plomb, manganèse, nickel, argent, titane, uranium, vanadium, zinc et zirconium. Plusieurs des grandes compagnies minières mondiales sont sud-africaines ou y trouvent leur origine, notamment la De Beers, l'Anglo American, l'Anglo Platinum et l'Anglo Gold Ashanti (*The Economist*, 2014). Le pays s'est également doté d'un important secteur industriel comprenant le montage automobile, la métallurgie, l'industrie mécanique, les textiles, la sidérurgie, l'industrie chimique, les engrais, les produits alimentaires et la réparation des cargos (Central Intelligence Agency, 2016). Le secteur agricole est également très important, puisque le pays produit du maïs, du blé, de la canne à sucre, des fruits, des légumes, de la viande bovine et ovine, de la volaille, de la laine et des produits laitiers (Afrique du Sud, Ministère de l'agriculture, des forêts et des pêches, 2016).

Le système fiscal est assez avancé, par comparaison avec la majorité des pays africains¹³.

Dans le rapport de la charge fiscale au PIB, l'impôt sur le revenu et sur les bénéfices est important. Les recettes de l'impôt sur les personnes

¹³ D'après des entretiens avec des personnes originaires d'Afrique du Sud.

Tableau 3: L'impôt sur les revenus, les bénéfices et les gains en capital en Afrique du Sud, 1997-2014 (En pourcentage)

	1997	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital rapportés aux recettes fiscales totales	53,3	52,7	54,6	58,0	55,8	52,4	53,1	52,1	52,2	52,6
Impôt sur les personnes physiques	38,7	36,3	27,9	29,7	32,1	31,4	31,3	31,5	31,9	33,1
Impôt sur les entreprises	14,7	16,4	26,7	28,3	23,7	20,9	21,8	20,6	20,2	19,5

Source : Analyse des auteurs d'après les statistiques des finances publiques du Fonds monétaire international.

physiques sont plus importantes que celles sur les entreprises (voir tableau 3).

L'économie est fortement dépendante des impôts sur le revenu et les bénéfices qui assurent environ la moitié des rentrées fiscales (FMI, sans date), et de la taxe à la consommation (40,3 %). Alors que les recettes publiques ont fortement augmenté en 2015 et 2016 en brut, les possibilités de les augmenter encore sont entravées par des problèmes de gouvernance, notamment la corruption dans certaines institutions publiques qui subissent des ingérences politiques (Afrique du Sud, 2017). La croissance économique s'est également ralentie ces dernières années en raison de grèves, de pannes d'électricité et d'une faiblesse de la demande de produits de base. Alors que les flux financiers illicites en provenance d'Afrique du Sud sont moins élevés que ceux qui concernent d'autres pays africains plus petits comme le Cameroun, les sorties de capitaux illicites d'Afrique du Sud viennent au cinquième rang après le Nigéria (Afrique de l'Ouest), et l'Égypte, l'Algérie et le Maroc (Afrique du Nord) (BAD, OCDE, PNUD, 2014). Néanmoins, des efforts concertés ont été menés pour lutter contre la corruption et les flux financiers illicites, surtout dans le cadre d'une stratégie de lutte contre la corruption dans la fonction publique qui s'est traduite par plusieurs mesures, notamment l'adoption du Protected Disclosures Act, de la loi sur la promotion de l'accès à l'information, de la création du Centre de renseignements financiers, de l'établissement d'un registre des avoirs patrimoniaux des comptables publics et la divulgation obligatoire du patrimoine et des intérêts des hauts fonctionnaires (Commission de la fonction publique, 2005).

Les entreprises multinationales ont une importante présence en Afrique du Sud, ce qui rend ce pays vulnérable aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, susceptibles de réduire les recettes fiscales (Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, 2013). Selon Oxfam (2016), sur 2 millions de sociétés inscrites en Afrique du Sud, 1,6 million seulement sont actives et paient des impôts, ce qui laisse un reliquat de quelque 400 000 sociétés qui ne paient pas d'impôt. Les données fournies par la Banque de réserve de l'Afrique du Sud, qui saisit directement les paiements faits à l'étranger, indiquent que juste après la crise financière mondiale survenue en 2008, les sorties de capitaux ont augmenté de près d'un quart. Les chiffres montrent aussi que les sorties de capitaux imputables à des services juridiques, comptables et de consultants de gestion ont augmenté de 32,6 %, les services d'ingénierie et techniques de 39,5 %, alors que l'activité économique était faible du fait de la crise. Cette ampleur des transactions transfrontières ne représentant pas des marchandises donne à penser qu'il pourrait exister dans le pays un phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (Davis Tax Committee, 2014). Néanmoins, au fil des ans, l'Afrique du Sud a fait des progrès appréciables dans le repérage des filières de ce phénomène afin d'y remédier. Les actions entreprises ont commencé en 1997 quand la Commission Katz a été chargée d'enquêter sur les implications fiscales de la mondialisation des échanges de l'Afrique du Sud et de ses conséquences sur sa fiscalité. Après cette enquête, les autorités ont introduit plusieurs mesures spécifiques de lutte contre l'évasion fiscale dans la loi 58 sur l'impôt sur le revenu de 1962 pour remédier aux activités d'évasion fiscale. Parmi ces dispositions figurent

de nouvelles règles sur les sociétés étrangères contrôlées, à la section 9D de la loi sur l'impôt sur le revenu, des règles sur les prix de transfert à la section 31, des règles destinées à remédier aux instruments hybrides et entités hybrides et des dispositions sur les activités devant être déclarées aux sections 34 à 39 de la loi sur l'administration fiscale de 2011, ainsi qu'un programme de déclaration volontaire aux sections 225 à 233. Les règles générales de lutte contre l'évasion fiscale et le principe voulant que la substance l'emporte sur la forme peuvent également être appliqués en Afrique du Sud à la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, même si ces règles s'appliquent surtout aux activités intérieures. Les conventions fiscales de l'Afrique du Sud comportent des dispositions de lutte contre l'évasion fiscale, et notamment celle relative à la propriété effective, qui peuvent être appliquées pour limiter les utilisations abusives des conventions fiscales par des résidents de pays tiers (Davis Tax Committee, 2014). La réglementation du contrôle des changes, qui régit les sorties de capitaux, complète la législation de lutte contre l'évasion fiscale, l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Oguttu, 2015a, p. 657). Néanmoins, du fait de la mondialisation croissante, de l'adoption de modèles modernes d'entreprises et de pratiques complexes de planification fiscale, le système fiscal de l'Afrique du Sud reste susceptible de subir les effets de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.

En tant que membre du Groupe des Vingt, l'Afrique du Sud est le seul pays d'Afrique qui fait partie du projet BEPS de l'OCDE. Le Gouvernement a dépêché des représentants venant de son service des impôts pour participer aux diverses réunions des groupes de travail de l'OCDE qui ont mis en œuvre le projet BEPS. En conséquence, l'Afrique du Sud s'est engagée à appliquer les standards minimums et elle fait partie du cadre inclusif OCDE/Groupe des Vingt du projet BEPS. En juillet 2013, le Ministère des finances a désigné un comité d'examen de la fiscalité, le Davis Tax Committee, et l'a chargé d'examiner la fiscalité sud-africaine en tenant compte des objectifs à long terme du plan de développement national à l'horizon 2030 (Afrique du Sud, 2011), qui

appelle à des politiques fiscales et économiques de nature à encourager l'IED pour relancer la croissance économique. Sur le front international, ce comité est chargé de répondre aux problèmes de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices tels qu'ils ressortent du projet BEPS de l'OCDE. Le Davis Tax Committee a publié, le 30 septembre 2014, son premier rapport d'activité sur la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le rapport final, présenté en 2016 au Ministre des finances, devrait bientôt être publié. Le Comité note que pour lutter contre ces problèmes en Afrique du Sud, il faut d'abord reconnaître la double nature de l'économie sud-africaine, qui est à la fois exportatrice et importatrice de capitaux. D'une part, c'est un État de résidence pour de nombreuses entreprises multinationales nées dans le pays et une base pour de nombreuses sociétés de portefeuille intermédiaires (Legwaila, 2010, p. 309) qui réalisent des investissements dans le reste de l'Afrique (Davis Tax Committee, 2014, et Oguttu, 2011). D'autre part, l'économie sud-africaine reste fortement dépendante des investissements réalisés dans le pays par des pays développés (IED), qui facilitent l'accès aux technologies et au capital (CNUCED, 2017b) et reste soumise aux dispositions d'un contrôle des changes que la plupart des pays en développement appliquent au contrôle des sorties de capitaux d'origine intérieure (Reserve Bank of South Africa, 2017 ; Deloitte, 2015a). Cette double nature de l'économie implique que les mesures prises pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices qui s'appliquent à la fois aux pays exportateurs et aux pays importateurs de capitaux peuvent être un sujet de préoccupation pour le pays. Il faut donc trouver un équilibre qui encourage la compétitivité locale des multinationales quand elles se développent à l'étranger, tout en les protégeant contre les risques de transfert de bénéfices qui risquent d'augmenter avec une telle expansion. On trouvera ici un résumé des mesures actuellement prises en Afrique du Sud pour appliquer les recommandations du projet BEPS de l'OCDE.

Action 1 : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

Comme l'économie de l'Afrique du Sud est complexe, en particulier s'agissant des services financiers, les problèmes fiscaux de l'économie numérique sont d'intérêt dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. En réponse au rapport de l'OCDE sur le BEPS¹³, la loi 89 sur la taxe à la valeur ajoutée de 1991 a été modifiée à compter du 1^{er} avril 2014 de façon que les entreprises qui fournissent des services numériques doivent s'acquitter de la taxe à la valeur ajoutée sur ces services (Afrique du Sud, sans date ; entretiens). Les autorités sud-africaines devraient continuer à suivre les recommandations de l'OCDE sur l'imposition de l'économie numérique (par une fiscalité directe, par exemple) et adopter des mesures appropriées.

Action 2 : Neutraliser les effets des dispositifs hybrides

La complexité du secteur financier entraîne l'existence de dispositifs hybrides et d'instruments financiers qui peuvent être générateurs d'une érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Les mesures actuellement prises sont notamment la section 23G de la loi 58 sur l'impôt sur le revenu de 1962 qui traite les accords de location-vente comme un dispositif financier, les sections 50A à H qui prévoient une retenue à la source sur les intérêts versés; la section 23M qui limite les déductions d'intérêts transfrontières; la section 23N qui limite les excès du financement par l'endettement dans les opérations de réorganisation; les sections 8F et 8FA qui interdisent la déduction d'intérêts sur un instrument de dette hybride; la section 64EB qui interdit le transfert de dividendes à des entités exonérées de l'impôt sur les dividendes; la section 10 (1) (k) (i) qui interdit les dispositifs hybrides relatifs aux dividendes impliquant des entités exemptées; la section 8E qui considère l'instrument financier hybride comme un instrument hybride de création de fonds propres; la section 8EA qui s'applique aux fonds propres assimilables à la dette; et les dispositions générales de lutte contre l'évasion fiscale figurant aux sections 80A à 80L qui peuvent s'appliquer

aux pratiques dommageables d'évasion fiscale. Le Comité Davis note que cette pléthore de dispositions législatives risque d'engendrer des arrangements hybrides dommageables si elles ne sont pas associées au traitement fiscal dans un autre pays. Le Comité recommande que les règles soient simplifiées et limitées à l'application de principes juridiques généraux plutôt qu'à des transactions ou instruments spécifiques, et que les règles d'association recommandées au titre de l'action 2 du projet BEPS soient adoptées (Davis Tax Committee 2014, rapport sur l'action 2).

Action 3 : Renforcer les règles concernant les sociétés étrangères contrôlées

La section 9 D de la loi sur l'impôt sur le revenu couvre les sociétés étrangères contrôlées. Le Comité Davis note que ces règles sont déjà assez complexes et sont comparables à celles des pays développés ; il n'est donc pas nécessaire de les rendre plus rigoureuses encore.

Action 4 : Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers

Cela est une préoccupation prioritaire en Afrique du Sud. Actuellement, les mesures permettant de lutter contre de tels dispositifs comprennent la réglementation du contrôle des changes, qui limite les sorties de capitaux; la section 31 de la loi sur l'impôt sur le revenu qui fait obligation de considérer l'aide financière internationale selon le principe de la pleine concurrence; la section 24J qui régit l'occurrence et l'augmentation des intérêts versés sur les instruments financiers; la section 45 qui régit les structures de réduction de la dette dans les transactions internes au groupe; la section 23N qui limite la déduction d'intérêts dans les transactions de réorganisation et d'acquisition; la section 23M qui limite la déduction d'intérêts versés aux personnes se trouvant dans une relation de contrôle; la section 24O qui limite la déduction d'intérêts sur les acquisitions de participations; les sections 8E et 8EA qui considèrent comme un intérêt à part entière les dividendes déclarés sur les instruments de fonds propres hybrides; les sections 8F et 8FA qui considèrent l'intérêt versé sur les instruments de fonds propres

hybrides comme un dividende; et les dispositions générales de lutte contre l'évasion fiscale figurant aux sections 80A à 80L. Le Comité Davis a signalé que ces nombreuses règles se recoupent souvent, compliquent encore le système fiscal, créent une incertitude pour les contribuables et risquent de compromettre l'IED. Il recommande d'examiner la possibilité d'adopter les pratiques optimales proposées par l'OCDE à l'action 4.

Action 5 : Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance

Le régime de la société mère pourrait être considéré comme potentiellement dommageable si les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, les règles sur les prix de transfert et sur la sous-capitalisation, ainsi que certaines dispositions relatives à l'imposition des plus-values sont rendues moins rigoureuses pour les sociétés mères. Le Comité Davis recommande de trouver un bon équilibre qui préserve la compétitivité de l'économie et assure la protection contre les pratiques fiscales dommageables (Davis Tax Committee 2014, rapport sur l'action 5). Aux termes des standards minimums de l'OCDE sur l'action 5, l'adoption de règles spéciales de transparence et d'échange spontané obligatoire sera nécessaire.

Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

C'est là une préoccupation pour l'Afrique du Sud. Actuellement, la principale disposition relative au chalandage fiscal utilisée dans les conventions fiscales signées par l'Afrique du Sud est la disposition relative à la « propriété effective ». Il est recommandé que l'Afrique du Sud adopte les normes minimales énoncées à l'action 6 (Davis Tax Committee, 2014).

Action 7 : Empêcher les mesures évitant artificiellement le statut d'établissement stable

Comme la plupart des conventions de double imposition signées par l'Afrique du Sud s'inspirent du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, la nécessité d'éviter l'application

artificielle du statut d'établissement stable est une priorité de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Comme le concept d'établissement stable est défini à la section 1 de la loi sur l'impôt sur le revenu et qu'il répond à l'article 5 de la Convention, les modifications apportées à la définition de la notion, recommandées au titre de l'action 7, aideront à atténuer le risque d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Actions 8 à 10 : Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur

L'Afrique du Sud considère comme prioritaire le règlement de la question des prix de transfert. La loi sur l'impôt sur le revenu, dans sa section 31, affirme le principe de pleine concurrence dans l'établissement des prix de transfert dans les transactions internationales. Les prix de transfert des actifs incorporels peuvent être réduits en appliquant la section 31 (4) de la loi à l'utilisation d'actifs incorporels détenus par des intérêts étrangers. Le contrôle des changes limite également les possibilités de transférer des actifs incorporels à l'intérieur d'un groupe, car il faut pour cela une autorisation préalable. La section 23I de la même loi interdit la déduction des impôts payés sur des éléments de propriété intellectuelle qui étaient auparavant détenus par une personne sud-africaine ou associée; les exemptions aux règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées ne s'appliquent pas aux redevances résultant de l'utilisation de l'élément de propriété intellectuelle par une telle société, à moins que cette utilisation crée, développe ou améliore considérablement l'élément de propriété intellectuelle en question. Les autorités sud-africaines retiennent un impôt à la source sur les redevances minières, au taux de **15 %**. La note 7 de pratique du service fiscal sud-africain de 1999 mentionne les directives de l'OCDE en matière de prix de transfert, de sorte qu'on peut faire l'hypothèse que l'Afrique du Sud suivra les normes internationales s'agissant des prix de transfert en suivant les recommandations des actions 8 à 10 du rapport du projet BEPS (Davis Tax Committee, 2014).

Action 11 : Mesurer et suivre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et les mesures prises à ce sujet

Pour protéger sa base d'imposition et éviter les transferts de bénéfices, l'Afrique du Sud a besoin des instruments et des données proposés par le projet BEPS, et cela lui permettra d'évaluer l'impact de ces mesures. Il est donc tout indiqué de suivre les recommandations proposées à l'action 11.

Action 12 : Règles de communication obligatoire d'informations sur les pratiques de planification fiscale agressive

En vertu des sections 34 à 39 de la loi 28 d'administration fiscale de 2011, les activités de planification fiscale agressive doivent être déclarées aux autorités fiscales. Il suffit alors de s'assurer que les règles deviendront plus efficaces par l'application des recommandations relatives à l'action 12.

Action 13 : Documentation des prix de transfert

L'Afrique du Sud donne suite aux recommandations du projet BEPS car l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont pour elle une source de préoccupation. En 2015, la législation sur l'établissement de rapports pays par pays a été appliquée. La section 1 de la loi d'administration fiscale définit la « norme fiscale internationale » comme signifiant entre autres choses que des rapports pays par pays doivent être établis par les entreprises multinationales, et que toute norme en matière d'échange d'informations est spécifiée, par voie de règlement, par le Ministre des finances. La section 3 (3) (a) (iii) de la loi permet de donner suite à un document émanant d'un pays demandeur. En 2016, une réglementation a été publiée pour préciser les modalités de l'établissement de rapports pays par pays concernant les multinationales dans le contexte sud-africain, et cela s'applique aux déclarations fiscales soumises à compter du 1^{er} janvier 2016. Si la société mère réelle de l'entreprise est résident fiscal en Afrique du Sud et si le chiffre d'affaires consolidé annuel du groupe dépasse 10 milliards de rand ou encore 750 millions d'euros pendant

l'exercice fiscal 2015, cette entreprise sera tenue d'établir un rapport pays par pays pour les exercices financiers à partir du 1^{er} janvier 2016. L'administration fiscale sud-africaine a confirmé que le modèle de l'OCDE est à utiliser aussi pour le rapport pays par pays. Une entité sud-africaine peut être tenue de soumettre ce rapport alors même qu'elle n'est pas la société mère réelle, si son chiffre d'affaires dépasse 750 million d'euros. Pour permettre l'établissement des rapports pays par pays, l'Afrique du Sud a conclu l'accord multilatéral concernant l'autorité compétente aux fins de l'échange automatique de rapports pays par pays, accord entré en vigueur le 27 janvier 2016.

Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends

Les autorités sud-africaines tiennent à ce que les différends relatifs aux conventions fiscales soient dûment résolus. En mars 2015, l'autorité fiscale a publié des directives sur la procédure amiable (Afrique du Sud, 2016), nécessaire pour écarter les différends dans le contexte d'une convention fiscale. La directive explique les conséquences de la procédure amiable et indique comment déposer une demande à cet effet. Certaines des conventions fiscales signées par l'Afrique du Sud contiennent bien une disposition relative à l'arbitrage obligatoire, mais dans ses conventions bilatérales, elle ne s'est pas engagée sur ce principe en raison des changements devant intervenir au sujet de cette procédure amiable. Cependant, l'Afrique du Sud a conclu des conventions avec des pays de l'OCDE qui se sont engagés sur le principe de l'arbitrage obligatoire en vertu de l'action 14. L'Afrique du Sud devra peut-être préciser sa position sur la question, en particulier en raison de l'existence de dispositions d'inclusion et d'exclusion dans l'instrument multilatéral, comme on le précise plus bas.

Action 15 : Élaboration d'un instrument multilatéral

Plutôt que de renégocier ses nombreuses conventions fiscales, l'Afrique du Sud devrait adopter une démarche plus indiquée consistant à signer l'instrument multilatéral de façon à

appliquer les recommandations relatives aux conventions fiscales préconisées dans le projet BEPS. Selon le site Web de l'administration fiscale, l'Afrique du Sud a conclu 75 conventions de double imposition. En outre, 36 conventions sont en cours de négociation ou ont été mises au point mais non signées. Quand l'OCDE a publié l'instrument multilatéral en novembre 2016, le Ministre des finances a annoncé en février 2017, dans son discours du budget, que son pays signerait l'instrument multilatéral (Afrique du Sud, Trésor, 2017, p. 12). En fait, l'Afrique du Sud est bien l'un des 68 pays qui, le 7 juin 2017, sont devenus signataires de l'instrument lors d'une cérémonie de signature (compte tenu de certaines réserves) (OCDE, 2017c).

Conclusion

Le présent chapitre portait sur l'expérience acquise par la République-Unie de Tanzanie, le Cameroun et l'Afrique du Sud dans leur action contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le chapitre a présenté succinctement les dispositions qui ont été prises par ces pays pour protéger leur base d'imposition et la mesure dans laquelle ils appliquent effectivement les mesures préconisées par l'OCDE. Le cas de la République-Unie de Tanzanie montre bien l'existence de certaines questions importantes

qui se posent aux administrations fiscales dans un pays riche en ressources naturelles, car ce pays a dû utiliser des instruments judiciaires pour protéger sa base d'imposition, tout en examinant les exemptions fiscales inefficaces. Comme ce pays a très peu participé aux consultations relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, il constitue un bon exemple du choix d'améliorations prioritaires à introduire dans l'administration fiscale, avant même d'adopter des interventions plus spécifiques. L'étude de cas relative au Cameroun montre une démarche plus ciblée dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, par exemple par la création d'un service des prix de transfert doté des ressources et de la capacité nécessaires. L'Afrique du Sud, en tant que membre du Groupe des Vingt, a participé au projet BEPS. Le pays se trouve face à des circonstances uniques en leur genre sur l'adoption du train de mesures préconisé, étant donné qu'il doit préserver l'équilibre entre la recherche de la compétitivité de ses propres entreprises multinationales qui peuvent être amenées à investir à l'étranger et sur le continent africain, et la protection de sa base d'imposition qui risque d'être entamée par des investisseurs étrangers, sans compromettre pour autant l'investissement étranger.

Chapitre 5 : Politiques et mesures complémentaires dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, générateurs de flux financiers illicites

Le projet BEPS de l'OCDE a abouti à un consensus concernant certaines normes internationales et certains standards minimums à l'aide desquels beaucoup de pays ont adopté de nouvelles règles, et pourtant l'application des recommandations reste entachée d'incertitudes quant aux modalités prévues et à la date retenue (Nibbe, 2016). Si les nouvelles règles fiscales internationales deviennent trop complexes et manquent de cohérence, cela risque de donner lieu à des différends et à une double imposition entre pays ayant adopté des vues opposées (Kielstra, 2016). On doute de l'engagement de beaucoup de pays membres de l'OCDE d'appliquer les recommandations du projet BEPS. La démarche suivie par l'OCDE a été critiquée pour ne pas appliquer les principes de la fiscalité internationale, pourtant essentiels dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le temps imparti au projet (deux ans) était trop court et toutes les questions pertinentes n'ont pu être suffisamment analysées. Il ne s'agit pas seulement de réécrire le cadre de la fiscalité mondiale ou de modifier les lois très complexes du système fiscal international ; il faut plutôt obtenir un changement de comportement des entreprises multinationales pour s'assurer que leurs activités sont taxées comme il convient. La question doit être en tête de l'ordre du jour de l'action des sociétés si l'on veut que les dirigeants des entreprises comprennent bien le problème et mettent en vigueur les recommandations (Mealey, 2016). Pourtant, il semble que du fait du projet BEPS certaines entreprises multinationales commencent déjà à modifier leurs règles d'imposition internationale. La lutte contre le phénomène, en Afrique, exige une volonté politique réelle des gouvernements, qui doivent pour cela réserver des fonds pour la création d'une capacité administrative. Le

succès des mesures proposées dépend pour beaucoup de l'échange de renseignements, de la transparence, de la collecte des données, de la mise en vigueur effective et de la robustesse des administrations fiscales, domaines où les capacités des pays africains demeurent faibles. Face à ces difficultés, les pays africains doivent prendre connaissance des diverses stratégies envisageables. Dans le présent chapitre, on propose certaines mesures qui ne figurent pas dans le projet BEPS de l'OCDE mais qui sont pourtant pertinentes.

5.1 Mesures susceptibles de réduire l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices en Afrique

Élimination des lacunes de la fiscalité intérieure

Les pays africains peuvent envisager plusieurs mesures qui auraient un impact rapide et positif sur la mobilisation de leurs ressources intérieures. Ces mesures comprennent une application plus stricte de la législation fiscale et l'élimination des allègements fiscaux inutiles et des lacunes les plus évidentes de leur fiscalité. En Afrique, les difficultés de la collecte de l'impôt tiennent à une capacité insuffisante d'appliquer la loi. Les gouvernements doivent lutter contre les pratiques inefficaces et la corruption, qui vont à l'encontre de la collecte de l'impôt. La loi doit protéger les dénonciateurs et les témoins de pratiques frauduleuses fiscales des entreprises, et les protéger contre toutes représailles. En application de l'article 19 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, il faudrait adopter une charte des droits des dénonciateurs (ONU 2016, voir A/HRC/33/40). La loi doit garantir

que les banques et les bureaux comptables et de conseil juridique du pays agissent de façon plus transparente dans le traitement de leurs affaires au nom des entreprises multinationales et pour des transactions spécifiques, par exemple en exigeant des banques du pays qu'elles enquêtent sur l'origine des dépôts et des investissements qu'elles administrent.

Renforcer la capacité administrative

Les mesures proposées contre le phénomène du BEPS sont très techniques et supposent que l'administration dispose de moyens complexes suffisants et bien financés de faire appliquer les dispositions législatives ; à cet égard, certains pays africains sont désavantagés faute de ressources suffisantes. Ils doivent pourtant renforcer la capacité de leurs administrations fiscales, et pour cela employer des fonctionnaires compétents dans diverses disciplines, notamment des comptables, des juristes et des économistes, à même de comprendre et d'administrer une législation fiscale internationale complexe. Une formation continue doit être organisée pour ces fonctionnaires pour qu'ils connaissent bien les derniers développements de la fiscalité internationale. Les gouvernements africains doivent recruter et conserver des spécialistes de la fiscalité, et pour cela ils doivent verser des traitements comparables à ceux du secteur privé (Oguttu, 2015d, p. 540). Ces mesures de perfectionnement professionnel doivent accompagner des mesures de lutte contre la corruption, condition de l'amélioration de la collecte de l'impôt. Il faut éliminer les pouvoirs discrétionnaires trop larges des autorités fiscales, qui encouragent la corruption (ibid.). Il faut également améliorer le niveau technologique des systèmes fiscaux de façon à faciliter l'échange automatique d'informations en matière fiscale pour éviter l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Un financement et un soutien technique à la création de capacités administratives peuvent être fournis par des organisations telles que les Inspecteurs des impôts sans frontières, qui feront appel à des auditeurs qui faciliteront le transfert de connaissances et de savoir-faire aux pays en développement. Cette organisation a publié en ligne un modèle pratique pour l'établissement d'un programme d'aide à l'audit dans les administrations

fiscales des pays en développement. Mais un rapport du Réseau européen sur la dette et le développement (2016) a émis des critiques à l'égard de certaines initiatives des Inspecteurs des impôts sans frontières au Ghana, au Rwanda et au Sénégal, les autorités locales n'ayant pas été autorisées à prendre le contrôle du projet contrairement à ce qui était indiqué dans le modèle. Le Réseau a noté également que dans ces trois pays, les experts des Inspecteurs des impôts sans frontières venaient de pays ayant dans le pays concerné des intérêts considérables. Dans le cas du Royaume-Uni et du Rwanda, PricewaterhouseCoopers, société de conseil aux entreprises multinationales sur leur planification fiscale, a joué un rôle central dans la gestion du projet pilote. Les Inspecteurs des impôts sans frontières devraient réviser la structure de leur organisme pour éviter de semblables conflits d'intérêts à l'avenir.

Améliorer les connaissances des questions fiscales internationales

Diverses organisations internationales peuvent apporter leur aide à la création de connaissances sur les questions fiscales internationales. Il s'agit notamment du FMI, de la Banque mondiale, et du Département des affaires économiques et sociales de l'ONU (2013). D'autres institutions qui disposent de vastes connaissances en matière de fiscalité internationale sont à mentionner : l'Institut fiscal africain, le Forum sur l'administration fiscale en Afrique, le Réseau africain de recherche fiscale, le Centre international pour la fiscalité et le développement, l'International Tax and Investment Centre, le Dialogue fiscal international, le Bureau de documentation fiscale internationale et la CNUCED (Nations Unies, Assemblée générale, 2016). Plusieurs ONG ont aussi publié des rapports et des documents de politique qui serviraient utilement à augmenter la base de connaissances fiscales. Ce sont l'Alliance mondiale pour une justice fiscale, le Réseau mondial pour la Justice fiscale-Afrique, Christian Aid, ActionAid, Oxfam International, Global Financial Integrity, l'Initiative pour la transparence des industries extractives, l'Équipe spéciale sur l'intégrité financière et le développement économique et le Global Policy Forum Europe (Agence allemande de coopération technique, 2010). Il faut également

reconnaître que si les pays africains envoient souvent leurs fonctionnaires fiscaux en dehors du continent pour recevoir une formation fiscale, les bilans effectués indiquent souvent que cette formation traite de l'application de la législation fiscale dans des circonstances propres à des pays développés dotés d'une capacité administrative et d'un développement technologique efficaces, ce qui fait que cette formation n'est pas toujours bien adaptée à la réalité des pays africains. Les pays africains devraient continuer à chercher des directives auprès des pays développés pour mieux comprendre la théorie et l'application pratique des systèmes fiscaux. Néanmoins, les pays africains ayant atteint des niveaux de développement économique similaires devraient coopérer et s'accorder mutuellement des règles qui leur permettraient de dégager des solutions bien adaptées aux problèmes communs puisque dans ce cas, les pays comprendraient mieux les problèmes qui se posent et y apporteraient des solutions adaptées. Il est important aussi que les pays africains obtiennent le concours de chercheurs africains pour des travaux de recherches fiscales en Afrique. Des contrats de consultant sont souvent accordés à des non-Africains qui n'ont pas toujours la connaissance voulue des questions en jeu et n'ont guère accès aux administrations fiscales. S'ils ne sont pas disposés à venir pendant toute la durée du projet, ils confient souvent la tâche à des assistants de recherche qui assurent la collecte des données pour eux, ou encore obtiennent la participation d'experts fiscaux africains qui rédigent une partie des rapports fournis tout en se réservant une grande partie des crédits et des fonds. Le Forum sur l'administration fiscale en Afrique a mis en place un réseau de recherches fiscales africaines qui réunit des fiscalistes, qui peuvent faire des recherches fiscales en Afrique. La CEA a eu le mérite d'obtenir le concours d'un ensemble équilibré d'experts fiscaux, africains ou non, qui examinent les rapports qu'elle rédige sur les questions fiscales. Cela devrait se cristalliser sous la forme d'un comité permanent d'experts (qui pourrait s'appeler le comité fiscal de l'Union africaine et de la CEA), semblable au Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale.

Améliorer la capacité de négocier des conventions fiscales

Les préoccupations suscitées par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices s'expliquent souvent par l'utilisation abusive qui est faite des conventions fiscales. Certaines des conventions que les pays africains ont signées s'expliquent surtout par des gestes politiques, sans véritable souci des questions de fond posées par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. L'utilisation abusive des conventions en Afrique est aggravée par le fait que les pays ont négocié des dispositions de ces conventions (par exemple, les taux de prélèvement à la source) qui ne leur sont pas favorables mais reflètent la position de l'autre État contractant (Akunobela, 2012, p. 1075). La capacité de négocier des dispositions favorables dépend beaucoup du pouvoir de négociation d'un pays. Les pays développés sont souvent mieux armés que les pays en développement pour négocier des conventions fiscales (PricewaterhouseCoopers et EuropeAID, 2011, p. 21). La négociation nécessite en effet la connaissance du droit fiscal international et des principes des conventions fiscales. Il importe que les pays africains se dotent d'une capacité administrative de négocier les conventions fiscales (Thuronyi, 1998). Cette question acquerra d'autant plus de pertinence si l'on envisage la signature de l'instrument multilatéral prévu à l'action 15 du projet BEPS de l'OCDE.

Coordination de l'action des ministères et des administrations

Il est d'importance critique qu'il y ait coordination entre les ministères et les administrations qui jouent un rôle dans la conclusion de conventions fiscales. Dans la plupart des pays, dans le cadre de l'exécutif, c'est le Ministère des finances qui a pour tâche de négocier les conventions fiscales, mais les autorités fiscales sont de leur côté chargées de les gérer. Même si un pays n'a pas conclu de convention de double imposition avec un pays donné, il peut avoir conclu avec le même pays un accord bilatéral relatif aux investissements. Ces accords sont normalement signés par le ministre chargé des investissements et ont pour but de protéger les investissements

réalisés par les investisseurs d'un État dans un autre État (Vandevelde, 2000, p. 469). L'application de ces accords exclut expressément les conventions fiscales (voir, par exemple, l'article 4 3) b) de l'accord bilatéral relatif aux investissements signé par l'Afrique du Sud et le Koweït); ces accords ne couvrent généralement pas les questions fiscales, mais ils contiennent habituellement la clause de « la nation la plus favorisée » qui fait obligation à un État d'accorder aux investisseurs de l'autre État contractant un traitement au moins aussi favorable que celui qu'il accorde aux investisseurs des pays tiers. La clause de la nation la plus favorisée permet aux investisseurs de demander dans un autre accord le même traitement ou, dans tout autre accord, un traitement plus favorable (voir l'article 11 de l'accord bilatéral sur les investissements entre l'Afrique du Sud et le Royaume-Uni). Cela implique que les investisseurs qui s'estiment traités de façon non favorable dans une convention de double imposition peuvent se prévaloir de la clause de la nation la plus favorisée dans un accord pour se livrer à un chalandage fiscal et chercher des protections que n'offre pas une convention de double imposition. C'est exactement ce qui s'est passé dans l'affaire ougandaise *Heritage et Gas Limited c. Uganda Revenue Authority*¹⁴, dans laquelle le contribuable qui a perdu son procès sur la base des conventions de double imposition a utilisé l'accord et a porté la question devant une cour d'arbitrage à Londres en vertu de la Commission des Nations Unies sur le droit commercial international, qui s'occupe de régler les différends relatifs aux investissements. Cette affaire est un bon exemple de l'importance qu'il y a à donner au Ministère des finances l'occasion d'être consulté pour garantir que les différents accords bilatéraux relatifs aux investissements ne sont pas contradictoires.

Amélioration de l'accès aux données

Pour résoudre les questions de l'accès aux données nécessaires dans les analyses des prix de transfert, les pays africains peuvent acquérir l'accès à des bases de données paneuropéennes. Par exemple, le Kenya a acquis l'accès à la base de données sur les données comparables

en 2011 (PricewaterhouseCoopers, 2017). L'Afrique du Sud a également obtenu l'accès à une base de données comparables depuis 2012 (Nations Unies, 2012b, par. 10.4.24). Les seuls autres pays d'Afrique ayant accès aux bases de données sont l'Algérie (Deloitte, 2015a) et l'Ouganda (FMI, 2008, par. 12). Le Forum sur l'administration fiscale en Afrique envisage aussi d'acquérir une base de données pour un usage collectif. Il est également recommandé aux organismes multilatéraux de fournir l'accès à de telles données, qui sont gratuitement disponibles sans réserve pour les gouvernements.

Lutte contre les pratiques fiscales dommageables résultant d'incitations fiscales non stratégiques

L'action 5 du projet BEPS de l'OCDE porte uniquement sur les pratiques fiscales dommageables découlant des régimes fiscaux préférentiels. Pour les pays africains, ces pratiques dommageables entraînent un grave « nivellement par le bas » du fait de l'octroi d'incitations fiscales non stratégiques à des investisseurs étrangers, les gouvernements entrant dans une compétition mutuelle dans la conception des incitations fiscales les plus attrayantes qui attireront les investisseurs étrangers dans leur territoire (FMI, 2008, par. 12). Le résultat est qu'en fin de compte tous les pays d'une même région se trouvent perdants sans que l'on puisse distinguer un impact sur l'allocation effective des investissements. Cela est aggravé par le manque de transparence des régimes d'incitations fiscales, qui compromet leur efficacité. Les recherches montrent que les incitations fiscales ne jouent pas un rôle important dans les décisions d'investissement ; au contraire, les investisseurs réfléchissent surtout aux dispositions des politiques fiscales, à la stabilité politique et au développement de l'infrastructure du pays (Jones et Temouri, 2015). Le projet BEPS de l'OCDE n'aborde pas la question des incitations fiscales, pourtant critique pour les pays africains. Au contraire, la question est traitée par le groupe de travail sur le développement du Groupe des Vingt, avec la coopération de l'OCDE, du FMI et de la Banque mondiale, qui produisent un ensemble de principes

¹⁴ Tax Appeals Tribunal Tax Application no 26/2010.

qui sont essentiellement destinés à dégager des actions prioritaires susceptibles d'avoir le plus grand impact sur les pays en développement à faible capacité, afin de les aider à appliquer les dispositions du projet BEPS. En octobre 2015, le groupe de travail sur le développement a publié un modèle des incitations fiscales (Groupe de travail pour le développement sur la mobilisation des ressources intérieures, Groupe des Vingt, 2014), qui donne des directives sur les moyens d'améliorer la conception, l'efficacité et l'administration des incitations fiscales, ainsi que des recommandations sur les moyens de réduire au minimum le nivellement par le bas dans l'octroi d'incitations fiscales. Les pays africains doivent mener des analyses coûts-avantages des différentes incitations fiscales pour en déterminer l'efficacité.

Améliorer la coordination et la coopération fiscales en Afrique

Beaucoup de pays africains font partie d'organismes régionaux tels que la Communauté de développement de l'Afrique australe (SADC), la Communauté de l'Afrique de l'Est, l'Union économique et monétaire de l'Afrique de l'Ouest et la CEMAC, dont le but est de faciliter l'intégration économique régionale. L'adhésion aux idéaux qui ont inspiré ces organes régionaux aidera beaucoup à résoudre les problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, en particulier en réduisant l'effet de nivellement par le bas résultant de l'octroi d'incitations fiscales. La coordination régionale jouera aussi un rôle important dans l'élimination du secret bancaire pratiqué par les paradis fiscaux qui encouragent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

5.2 Autres méthodes de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et des flux financiers illicites qui en résultent

En dehors de la méthode suivie par l'OCDE, les pays africains devraient aussi envisager d'autres méthodes.

La démarche de l'ONU

L'ONU participe aux études fiscales de l'OCDE afin d'éclairer la question sous l'angle des pays en développement. L'ONU reconnaît que ceux-ci sont exposés aux mêmes problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices que les pays développés, mais que ces problèmes se manifestent de façon différente étant donné leurs caractéristiques juridiques et administratives. C'est pourquoi l'ONU a souligné que si la coopération internationale en matière fiscale doit être universelle dans sa démarche et sa portée, elle doit pleinement tenir compte des divers besoins et capacités de tous les pays, en particulier les pays les moins avancés, les pays en développement sans littoral, les petits États insulaires en développement et les pays africains (Nations Unies, Assemblée générale, 2015a, par. 28). L'ONU reconnaît la nécessité d'une assistance technique aux pays en développement par le canal de la coopération multilatérale, régionale, bilatérale et Sud-Sud répondant aux besoins différents des pays. L'Organisation note que le projet BEPS de l'OCDE traite, tout naturellement, des priorités des États membres de l'OCDE et que ces priorités ne se conforment pas toujours avec celles des pays en développement. En octobre 2013, le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale a créé un sous-comité chargé des questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans les pays en développement (Nations Unies, 2014), qui a adressé aux pays en développement un questionnaire afin de prendre connaissance de leurs priorités à l'égard de ces problèmes. Le Comité a ensuite lancé une étude sur les perspectives des pays en développement à ce sujet, et cela a abouti en 2015 à la publication du Manuel des Nations Unies sur des questions spécifiques relatives à la protection de l'assiette fiscale des pays en développement.

Il convient de noter aussi que le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, qui favorise les pays importateurs de capitaux au détriment des pays exportateurs de capitaux, impose en général moins de restrictions sur le choix de la juridiction fiscale des pays source. S'agissant de prévenir

l'utilisation abusive du statut d'établissement stable (action 6 du projet BEPS), la Convention offre une définition plus large de cette notion, avantageuse pour les pays source.

L'article 5 5) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE définit le statut d'établissement stable comme étant celui d'une personne qui agit habituellement pour le compte d'une entreprise et dispose dans l'autre État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise. Cet article donne lieu à l'apparition de certains risques, mais le projet BEPS de l'OCDE se concentre sur la notion de commissionnaire dans les juridictions civilistes (de droit romain) (voir chap. 3). En Afrique, le statut d'agent dépendant est contourné principalement en s'assurant que la personne qui exerce habituellement des pouvoirs de conclure des contrats entre, en vertu de l'article 5 6), dans la catégorie « d'agent indépendant » qui ne crée pas d'établissement stable. Cela peut être fait en s'assurant qu'une personne n'a pas le pouvoir de conclure des contrats au nom d'une entreprise mais, au contraire, entretient des installations aux fins de stockage ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise et les livre aux clients dans le pays. Le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions couvre ce risque en prévoyant, dans son article 5 5) a), qu'un agent dépendant est censé exister, même si cette personne n'a pas le pouvoir de conclure un contrat au nom de l'entreprise mais entretient habituellement un stock de marchandises pour une entreprise, dans lequel elle prélève régulièrement des articles ou des marchandises au nom de l'entreprise (Lennard, 2009, p. 6). Les deux conventions excluent de la notion d'établissement stable les agents indépendants, mais cette exclusion est infléchie dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions en ceci que, quand les activités d'un agent indépendant concernent entièrement ou presque entièrement une entreprise, et que des conditions sont définies entre cette entreprise et l'agent dans leurs relations commerciales et financières qui s'écartent de celles qui auraient été conclues entre entreprises indépendantes, l'agent n'est pas considéré comme indépendant.

On s'assure ainsi qu'une entreprise représentée par un agent indépendant n'échappe pas à l'impôt en contractant des transactions artificielles afin d'éviter l'application du statut d'établissement stable (ibid., p. 5).

Le projet BEPS de l'OCDE n'aborde pas les questions relatives aux compagnies d'assurances en tant qu'établissement stable, préoccupation spécifique des pays source. Cette question figurait dans les premiers débats sur l'établissement stable, mais elle a été laissée de côté dans les rapports finals au prétexte que les compagnies d'assurances ne devraient pas être traitées autrement que les autres entreprises mais devraient relever de l'article 5 5) ou 5 6) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (Deloitte, 2015a). Une compagnie d'assurances d'un État peut créer un établissement stable dans l'autre État si elle dispose d'un lieu d'affaires aux termes de l'article 5 1) ou si elle mène ses activités par l'intermédiaire d'un agent dépendant aux termes de l'article 5 5). Néanmoins, les filiales des compagnies d'assurances étrangères ne remplissent pas nécessairement les conditions ci-dessus, tout en ayant d'importantes activités dans un État et ne pas être ainsi imposées sur les bénéfices qui en résultent. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE n'inclut pas expressément un article définissant l'établissement stable dans le cas des compagnies d'assurances, mais se borne à indiquer que les États membres de l'OCDE peuvent négocier une disposition dans leurs conventions fiscales qui précise que les compagnies d'assurances sont considérées comme ayant le statut d'établissement stable dans l'autre État si elles recueillent des primes d'assurance dans cet autre État par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi. Le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, en revanche, ne laisse pas cette question dépendre des aléas de la négociation (Nations Unies, Assemblée générale, 2015c). L'article 5 6) du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions prévoit qu'une compagnie d'assurances d'un État contractant sera considérée, aux fins de la réassurance, comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant si elle collecte des primes dans le territoire de celui-ci ou assure contre des risques

se manifestant dans ce pays par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent indépendant. Il est dans l'intérêt des pays africains d'inclure dans leurs conventions fiscales l'article de la Convention des Nations Unies.

Le projet BEPS de l'OCDE n'examine pas les questions relatives à l'attribution des bénéfices à un établissement stable, et les pays en développement émettent des réticences à ce sujet depuis que l'OCDE a introduit en 2010, dans l'article 7 2) du Modèle de convention fiscale une disposition attribuant les bénéfices à l'établissement stable. La démarche de l'OCDE reconnaît les activités internes d'un établissement stable et de son siège social (s'il s'agit de deux entités distinctes) sans se préoccuper des bénéfices effectifs de l'entreprise dont elle fait partie. Cela implique que les dépenses virtuelles du siège peuvent être imputées à l'établissement stable, ce qui introduit un risque d'érosion de la base d'imposition. Dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, on ne répartit que le revenu effectif et les dépenses effectives de l'établissement stable. Il est recommandé aux pays africains de s'assurer que l'article 7 de leurs conventions fiscales s'inspire de la disposition figurant dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions.

Le projet BEPS de l'OCDE ne traite pas complètement les questions relatives à l'imposition des services qui intéressent pourtant les pays en développement. L'action 10 ne couvre que la protection contre l'érosion de la base d'imposition des commissions de gestion et des dépenses encourues au siège dans la perspective des prix de transfert. Cependant, pour la plupart des pays africains, la principale mesure consisterait à utiliser la retenue à la source pour imposer les commissions. Néanmoins, le Modèle de convention fiscale de l'OCDE ne contient pas d'article portant expressément sur les commissions et ne prévoit pas de traitement spécial des services. Au contraire, les services sont traités comme les autres activités des entreprises, en ceci qu'un État peut imposer le fournisseur étranger de services uniquement s'il est considéré comme un établissement stable aux termes de l'article 5. Dans le Modèle de

convention des Nations Unies, les services d'un consultant peuvent être imposés en tant que « services personnels indépendants » au titre de l'article 14 si l'intéressé(e) dispose d'une « base fixe » utilisée dans l'État source. Que les services soient imposés au titre de l'article relatif à l'établissement stable ou, au contraire, au titre de l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies, seuls les bénéfices attribués à un établissement stable ou à une base fixe sont imposables dans l'État source selon le principe de la pleine concurrence (Arnold et McIntyre, 2013, p. 122). L'application de ce principe aux commissions, cependant, est peu pratique en raison des difficultés de vérifier si les honoraires sont appropriés (Oguttu, 2016b, p. 348). En outre, l'article 7 2) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de l'attribution des bénéfices à l'établissement stable, comme on l'a vu plus haut, pose des problèmes particuliers étant donné que les dépenses virtuelles de gestion du siège de l'entreprise peuvent être imputées à l'établissement stable, ce qui entraîne une érosion de la base d'imposition (Deloitte, 2010). L'absence de règle précisant s'il s'agit ou non d'un établissement stable revient à priver le pays source du droit d'imposer effectivement de telles activités (Daurer et Krever, 2014, p. 9). Pour protéger leur base d'imposition, certains pays africains ont conclu des conventions comportant des articles sur les commissions et frais de gestion qui s'écartent du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention des Nations Unies concernant (comme l'article 13 de la convention de double imposition conclue entre l'Afrique du Sud et l'Ouganda). Il n'y a cependant pas de formule standard pour la rédaction de tels articles, ce qui peut compliquer les négociations et créer des incertitudes pour les contribuables. L'ONU a traité cette question en rédigeant un article « sur les commissions techniques » qui figurera dans la prochaine mise à jour de son Modèle de convention concernant les doubles impositions. Cet article permettra aux pays en développement d'imposer les paiements faits à des fournisseurs étrangers de « services techniques », même sans présence physique dans le pays. Les pays en développement attendent avec impatience de connaître cet article sur les commissions. Il est

recommandé aux pays africains de le faire figurer dans leurs futures conventions fiscales.

L'action 14 du projet BEPS de l'OCDE montre que l'OCDE est très favorable à l'utilisation de l'arbitrage contraignant pour régler les différends relatifs aux conventions fiscales par la procédure amiable. L'arbitrage contraignant pose des difficultés aux pays africains en raison en partie de leur manque d'expérience à ce sujet. En 2012, l'ONU a publié un manuel de la procédure amiable dans l'application des conventions fiscales. Son objet premier est de préciser les besoins et les préoccupations des pays en développement et des pays en transition et d'y répondre ; le manuel donne des exemples de pratiques optimales et de procédures à suivre pour appliquer la procédure amiable. L'ONU a lancé une initiative de création de capacités pour aider les pays qui n'ont pas d'expérience, ou très peu, en matière de procédure amiable. Le manuel contient une recommandation voulant que, en dehors des procédures d'arbitrage, les pays peuvent utiliser des mécanismes non contraignants de règlement des différends commerciaux. Il y a par exemple la médiation, conçue pour faciliter les négociations entre les autorités compétentes, et la conciliation, méthode dans laquelle le conciliateur est plus actif que dans la médiation (Nations Unies, Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale, 2015).

La démarche suivie par le Forum sur l'administration fiscale en Afrique

En 2014, le Forum sur l'administration fiscale en Afrique a créé un comité technique de l'imposition internationale afin de définir la position africaine sur le problème de BEPS, de communiquer à l'OCDE la réponse africaine à cette problématique et de présenter une perspective africaine sur les questions de fiscalité internationale. En 2014, le Forum a organisé une conférence sur les nouvelles règles de la fiscalité mondiale. Dans le document issu de cette consultation (ATAF, 2014), le Forum a noté que nonobstant le projet BEPS de l'OCDE, l'Afrique doit trouver des solutions adaptées aux pays africains pour protéger leur base d'imposition et aider les pays africains et les groupes de pays en position similaire à mieux mobiliser

leurs ressources intérieures. Il est recommandé aux pays membres du Forum d'affermir encore leur appui au Forum pour avoir un impact plus grand dans ses relations avec l'OCDE. Un plus grand nombre de pays africains sont ainsi invités à participer aux travaux du Forum de façon à tirer parti des initiatives qu'il mène en matière de création de capacités sur les questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires.

Opinions des universitaires sur « l'imposition unitaire » et les formules de répartition

Les actions 8 à 10 du projet BEPS renforcent l'application du principe de pleine concurrence comme moyen de réduire les conséquences des prix de transfert. Mais les pays africains ont beaucoup de mal à appliquer le principe (comme on l'a vu au chapitre 3). Divers commentateurs ont montré les difficultés conceptuelles et pratiques de l'application du principe, qui exige que l'on trouve des transactions comparables entre, d'une part, les entités indépendantes et, d'autre part, les entités associées (Vincent, 2005, p. 410 ; Vann, 2007, p. 25 ; Arnold et McIntyre, 2002, p. 74). Les filiales des entreprises multinationales modernes ne fonctionnent pas en tant qu'entités séparées mais plutôt en tant qu'une seule entreprise unifiée gérée à partir d'un siège social central par des administrateurs responsables pour l'ensemble de l'entreprise (Avi-Yonah et Clausing, 2008, p. 75). Dans l'application de ce principe, les contribuables, leurs conseillers et les autorités fiscales ont encore pour tâche de déterminer, à partir de transactions ou d'entités essentiellement dissemblables, ce que des parties indépendantes feraient dans des circonstances similaires (Couzin, 2005, p. 405). Le principe revient habituellement à remettre en question les arrangements internes à une multinationale car il exige de recharacteriser les transactions sur la base des « faits et circonstances », par l'analyse des fonctions, des actifs et des risques, et par la recherche d'éléments comparables, dont la théorie comme la pratique montrent qu'ils n'existent pas ou sont extrêmement rares. De cette façon, le principe devient en réalité essentiellement une question de négociation entre les autorités fiscales et les entreprises multinationales sans qu'il y ait

de critères clairs d'application. L'application du principe exige des ressources humaines et des capacités institutionnelles importantes à des niveaux qu'il est difficile d'atteindre, même à des pays membres de l'OCDE, sans parler des pays en développement (Picciotto, 2016). Divers universitaires ont suggéré que plutôt que d'utiliser le principe de pleine concurrence, il conviendrait d'adopter le principe d'« imposition unitaire » qui implique le traitement d'une entreprise multinationale comme une entreprise unique aux fins fiscales. En outre, la « formule de répartition » devrait être adoptée pour garantir que la part du revenu mondial d'une entreprise qui est imposée par un pays dépend de la fraction des activités économiques de cette entreprise réalisées dans ce pays (Cockfield, 2004, p. 116 ; Avi-Yonah et Tinhaga, 2014, p. 6). Les universitaires font valoir qu'une formule de répartition est un moyen de tenir compte de la situation économique réelle des entreprises multinationales (Cockfield, 2004, p. 116) et qu'on a là un moyen raisonnable, facilement administrable et conceptuellement satisfaisant de trouver un compromis adapté à la nature de l'économie mondiale. On fait valoir aussi qu'une formule de répartition éliminera l'incitation à orienter les revenus vers des juridictions à fiscalité légère, lorsque les entreprises sont taxées sur la base de leur activité mondiale (Avi-Yonah et Clausing, 2008, p. 13). On a suggéré qu'étant donné les problèmes de prix de transfert auxquels se heurtent les pays en développement, une imposition unitaire avec une formule de répartition serait plus claire et plus facile à gérer (Durst, 2014). Cela aiderait à réduire au minimum les prix de transfert des consommations intermédiaires, à répartir les frais généraux de fonctionnement (administration et autres dépenses communes) et à répartir les dépenses de financement. Une démarche unitaire, accompagnée de l'établissement de rapports pays par pays sur les recettes, aiderait à élaborer des politiques fiscales mieux conçues s'appliquant au secteur minier, qui tiennent compte des risques et des dépenses associés aux entreprises multinationales (Siu *et al.*, 2015). L'utilisation d'une formule de répartition est de longue date autorisée par les règles internationales relatives aux conventions fiscales. L'article 7 (4) du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions et l'article 7 (4) de la

version de 2010 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE permettent cette répartition des bénéfices totaux. Les directives de l'OCDE concernant les prix de transfert acceptent aussi l'utilisation de méthodes basées sur les bénéfices telles que la « méthode transactionnelle de partage des bénéfices » et la méthode de « partage des profits » (qui prévoit une répartition du profit global entre les parties associées) afin de déterminer un prix de pleine concurrence (OCDE, 1995). Même le Manuel pratique des Nations Unies sur des questions de protection de l'assiette fiscale des pays en développement comporte des recommandations qui, dans un audit des prix de transfert, amèneraient les autorités fiscales (parmi d'autres documents requis) à exiger d'un groupe la présentation d'un état des pertes et profits consolidé à l'échelle de l'ensemble du groupe mondial et du rapport des ventes du contribuable au montant total des ventes mondiales du groupe sur cinq ans. Plusieurs des accords complexes sur les prix de transfert que les autorités fiscales concluent afin de résoudre les différends à ce sujet reposent aussi sur la méthode du partage des bénéfices (Oguttu, 2006a). Différents modèles appliquant une formule de répartition sont également appliqués de longue date, avec un relatif succès par les États fédéraux, dans lesquels l'imposition se fait au niveau des États, comme le Brésil (Falcão, 2011), le Canada, la Suisse et les États-Unis (Picciotto, 2016). En octobre 2016, la Commission européenne a relancé la base fiscale commune consolidée des sociétés, qui prévoit une formule de répartition des bénéfices, utilisée pour calculer la part qui doit revenir à chaque État membre de l'Union européenne, d'une entreprise multinationale, au taux d'imposition qui lui est propre.

Malgré les avantages perçus de la formule de répartition et les exemples de son application dans le monde, les pays africains doivent être bien conscients des risques. Cette formule suppose un accord qu'il serait peut-être impossible de réaliser et causerait sans doute des tensions (Arnold et McIntyre, 2012, p. 80). Une telle formule de répartition risquerait de léser les pays en développement car, étant déterminée à l'avance de façon arbitraire, elle risquerait d'être difficile à appliquer, selon les circonstances

propres à chaque multinationale. Par exemple, le montant des bénéfices attribués à chaque filiale peut différer du revenu indiqué dans les comptes, même si ceux-ci sont tenus de bonne foi. La formule de répartition empiéterait aussi sur la souveraineté fiscale des pays car ceux-ci devraient se mettre d'accord sur un ensemble commun de règles, au niveau supranational, pour déterminer quelles recettes fiscales chaque État pourrait collecter sur les transactions transfrontières. La méthode pourrait par exemple nécessiter une harmonisation de la fiscalité des entreprises et même des taux d'imposition (McDaniel, 1994, p. 734). Si la coordination est insuffisante, cette démarche risque de conduire à des formules favorisant les ventes par destination, ce qui est le cas aux États-Unis. Cela crée des difficultés si une société vend des marchandises dans un pays où elle n'a pas de présence imposable (Picciotto, 2016). Le projet BEPS de l'OCDE rejette le passage radical à l'adoption d'une formule de répartition dans la résolution des problèmes de prix de transfert. Au contraire, le projet préconise l'application du principe de pleine concurrence. Néanmoins, au titre de l'action 10, l'OCDE recommande une méthode « transactionnelle de répartition des bénéfices » qui applique une formule de répartition et permet de trouver des solutions au problème des actifs incorporels particuliers et des opérations hautement intégrées. La reconnaissance par l'OCDE des avantages des formules de répartition et les tendances internationales à utiliser cette démarche indiquent qu'il est bien nécessaire à ce stade que la communauté internationale examine sérieusement cette démarche comme solution à long terme du problème des prix de transfert. Les différentes approches de l'utilisation des formules ne sont bien entendu pas bonnes pour le commerce international. Certaines recherches ont été faites non seulement sur les problèmes à long terme de la conception d'un tel système, mais aussi sur les implications à court terme du passage à une approche unitaire (ibid.). L'action 13, qui prévoit l'établissement de rapports pays par pays, peut aussi être utilisée pour faciliter l'application d'une méthode fondée sur une formule de répartition. Pour l'heure, les pays africains, qui souvent ne font pas les prix mais les subissent et dont les économies sont fragiles, ne devraient pas adopter des formules isolément

car cela risquerait de compromettre l'IED. Il est souhaitable que des organes régionaux tels que la SADC, la CEDEAO et la Communauté de l'Afrique de l'Est élaborent d'abord des groupes économiques robustes, en harmonisant leurs systèmes fiscaux avant d'envisager l'adoption d'une formule de répartition des bénéfices.

Une autre démarche, appliquée par la société civile, aux rapports pays par pays

L'action 13 du projet BEPS recommande que les pays adoptent une législation et signent des conventions autorisant l'établissement de rapports pays par pays sur le revenu des entreprises multinationales. De tels rapports permettraient aux pays africains, qui manquent cruellement de données de qualité, de justifier leurs conceptions sur les risques de non-conformité fiscale. Il est à noter cependant que la version moderne des rapports pays par pays a d'abord été suggérée en 2003 par Richard Murphy, cofondateur du Réseau mondial pour la justice fiscale, comme moyen de limiter les abus des entreprises multinationales, en mettant l'accent sur la transparence, pour le plus grand bien des pays en développement (Murphy, 2012). La viabilité de cette méthode d'établissement de rapports a été examinée par l'OCDE quand elle a créé un groupe de travail informel sur l'impôt et le développement en 2010 (OCDE, 2010), et cette méthode a finalement été incluse dans l'action 13 du projet BEPS de l'OCDE. Les rapports pays par pays ne seraient communiqués qu'aux administrations fiscales. Les ONG, cependant, se préoccupent de voir que des rapports communiqués aux administrations fiscales ne seront peut-être pas efficaces dans la lutte contre les abus. Le Réseau mondial pour la justice fiscale (2015) a proposé que les rapports pays par pays soient publiés, ce qui permettrait aux autorités fiscales nationales d'y avoir accès facilement et permettrait aussi aux analystes, journalistes ou militants de tenir les sociétés multinationales comptables de leurs actes. La publication des rapports assurera une plus grande transparence fiscale et elle devrait mettre un terme à l'atmosphère de secret qui entoure les transactions dans les paradis fiscaux. En mai 2016, plus de 300 économistes et juristes de renom ont lancé un appel aux

gouvernements pour qu'ils adoptent des règles mondiales obligeant les sociétés à publier leurs activités imposables dans chaque pays où elles opèrent et à s'assurer que dans tous les territoires l'information soit publiée sur les propriétaires effectifs des entreprises et des fiducies (Nations Unies, Assemblée générale, 2016). Mais les entreprises multinationales rejettent cette idée de publier les rapports, faisant valoir que ceux-ci risqueraient de contenir des informations confidentielles, telles que des secrets commerciaux, qu'elles ne souhaitent pas rendre publiques. Les ONG font valoir au contraire que les préoccupations relatives à la confidentialité peuvent être dissipées dès lors que les rapports seraient occultés aux endroits confidentiels par l'élimination des informations sensibles au sujet de leurs procédés commerciaux (Financial Transparency Coalition, 2015).

Alors que les entreprises multinationales s'élèvent contre l'idée de publication des rapports et que cette idée a été exclue de la norme de l'OCDE sur les rapports pays par pays, la société civile continue à faire valoir que la méthode actuelle d'établissement des rapports porte atteinte à la transparence, affaiblit l'obligation redditionnelle et risque d'aggraver les inégalités dans la répartition internationale des droits d'imposer les entreprises. Il est probable aussi que cette norme actuellement appliquée renforce la capacité relative des pays riches de l'OCDE de taxer les multinationales au détriment des pays en développement, ce qui ne ferait qu'aggraver l'inégalité dans la répartition des droits d'imposition entre pays riches et pays pauvres, bien loin du principe de l'égalité des conditions de l'activité économique.

Appels à créer, à la place de l'OCDE, une autorité mondiale de la fiscalité

Pour garantir que les intérêts de tous les pays sont bien protégés, les pays en développement et un certain nombre de chercheurs et d'ONG ont suggéré d'établir un organe fiscal mondial. Cet appel découle de la constatation que l'OCDE, qui est actuellement à l'avant-garde de la réforme de la fiscalité internationale, représente les intérêts des pays développés riches mais représente mal ceux des pays en développement et leurs vues

(Cockfield, 2006, p. 140). On a suggéré de placer sous les auspices des Nations Unies un tel organe fiscal mondial qui remplirait un rôle neutre, inclusif et normatif s'agissant de la coopération fiscale internationale, au niveau intergouvernemental, en coopérant avec des organes régionaux tels que le Forum sur l'administration fiscale en Afrique (Réseau mondial pour la justice fiscale, 2015). Le respect de ses recommandations pourrait être assuré par l'établissement d'un forum international de règlement des différends fiscaux ou par une subordination de l'octroi des avantages au respect des obligations fiscales par le pays (Oxfam, 2014, p. 185). Cependant, à la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, tenue en 2015 à Addis-Abeba, la proposition avancée par les pays en développement, tendant à faire du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale un organe fiscal mondial des Nations Unies, a été bloquée par les pays développés. Le débat sur cette question a révélé que les pays africains n'avaient pas adopté de position commune sur cette question, sans doute en raison de préoccupations intérieures ou régionales qui continuent à l'emporter sur les ambitions continentales (Lei Ravelo, 2015). Néanmoins, les appels à la création d'un organe fiscal mondial des Nations Unies sont animés par le Groupe des 77, et par des pays comme l'Équateur (Edwards, 2017). Les pays africains doivent présenter un front uni dans le soutien à cet appel.

Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique et sa démarche dans la lutte contre les flux financiers illicites et les activités connexes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires

Comme on l'a indiqué au chapitre 2, la CEA a fait sien le rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, qui adopte une définition large de ces flux et inclut dans la problématique les activités spécifiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires. Après la publication du rapport, l'Union africaine a adopté en juin 2015 une résolution portant spécialement sur les flux financiers illicites (Assemblée de l'Union africaine, 2015), dans laquelle elle prie la CEA, la Banque

africaine de développement et les communautés économiques régionales de soumettre chaque année un rapport sur l'état d'avancement des mesures prises pour lutter contre les flux financiers illicites. Dans sa résolution, l'Union africaine appelle à créer des capacités, dans les États membres, sur des questions telles que la gestion fiscale, le cadre réglementaire et juridique, le blanchiment d'argent, le recouvrement des actifs et leur rapatriement, et la gouvernance des ressources naturelles. L'Union africaine appelle aussi à une coopération internationale pour lutter contre les flux financiers illicites, souligné dans le programme de développement pour l'après-2015.

Dans son rapport, le Groupe de haut niveau a prié la Banque des règlements internationaux (BIS) de publier, sous forme matricielle, les données qu'elle détient sur les avoirs bancaires internationaux, par pays d'origine et de destination, dans l'esprit des données publiées par le FMI sur le commerce bilatéral, les IED et les investissements de portefeuille afin de faciliter l'analyse des flux financiers illicites en provenance d'Afrique (BIS, 2016). On ne peut pas dire avec précision si des tentatives ont été faites pour contacter la Banque afin de demander à celle-ci de modifier ses matrices de données. Néanmoins, un examen du site Web de la BIS en juin 2016 montre que les données ne sont pas publiées conformément aux paramètres qui viennent d'être présentés. Il est également recommandé dans le rapport que les pays exigent la publication d'informations financières désagrégées sur les entreprises multinationales, de façon à faire apparaître la « propriété effective ». Le rapport contient aussi des recommandations tendant à ce que les pays adoptent un cadre mondial de gouvernance très détaillé, s'agissant du gel des avoirs, de la gestion et du rapatriement des personnes impliquées dans les flux financiers illicites (UA et CEA, 2015).

Il faut mentionner un autre développement intéressant, celui qui a amené le Gouvernement norvégien à organiser un audit indépendant de toutes ses créances bilatérales sur sept pays en développement, parmi lesquels l'Égypte, la Somalie, le Soudan et le Zimbabwe (Deloitte, 2013). La Norvège a été au tout premier rang de l'action menée pour résoudre des problèmes

soulevés par la dette odieuse (Réseau européen sur la dette et le développement, 2007). Les objectifs de cet audit sont de promouvoir la transparence financière et de mettre à l'épreuve les Principes sur l'octroi de prêts et la souscription d'emprunts souverains responsables, lancés en 2012 par la CNUCED. Il est recommandé aussi dans le rapport d'établir ou de renforcer des institutions indépendantes et des organismes publics responsables de la prévention des flux financiers illicites comprenant entre autres la création de services de renseignements financiers, de services de lutte contre la fraude, de douanes et de police des frontières, d'organismes de collecte des contributions et d'organismes de lutte contre la corruption et la criminalité financière. Tous ces organismes devraient publier régulièrement des rapports sur leurs activités et leurs constatations à l'intention du parlement de leur pays. En outre, les pays devraient créer des méthodes de partage efficace de l'information et de coordination entre les diverses institutions et organismes, et ils devraient mettre en place des mécanismes robustes de supervision des banques et des institutions financières. Parmi les autres recommandations figurant dans le rapport, il faut mentionner l'augmentation des traitements des fonctionnaires, la rédaction d'analyses coûts-avantages publiées sur les entreprises avant de les autoriser à investir dans un pays, l'utilisation de technologies intelligentes pour vérifier les données en mettant à jour les registres du commerce, en modifiant les pratiques de passation de marchés publics en évitant de donner suite aux offres de personnes liées à des fonctionnaires publics, et d'appliquer le concept scandinave consistant à placer les compagnies qui sont la propriété d'hommes politiques dans des fiducies pendant la durée de leur mandat et d'interdire à ces fiducies de passer des marchés publics.

Conclusion

Dans le présent chapitre, on a montré que la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et contre les flux financiers illicites correspondants, en Afrique, ne se bornait pas au renforcement de la législation de lutte contre l'évasion fiscale. Il existe en effet des solutions faciles, à court terme, par exemple par la création de capacités utiles pour

résoudre certains des problèmes liés à ces deux phénomènes, que les pays africains pourraient adopter pour mieux mobiliser leurs ressources publiques. Les pays africains devraient également être attentifs à d'autres solutions de ces problèmes, celles qui sont recommandées par les Nations Unies, la société civile, les organismes régionaux et les universitaires. En fait, la démarche africaine devrait s'appuyer sur le principe des « responsabilités communes mais différenciées », selon lequel si tous les États peuvent certes participer aux actions internationales visant à résoudre les problèmes internationaux, les démarches suivies et les obligations de chacun des États sont différentes, pour tenir compte des différences léguées par l'histoire entre pays développés et pays en développement, face aux problèmes mondiaux et face aux différences

de leurs capacités économiques et techniques de résoudre ces problèmes (Centre de droit international du développement durable, 2002). Cela implique qu'il faut trouver des solutions au problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices et à celui des flux financiers illicites en provenance d'Afrique par des solutions proprement africaines à des problèmes africains, comme le montrent le Nouveau Partenariat pour le développement de l'Afrique, de l'Union africaine et son Agenda 2063 (Commission de l'Union africaine, 2015), idée réaffirmée dans le Programme d'action d'Addis-Abeba de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (Nations Unies, Assemblée générale, 2015a) et dans le rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique.

Chapitre 6 : Principales recommandations et conclusions

L'objet du présent rapport est d'examiner de près la question de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices dans une perspective proprement africaine et de proposer certaines mesures aux dirigeants africains pour compléter les mesures proposées par le projet BEPS de l'OCDE. Le présent rapport part de l'hypothèse que des pratiques agressives d'évasion fiscale entraînant une érosion de la base d'imposition et un transfert de bénéfices sont illicites par nature. La lutte contre ce phénomène exige donc non seulement l'adoption des recommandations de l'OCDE qui cherchent à remédier à l'évasion fiscale, mais aussi d'autres mesures destinées à éliminer le secret qui entoure ces pratiques et confère souvent un caractère délictueux aux flux financiers illicites. Le rapport est axé sur trois composantes essentielles : l'application du plan d'action dans la perspective africaine ; les efforts des pays africains pour réduire le phénomène au niveau national (illustré par les études de cas relatives à l'Afrique du Sud, au Cameroun et à la République-Unie de Tanzanie) ; et un examen des méthodes existantes ou nouvelles qui permettraient de compléter le projet BEPS, dont on s'attend qu'il sera largement accepté par les pays africains.

Les études de cas ont donné des aperçus intéressants sur les progrès accomplis par les pays africains dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. La République-Unie de Tanzanie est un pays riche en ressources naturelles qui n'a qu'assez peu participé aux consultations du projet BEPS. Néanmoins, elle a fait un effort considérable pour éliminer la fraude fiscale et la corruption qui contribuent à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Le pays s'est également efforcé de réviser sa législation fiscale et de limiter les utilisations abusives des concessions fiscales avantageuses, pour les industries extractives surtout. Le Gouvernement tanzanien a élaboré des directives sur les prix de transfert en s'inspirant largement du Manuel de l'OCDE concernant les prix de transfert et

du Manuel pratique des Nations Unies sur des questions spécifiques relatives à la protection de l'assiette fiscale des pays en développement. Le Cameroun a également pris des mesures qui cherchent à éliminer une partie de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, notamment en prévoyant de créer un service des prix de transfert et en modifiant la réglementation de lutte contre l'évasion fiscale dans la loi de finances de 2007, qui interdit aussi de déduire les paiements faits à des pays considérés comme des paradis fiscaux aux fins de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu. Malgré ces mesures pratiques, les spécialistes manquent cruellement. L'Afrique du Sud se heurte à un problème particulier dans le traitement des exigences résultant de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices car c'est le seul pays africain qui fasse partie du Groupe des Vingt qui ait pris part au projet BEPS. L'Afrique du Sud a assumé un rôle important de contrôle des flux de capitaux afin de suivre les filières potentielles de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, tout en conservant les avantages de la libéralisation des marchés financiers. Mais elle doit s'assurer que l'introduction de nouvelles mesures ne compromet pas la compétitivité de ses propres entreprises multinationales.

Le rapport montre que les pays africains s'expriment sur les questions soulevées par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices qui les préoccupent le plus. Il y a notamment l'absence générale d'une législation spécifique contre l'évasion fiscale; le caractère limité des compétences qui permettraient de mener une analyse des prix de transfert; un manque de bases de données qui permettraient de mener des analyses comparatives; l'existence d'avantages et d'exemptions fiscales non viables, en particulier en faveur du secteur minier; et la réciprocité limitée avec les pays développés, concernant l'échange de renseignements sur les questions fiscales en raison de difficultés administratives ou de préoccupations relatives

à la confidentialité, dans les pays développés. Constatant ces problèmes, le chapitre 5 a donné des éléments pour des politiques complémentaires que les pays africains pourraient adopter. Des mesures telles que l'institution d'un impôt unitaire et une collaboration régionale ont beaucoup d'intérêt et pourraient être examinées et approfondies sous les auspices d'un organisme de la fiscalité mondiale. Les avantages fiscaux sont toujours considérés comme un moyen d'attirer les investissements étrangers directs, mais les pays africains doivent procéder à une analyse de la base des coûts de ces incitations fiscales afin de déterminer leur efficacité et de réduire les pratiques fiscales dommageables résultant de ces incitations, qui conduisent à un nivellement par le bas, étant donné que l'évasion fiscale est souvent la conséquence d'une asymétrie des législations et pratiques fiscales. Une meilleure collaboration avec les pays voisins et les organes régionaux améliorerait certainement la capacité d'exposer les pratiques des entreprises multinationales qui conduisent à une érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Une coopération entre des pays voisins est indispensable si l'on cherche à mener des réformes utiles. Il est également essentiel que les pays africains continuent à renforcer l'application de leur législation fiscale et à réduire les filières

de corruption qui permettent le phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Enfin, les propositions avancées dans le présent rapport ne sont pas exhaustives ; au contraire, elles sont conçues pour stimuler la poursuite du débat sur les méthodes de lutte contre ce phénomène, et elles devraient dynamiser l'action des pays africains. Il ne fait pas de doute que ces débats continueront avec l'évolution du panorama fiscal mondial au cours des années qui viennent.

On trouvera aux tableaux 4 à 7 les principales recommandations juridiques, politiques et techniques qui devraient être appliquées au niveau national ou régional à court terme et à long terme. L'idée est que comme le niveau de développement administratif et économique des pays africains est très variable, les recommandations à court terme sont d'importance cruciale comme première étape pour tous les pays africains. Les pays qui ont déjà appliqué ces recommandations à court terme devraient envisager d'appliquer les recommandations à long terme. En outre, tous les pays devraient continuer à viser l'ensemble des recommandations en réfléchissant périodiquement aux progrès accomplis dans le court et le moyen terme.

Tableau 4: Principales recommandations pour le court terme au niveau national

Niveau politique	Niveau législatif	Niveau administratif
1. Acquérir la volonté politique de lutter contre le BEPS	1. Promulguer une législation fiscale internationale pertinente relevant de l'action contre le BEPS et envisager d'adopter des pratiques optimales et une démarche commune contre ce phénomène	1. Développer et renforcer les capacités de l'administration fiscale
2. Remédier aux lacunes de la gestion financière publique	2. Mieux appliquer la législation fiscale, éliminer les allègements fiscaux inutiles et combler les lacunes les plus manifestes de la fiscalité nationale, par des amendements annuels	2. Étoffer le service juridique du Ministère des finances
3. Éliminer les pratiques fiscales dommageables découlant de l'existence d'incitations fiscales non stratégiques entraînant un nivellement par le bas	4. Désigner des commissions de fiscalistes pour examiner le code fiscal et envisager d'appliquer les recommandations de l'OCDE dans la lutte contre le BEPS et celles résultant d'autres initiatives examinées au chapitre 5	3. Refondre les systèmes fiscaux dépassés et automatiser les opérations fiscales
4. Rallier et soutenir le Forum sur l'administration fiscale en Afrique	5. Envisager d'aligner la législation fiscale et les conventions fiscales sur les normes internationales, notamment le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions	4. Améliorer en priorité l'administration fiscale dans son ensemble en vue d'adopter les interventions contre le BEPS
5. Repérer et éliminer les pratiques abusives, les inefficacités, les activités de corruption dans les structures fiscales		5. Créer des services des prix de transfert dotés de ressources suffisantes et chercher à obtenir l'accès à des bases de données mondiales comparables tout en étudiant d'autres possibilités de lutte contre les abus de prix de transfert et le blanchiment d'argent
6. Adopter une législation protégeant les dénonciateurs et les témoins qui souhaitent faire connaître des pratiques abusives fiscales des sociétés		6. Appliquer des règles rigoureuses en matière de déclarations fiscales locales, comme l'a fait le Viet Nam

Niveau politique	Niveau législatif	Niveau administratif
<p>7. Mettre un terme à l'ingérence politique dans l'administration fiscale</p> <p>8. Éliminer les pouvoirs discrétionnaires accordés aux autorités fiscales, qui encouragent souvent la corruption</p> <p>9. Soutenir les appels à la création d'un organisme des Nations Unies chargé de la fiscalité mondiale</p> <p>10. Resserrer les liens entre les autorités chargées de lutter contre le BEPS, notamment les ministères des finances, les autorités fiscales, les ministères du commerce et de l'investissement, afin de mieux suivre les flux d'investissements</p>	<p>6. Élaborer une politique des conventions fiscales</p> <p>7. Acquérir des capacités de négocier les conventions fiscales et de renégocier celles qui sont abusives</p> <p>8. Adopter une législation prévoyant l'échange international d'informations en matière fiscale et la publication de rapports pays par pays</p> <p>9. Promulguer une législation visant à rendre plus transparentes les activités des cabinets comptables et d'avocats et des banques du pays dans leurs rapports avec les entreprises multinationales</p> <p>10. Suivre les recommandations en matière de prix de transfert consignées dans le Manuel pratique des Nations Unies sur des questions spécifiques relatives à la protection de l'assiette fiscale des pays en développement</p> <p>11. Adopter une législation destinée à prévenir le contournement artificiel du concept d'établissement stable en adoptant les recommandations de l'OCDE prévoyant un test de la présence effective pour l'économie numérique</p> <p>12. Veiller à ce que les conventions fiscales renégociées et nouvelles comprennent bien l'article 7 (4) du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, qui permet l'adoption d'une formule de répartition utilisant des données fournies dans les rapports pays par pays</p>	<p>7. Rechercher une assistance consultative en matière de prix de transfert (par exemple, par les Nations Unies)</p> <p>8. Constituer un corpus de connaissances fiscales internationales</p> <p>9. Adopter une politique de recrutement permanent de fonctionnaires des impôts compétents dans divers domaines, tels que la comptabilité, le droit et l'économie, pour qu'ils comprennent bien les dispositions législatives complexes internationales, les administrent au mieux et suivent une formation continue</p> <p>10. Adopter une politique de recrutement de fonctionnaires des impôts compétents en leur versant des traitements suffisants comparables à ceux du secteur privé</p> <p>11. Soutenir la création d'institutions d'enseignement du droit fiscal sur le continent</p> <p>12. Soutenir les appels lancés par les ONG à la publication de rapports pays par pays sur le revenu mondial des entreprises multinationales et exiger le dépôt de déclarations d'impôt figurant dans les rapports pays par pays à l'échelle mondiale par les filiales locales des entreprises multinationales étrangères</p> <p>13. Obtenir le concours de fiscalistes africains pour des recherches sur la fiscalité en Afrique et contacter le Forum sur l'administration fiscale en Afrique et le Réseau africain de recherche fiscale</p> <p>14. Conférer avec d'autres pays africains pour dégager des directives sur la solution de problèmes semblables</p>

Tableau 5: Principales recommandations pour le long terme au niveau national

Niveau politique	Niveau législatif	Niveau administratif
<ol style="list-style-type: none"> 1. Soutenir les appels à la création d'un organisme fiscal mondial relevant des Nations Unies 2. Prévoir un financement distinct pour la recherche sur les entreprises multinationales pour améliorer la connaissance de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, à effectuer par des fonctionnaires des impôts, des bureaux nationaux de statistique et des universitaires 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Promulguer des lois fiscales internationales pertinentes pour éliminer le BEPS et envisager des pratiques optimales et des démarches communes relatives au projet BEPS 2. Réviser périodiquement la législation 3. Suivre l'évolution de la législation fiscale internationale pour éliminer le BEPS et les flux financiers illicites 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Investir des ressources suffisantes dans la compilation de données sur l'IED associées aux entités résidentes à finalité spéciale, sur le commerce des services et les investissements dans les actifs incorporels 2. Soutenir les institutions créées pour développer la connaissance de la fiscalité en Afrique

Tableau 6: Principales recommandations à court terme au niveau régional

Niveau politique	Niveau législatif	Niveau administratif
<ol style="list-style-type: none"> 1. Signer des accords régionaux et observer leurs obligations 2. Echanger des renseignements en matière fiscale avec les pays de la région et créer des bases de données douanières et des registres de la propriété effective 3. Envisager une démarche régionale d'adoption de solutions possibles au problème des prix de transfert en réfléchissant à une fiscalité unitaire et une formule de répartition 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Adopter des initiatives régionales pour assurer la coordination fiscale 2. Assurer la coopération fiscale et l'échange de renseignements en matière fiscale 3. Réduire le nivellement par le bas entraîné par la surenchère fiscale 4. Créer un comité de fiscalistes de l'Union africaine et de la CEA 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Continuer à développer des accords régionaux sur l'assistance mutuelle en matière fiscale 2. Élaborer des modèles régionaux de conventions fiscales 3. Élaborer une approche régionale de la fiscalité internationale et de la négociation des conventions fiscales 4. Soutenir la création d'institutions d'enseignement du droit fiscal sur le continent africain

Tableau 7: Principales recommandations à long terme au niveau régional

Niveau politique	Niveau législatif	Niveau administratif
<ol style="list-style-type: none"> 1. Développer une approche régionale de la fiscalité transfrontière 2. Promulguer des lois régionales sur les activités fiscales transfrontières 3. Assurer la coordination fiscale sur les questions de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices causé par les entreprises multinationales 4. Revoir la politique des conventions fiscales 5. Élaborer des capacités de négocier des conventions fiscales et de renégocier les conventions donnant lieu à des abus 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Envisager d'élaborer des modèles régionaux de conventions fiscales contenant l'article 7 (4) du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions et permettre l'utilisation des formules de répartition utilisant des données fournies par les rapports pays par pays 2. Soutenir les appels à la création d'un organe des Nations Unies chargé de la fiscalité mondiale 3. Créer un comité de fiscalistes de l'Union africaine et de la CEA 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Étudier des solutions autres que celle du principe de pleine concurrence, par exemple une formule de répartition au niveau régional 2. Soutenir la création d'institutions d'enseignement de la fiscalité dans le continent africain 3. Organiser des réunions régionales sur les questions fiscales 4. Étudier des solutions autres que le principe de pleine concurrence, par exemple l'imposition unitaire et la formule de répartition

Bibliographie

- ActionAid (2012). *Calling Time: Why SABA Should Stop Dodging Taxes in Africa*. À consulter à l'adresse suivante : www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf. Consulté le 22 juin 2015.
- Afrique du Sud, Commission nationale de planification (2011). *National Development Plan: Vision for 2030*.
- _____ (2015). Value-Added Tax Act 89 of 1991. À consulter à l'adresse suivante : www.gov.za/documents/value-added-tax-act-12-may-2015-0846. Consulté le 12 juillet 2017.
- _____, Ministère de l'agriculture, des forêts et des pêches (2016). *Trends in the Agricultural Sector 2016*.
- _____, South African Revenue Service (2016). Mutual agreement procedure. À consulter à l'adresse suivante : www.sars.gov.za/Legal/International-Treaties-Agreements/DTA-Protocols/Pages/Mutual-Agreement-Procedure.aspx. Consulté le 15 juillet 2017.
- _____ (2017a). SARS announces the preliminary outcome of revenue collections for 2016/17. À consulter à l'adresse suivante : www.sars.gov.za/Media/MediaReleases/Pages/03-April-2017---SARS-revenue-collection-2017.aspx. Consulté le 12 avril 2017.
- _____, Trésor public (2017b). Discours sur le budget.
- _____ (sans date). South Africa Tax Guide. Tanzania taxes. À consulter à l'adresse suivante : <https://sataxguide.wordpress.com/tanzania-taxes-2/>. Consulté le 12 juillet 2017.
- Agence allemande de coopération technique (GTZ - 2010). *Mapping Survey: Taxation and Development*.
- Akunobela, F. (2012). The Relevance of the OECD and UN Model Conventions and their Commentaries for the interpretation of Ugandan Tax Treaties. In *The Impact of the OECD and UN Model Tax Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch et Claus Staringer (dirs. de publ.). Cambridge University Press.
- All Afrikan Network (2016). Cameroon: we can fight, defeat corruption in Cameroon – Président de la CONAC, 19 juin. À consulter à l'adresse suivante : www.alafnet.com/cameroonwe-can-fightdefeat-corruption-in-cameroon-conac-president/. Consulté le 4 avril 2017.
- Arnold, B. J. (1986). *The Taxation of Foreign Controlled Corporations: An International Comparison*. Fondation Canadienne de fiscalité.
- Arnold, B.J. et M.J. McIntyre (2002). *International Tax Primer*. La Haye (Pays-Bas) : Kluwer Law International.
- ATAF (Forum sur l'administration fiscale en Afrique) (2015). Rapport annuel 2015. À consulter à l'adresse suivante : <https://www.ataftax.org/en/news-library/annual-reports> consulté le 9 octobre 2017.
- _____ (2014). Conférence consultative sur les nouvelles règles fiscales mondiales. Document issu de la conférence. Johannesburg (Afrique du Sud) 18 et 19 mars 2014. À consulter à l'adresse suivante : www.slideshare.net/DrLendySpires-Foundation/outcomes-ataf-consultative-conference-on-new-rules-of-the-global-tax-agenda. Consulté le 28 avril 2015.
- _____ (2015). Outcome Documents: Cross-Border Taxation Technical Committee – 2nd Meeting (3 et 4 mars 2015).
- Avi-Yonah, R.S. et K.A. Clausing (2008). Bénéfices des entreprises (article 7 du Modèle de convention fiscal de l'OCDE). In *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch et Claus Staringer (dirs. de publ.). La Haye (Pays-Bas) : Kluwer Law International.

- Avi-Yonah R.S. et Z.P. Tinhaga (2014). Unitary taxation and international tax rules. Document de travail 26, Centre international pour la fiscalité et le développement (ICTD).
- Baker, R.W. (2005). *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System*.
- BAD/OCDE/PNUD (2014). Perspectives économiques en Afrique : Les chaînes de valeur mondiales et l'industrialisation de l'Afrique – Afrique du Sud. À consulter à l'adresse suivante : www.africaneconomicoutlook.org/sites/default/files/content-pdf/AEO2014_EN.pdf. **Consulté le 9 octobre 2017.**
- BAD (2010). *Mobilisation des ressources intérieures pour la réduction de la pauvreté en Afrique de l'Est : Étude de cas de la Tanzanie*.
- BAD (2015). *Cameroun: Évaluation de la stratégie et du programme de la Banque 2004-2013 – Rapport d'évaluation*.
- Baker, R.W. (2005). *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System*.
- Banque des règlements internationaux (BIS – 2016). *Bulletin statistique de la BRI*. À consulter à l'adresse suivante : www.bis.org/statistics/bulletin1603.pdf#page=8. Consulté le 20 mars 2017.
- Banque mondiale (2017). *Rapport sur le développement dans le monde : la gouvernance et la loi*.
- Becker, C. (2015). Tanzania: new VAT act. *Africa Tax Journal*, 23 septembre. À consulter à l'adresse suivante : www.africataxjournal.com/?p=455. Consulté le 12 juillet 2017.
- Blankenburg, S. et M. Khan (2012). Governance and illicit flows. In *Draining Development? Controlling Flows of Illicit Funds from Developing Countries*. Peter Reuter (dir. de publ.). Washington, Banque mondiale.
- Bureau van Dijk (2016). Empowering transfer pricing management. À consulter à l'adresse suivante : www.bvdinfo.com/en-us/our-products/bvd-s-catalysts-solutions-by-task/catalysts-solutions-by-task/tp-catalyst. Consulté le 20 mai 2017.
- Business in Cameroon (2016). Cameroonian Customs and Inland Revenue will now exchange information to maximise revenue collections, 18 juin. À consulter à l'adresse suivante : www.businessincameroon.com/public-management/1806-6310-cameroonian-customs-and-inland-revenue-will-now-exchange-information-to-maximise-revenue-collections.
- Cameroun, Assemblée nationale (2012). Loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2012. À consulter à l'adresse suivante : www.mincommerce.gov.cm/portal/attachments/pub_b0ad3abbd789.pdf. Consulté le 12 juillet 2017.
- Cameroun, Commission nationale anti-corruption (2013). *Rapport sur l'état de la lutte contre la corruption au Cameroun*.
- Cameroun (2014). Cameroun horizon 2035. À consulter à l'adresse suivante : www.platform2035.com/index.php/cameroon-2035/cameroon-vision-2035. Consulté le 13 avril 2017.
- Cantens, T., G. Raballand et S. Bilangna. (2010) *Reforming Customs by measuring performance: a Cameroon case study*, Volume 4, No 2, World Customs Journal. À consulter à l'adresse suivante : [http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%204%2C%20Number%202%20\(Sep%202010\)/05%20Cantens-Raballand-Bilangna.pdf](http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%204%2C%20Number%202%20(Sep%202010)/05%20Cantens-Raballand-Bilangna.pdf).
- CEA et UA (2014). Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique. AU/CAMEF/MIN/6(IX). 3 mars. À consulter à l'adresse suivante : <http://repository.uneca.org/bitstream/handle/10855/22196/b1073627x.pdf?sequence=1>. Consulté le 20 mai 2017.
- Central Intelligence Agency (2016). The world factbook: South Africa. À consulter à l'adresse suivante : www.cia.gov/library/publications/

the-world-factbook/geos/sf.html. Consulté le 11 avril 2017.

Centre de droit international du développement durable (2002). Le principe des responsabilités communes mais différenciées : applications et limites. Aide-mémoire.

Chambre des Lords, Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (2013). Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?

Chowla, P. et T. Falcão (2016). Illicit financial flows: concepts and scope. Document de travail du FfDO.

Christian Aid (2008). *Death and Taxes: The True Toll of Tax Dodging*. À consulter à l'adresse suivante : www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf. Consulté le 28 septembre 2010.

CNUCED (Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement) (2015). FDI, tax and development— the fiscal role of multinational enterprises: towards guidelines for coherent international tax and investment policies. Document de travail pour examen et information en retour.

_____ (2017). Rapport sur l'investissement dans le monde : tendances de l'investissement dans le monde. À consulter à l'adresse suivante : <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/World%20Investment%20Report/Country-Fact-Sheets.aspx> Consulté le 9 octobre 2017.

_____ (2017a). "us_termsof-trade_54520325299962.xls". CNUCED, Genève.

_____ (2017b). Foreign direct investment: inward and outward flows and stock, annual, 1970-2016". À consulter à l'adresse suivante : <http://unctadstat.unctad.org/wds/TableView/tableView.aspx?ReportId=96740>. Consulté le 12 juillet 2017.

Cockfield, A.J. (2004). "Formulary taxation versus the arm's length principle: the battle among

doubting Thomases, purists, and pragmatists. *Canadian Tax Journal* vol. 52, n° 1.

_____ (2006). The rise of the OECD as an informal 'world tax organisation' through national responses to e-commerce tax challenges. *Yale Journal of Law et Technology*, vol. 8.

Conférence épiscopale tanzanienne *et al.* (2017). The One Billion Dollar Question Revisited: How Much is Tanzania Now Losing in Potential Tax Revenues? À consulter à l'adresse suivante : www.kirkensnodhjelp.no/globalassets/lanserte-rapporter/2017/one-billion-dollar-question-f.pdf. Consulté le 12 juillet 2017.

Couzin, R. (2005). The OECD project: transfer pricing meets permanent establishments. *Canadian Tax Journal*, vol 53, n° 2.

Crivelli, E. *et al.* (2015). Base erosion, profits shifting in developing countries. Document de travail du FMI No 15/118.

CUA (Commission de l'Union africaine - 2015). *Agenda 2063 : L'Afrique que nous voulons*. Dernière édition. Avril 2015. À consulter à l'adresse suivante : www.un.org/en/africa/osaa/pdf/au/agenda2063.pdf. Consulté le 12 avril 2017.

Dalberg (2015). *Domestic Resource Mobilization in West Africa: Missed Opportunities*. À consulter à l'adresse suivante : www.osiwa.org/wp-content/uploads/2015/05/domestic-resource-english.pdf. Consulté le 11 avril 2017.

Danon et Salomé (2017). The signature of the Multilateral BEPS Convention: a first critical look and overview around the globe. 14 juin.

Daurer, V. et R. Krever (2014). Choosing between the UN and OECD tax policy models: an African case study. *African Journal of International and Comparative Law*, vol. 22, No 1.

Davis Tax Committee (2014). *First Interim Report on Addressing Base Erosion and Profit Shifting in South Africa*.

De Silva, D. (2009). BRICKS: reshaping the new global economy. *Daily News*, 25 juin. À

consulter à l'adresse suivante : www.dailynews.lk/2009/06/24/bus20.asp. Consulté le 20 février 2010.

Deloitte (2010). *ATO paper on Profit Allocation to Bank Branches*.

_____ (2013). *Norwegian Debt Audit*. À consulter à l'adresse suivante : <http://slettgjelda.no/assets/docs/Report-the-Norwegian-Debt-Audit-by-Deloitte-2013.pdf>. Consulté le 20 mai 2017.

OCDE (1995). *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. Publications OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16.

_____ (2015a). *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7: Rapport final 2015. Alerte en fiscalité*. À consulter à l'adresse suivante : www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-oecd-7-october-2015.pdf.

_____ (2015b). *2015 Global Transfer Pricing Country Guide*. À consulter à l'adresse suivante : www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-country-guide-2015.pdf. Consulté le 12 mars 2017.

_____ (2015c). *Guide to Fiscal Information: Key Economies in Africa 2014/15*. À consulter à l'adresse suivante : www2.deloitte.com/uk/en/pages/tax/articles/guide-to-fiscal-information-key-economies-on-africa-2015.html. Consulté le 12 juillet 2017.

Diamond, W.H. et D.B. Diamond (2002). *Tax Havens of the World*.

Eastern and Southern Africa Anti-Money Laundering Group (2009). *Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism: United Republic of Tanzania*. À consulter à l'adresse suivante : www.esaamlg.org/userfiles/Tanzania_Mutual_Evaluation_Detail_Report.pdf.

Economist (2014). *Nigeria, Africa's new number one*. À consulter à l'adresse suivante : www.economist.com/news/leaders/21600685-nigerias-suddenly-supersized-economy-indeed-wonder-so-are-its-still-huge. Consulté le 8 mars 2015.

Economist Intelligence Unit (2017). *Country report: Cameroon*. À consulter à l'adresse suivante : http://country.eiu.com/FileHandler.ashx?issue_id=1194187703&mode=pdf 2016. Consulté le 6 décembre 2016.

Edwards, S. (2017). *The G77 will push for 'tax justice' through a UN tax body, says Ecuador's foreign affairs minister*. Devex, 13 janvier. À consulter à l'adresse suivante : Consulté le 12 juillet 2017.

Epstein, G.A. (2005). *Capital Flight and Capital Controls in Developing Countries*. Cheltenham, Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, Edward Elgar.

Ernst et Young (2014a). *Cameroon: corporate tax guide*. À consulter à l'adresse suivante : www.into-sa.com/uploads/download/file/392/Corporate_Tax_Guide_-_Cameroon__2014_.pdf. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (2014b). *Tanzania issues transfer pricing guidelines*. À consulter à l'adresse suivante : www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--tanzania-issues-transfer-pricing-guidelines. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (2014c). *Tanzania companies registry requires companies to file annual returns by 5 January 2015*. À consulter à l'adresse suivante : www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--tanzania-companies-registry-requires-companies-to-file-annual-returns-by-5-january-2015. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (2014d). *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide*.

_____ (2015). *Country Implementation of BEPS Actions 8-10 and 13*.

_____ (2013). *Global Tax Alert: South African permanent establishments face further scrutiny*.

À consulter à l'adresse suivante : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/South_African_permanent_establishments_face_further_scrutiny/\\$File/2013G_CM3493_South%20African%20permanent%20establishments%20face%20further%20scrutiny.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/South_African_permanent_establishments_face_further_scrutiny/$File/2013G_CM3493_South%20African%20permanent%20establishments%20face%20further%20scrutiny.pdf). Consulté le 6 novembre 2017.

_____ (2016a). Tanzania tax authorities introduce requirement to verify tax identification numbers. À consulter à l'adresse suivante : www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--tanzania-tax-authorities-introduce-requirement-to-verify-tax-identification-numbers. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (2016b). *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2015-16*.

États-Unis d'Amérique, Bureau des statistiques du travail (2017). Databases, tables and calculators by subject. À consulter à l'adresse suivante : <https://data.bls.gov/pdq/SurveyOutputServlet>.

Falcão, T. (2011). The Brazilian transfer pricing rules: a new approach to transfer pricing? À consulter à l'adresse suivante : <http://taxjustice.blogspot.ch/2011/06/brazilian-transfer-pricing-rules-new.html>.

Financial Transparency Coalition (2015). OECD country-by-country reporting: only for the strong? À consulter à l'adresse suivante : <https://financialtransparency.org/oecd-country-by-country-reporting-only-for-the-strong/>. Consulté le 12 avril 2017.

FMI (Fonds monétaire international – sans date). Government finance statistics. À consulter à l'adresse suivante : <http://data.imf.org/?sk=E86E9088-3830-4CA3-B240-1B0E-C5E15221>. Consulté les 11 et 12 juillet 2017.

_____ (2008). *Kenya, Uganda, and United Republic of Tanzania: Selected Issues*. Rapport de pays du FMI No 08/353.

_____ (2010). "Tanzania: Seventh Review under the Policy Support Instrument, Second Review Under the Exogenous Shocks Facility, and Request for a New Three-Year Policy Sup-

port Instrument: Staff Report; Staff Supplement; Press Release on the Executive Board Discussion; and Statement by the Executive Director for Tanzania". À consulter à l'adresse suivante : <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2016/12/31/Tanzania-Seventh-Review-Under-the-Policy-Support-Instrument-Second-Review-Under-the-23982>. Consulté le 9 octobre 2017.

_____ (2014a). *Cameroon: 2014 Article IV Consultation*. Rapport de pays du FMI No 14/212.

_____ (2014b). Spillovers in international corporate taxation. Document d'orientation du FMI.

FMI (2016). *Perspectives de l'économie mondiale : Une croissance trop faible depuis trop longtemps*. Washington, avril.

FMI, OCDE, Nations Unies et Banque mondiale (2015). *Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu*.

Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (2002). *Transparence et échange de renseignements à des fins fiscales*. Publications OCDE, Paris. À consulter à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications>.

Froburg, K. et A. Waris (2010). *Bringing the Billions Back: How Africa and Europe Can End Illicit Capital Flight*.

Gauthier *et al.* (2002). A firm's-eye view of commercial policy and fiscal regime in Cameroon, *World Bank Economic Review*, vol. 16, No 3, pages 449-472.

Ginsberg, A. (1997). *International Tax Havens*. Deuxième édition.

Global Financial Integrity (2010). *Illicit Financial Flows from Africa: Hidden Resource for Development Report*. Washington.

- Global Forum (2002). *Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose*. Publications de l'OCDE, Paris. À consulter à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/>.
- Gosai, N. (2011). Transfer pricing in the mining industry. À consulter à l'adresse suivante : [www.eisourcebook.org/cms/files/attachments/other/Transfer%20Pricing%20in%20the%20Mining%20Industry%20\(RSA%20view\).pdf](http://www.eisourcebook.org/cms/files/attachments/other/Transfer%20Pricing%20in%20the%20Mining%20Industry%20(RSA%20view).pdf). Consulté le 3 août 2015.
- Gouvernement néerlandais (2015). Netherlands concludes new tax treaty with Malawi. À consulter à l'adresse suivante : www.government.nl/latest/news/2015/04/20/netherlands-concludes-new-tax-treaty-with-malawi. Consulté le 7 octobre 2015.
- Groupe des Vingt, Réunion des dirigeants (2012). "Déclaration Los Cabos (Mexique)". À consulter à l'adresse suivante : <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.html>. Consulté le 3 août 2013.
- _____ Groupe de travail sur la mobilisation des ressources intérieures (2014). *Rapport du Groupe de travail sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faible revenu*.
- Hay, D. et al. (1994). Past and present work in the OECD on transfer pricing and selected issues. *Intertax*, vol. 22, No 10, pages 423-439.
- Hearson, M. (2015). The tax treaty arbitrators cometh. À consulter à l'adresse suivante : <https://martinhearsen.wordpress.com/2015/09/21/the-tax-treaty-arbitrators-cometh/>. Consulté le 4 avril 2016.
- Herzfeld, M. (2014). News analysis: political reality catches up with BEPS. *Tax Analysts*, 6 juin.
- Hodgson, H. (2006). Walking the line: when is tax advice a conspiracy to defraud the Commonwealth? an analysis of *Perce v. the Queen*. *Journal of Australian Taxation*, vol. 9, No 1. À consulter à l'adresse suivante : www.austlii.edu.au/au/journals/JIATax/2006/3.html. Consulté le 11 juillet 2017.
- Holland, D. et R. Vann (1989). Income tax incentives for investment. In *Tax Law Design and Drafting, Volume 2*, V. Thuronyi (dir. de publ.). Washington, Fonds monétaire international.
- Holmes, K. (2007). *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam, Bureau international de documentation fiscale.
- HR Future (sans date). Dual resident entities. À consulter à l'adresse suivante : www.hrfuture.net/news-list/dual-resident-entities?cat=363. Consulté le 12 juillet 2017.
- International Mining for Development Centre (2014). *Transfer Pricing in the Mining Sector: An African Perspective – A Briefing Note*.
- Janský, P. (2013). Illicit financial flows and the 2013 Commitment to Development Index. Document d'orientation 034. Washington, Center for Global Development.
- Jones, C. et Y. Temouri (2015). The determinants of tax haven FDI. *Journal of World Business*, vol. 51, No 2, pages 237-250.
- Khan, S. (2010). *Domestic Resource Mobilization in Sub-Saharan Africa: The Case of Cameroon*. Institut Nord-Sud.
- Kielstra, P. (2016). Transcending tax: how BEPS will affect the whole enterprise. Ernst et Young. À consulter à l'adresse suivante : [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-transcending-tax-how-beps-will-affect-the-whole-enterprise-2016/\\$FILE/EY-transcending-tax-how-beps-will-affect-the-whole-enterprise-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-transcending-tax-how-beps-will-affect-the-whole-enterprise-2016/$FILE/EY-transcending-tax-how-beps-will-affect-the-whole-enterprise-2016.pdf). Consulté le 10 mars 2017.
- KPMG International Annual Review (2009). *Global Transfer Pricing Review*. À consulter à l'adresse suivante : kpmg.com/gtpps.
- _____ (2014). *Fast-Moving Consumer Goods in Africa: Sector Report*.
- Ladu, I.M. (2014). Govt suspends double taxation pacts. *Daily Monitor*, 6 juin. À consulter à l'adresse suivante : www.monitor.co.ug/Business/Govt-

suspends-Double-Taxation-pacts/688322-2338432-dkw4jwz/index.html. Consulté le 29 novembre 2016.

Langer, M. (2005). Tax agreements with tax havens and other small countries. À consulter à l'adresse suivante : www.step.org/sites/default/files/Branches/tax_havens0905.pdf. Consulté le 12 juillet 2017.

Legwaila, T. (2010). Intermediary holding companies and group taxation.

Lei Ravelo, J. (2015). The future of development finance: live from Addis. *Devex*, 13 juillet. À consulter à l'adresse suivante : www.devex.com/news/the-future-of-development-finance-live-from-addis-86527. Consulté le 12 juillet 2017.

Lennard, M. (2009). The UN Model Tax Convention as compared with the OECD Model Tax Convention: current points of difference and recent developments. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 15, n° 1.

McDaniel, P.R. (1994). Formulary taxation in the North American Free Trade Zone. *Tax Law Review*, vol. 49, page 691.

McIntyre, M.J. (2005). Developing countries and international cooperation on income tax matters.

McKibbin, W.J. (2010). The global financial crisis: causes and consequences.

Mealey, M. (2016). "Getting Back on Track" (2016) *EY – Tax Insights for business leaders* No 16. À consulter à l'adresse suivante : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-insights-beps-and-business-operations/\\$FILE/EY-tax-insights-beps-and-business-operations.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-insights-beps-and-business-operations/$FILE/EY-tax-insights-beps-and-business-operations.pdf). Consulté le 12 mars 2017.

Meyerowitz, D. (2009). *Meyerowitz on Income Tax*.

Mevel, S. *et al.* (2014). Quantifying illicit financial flows from Africa through trade mis-pricing and assessing their incidence on African economies. In *Regional integration and policy challenges in Afri-*

ca, A. Elhiraika, A. Mukungu et W. Nyoike (dirs. de publ.). Basingstoke, Palgrave Macmillan.

Michael C. Durst (2014). Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries. Document de travail 18 du Centre international pour la fiscalité et le développement (ICTD).

MNE Tax (2015). Netherlands renegotiates tax treaties with developing nations to add anti-abuse clause. À consulter à l'adresse suivante : <http://mnetax.com/netherlands-renegotiates-tax-treaties-ethiopia-ghana-kenya-zambia-to-add-antiabuse-clause-hopes-add-clause-23-treaties-9530>. Consulté le 18 février 2016.

Moshi H. (2014). "Capital Flight and Institutional Frameworks to Promote Transparency (septembre 2014). À consulter à l'adresse suivante : <http://iffodatabase.trustafrica.org/iff/wp-cf-07.pdf>. Consulté le 9 octobre 2017.

Murphy, R. (2003). "A Proposed International Accounting Standard Reporting Turnover and Tax by Location" on behalf of the Association for Accountancy and Business Affairs (2003). À consulter à l'adresse suivante : <http://concerne-dafricascholars.org/bulletin/issue87/murphy/>. Consulté le 12 avril 2017.

_____ (2012). Country-by-Country Reporting: Accounting for Globalisation Locally. À consulter à l'adresse suivante : www.taxresearch.org.uk/Documents/CBC2012.pdf. Consulté le 12 avril 2017.

Nations Unies (sans date). Les objectifs de développement durable. À consulter à l'adresse suivante : <http://www.un.org/sustainabledevelopment/>. Consulté le 12 avril 2017.

_____ (2012a). Arm's-length principle: a country perspective. À consulter à l'adresse suivante : www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/Chap10_CPSouthAfrica_20120901_v3_HC-ac-cp.pdf.

_____ (2012b). *Guide de la procédure d'accord mutuel en vertu des conventions fiscales*. À consulter à l'adresse suivante : www.un.org/esa/

ffd/tax/gmap/Guide_MAP.pdf. Consulté le 16 mai 2014.

_____ (2013a). *Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement*.

_____ (2013b). *Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*.

_____, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale (2011). Note sur la révision du manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales. 19 octobre. E/C.18/2011/CRP.11. À consulter à l'adresse suivante : www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Introduction_2011.pdf. Consulté le 11 juillet 2017.

_____ (2014). Réponses à un questionnaire du Sous-comité chargé des questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, à l'intention des pays en développement. 30 septembre. E/C.18/2014/CRP.12.

_____ (2015). Secretariat paper on alternative dispute resolution in taxation. 8 octobre. E/C.18/2015/CRP.8.

_____, Département des affaires économiques et sociales (1984). *International cooperation in tax matters: guidelines for international cooperation against the evasion and avoidance of taxes (with special references to taxes on income, profits, capital and capital gains)*.

_____ (2013). *Countries' experience regarding base erosion and profit shifting issues – South Africa*. À consulter à l'adresse suivante : www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/CommentsEJNandOxfamSA_BEPS.pdf. Consulté le 10 avril 2017.

_____, Sous-comité sur le BEPS (2014). "Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices – questions pour les pays en développement" (2014). À consulter à l'adresse suivante : www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS_note.pdf. Consulté le 9 octobre 2017.

_____, Assemblée générale (2015a). Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement. 17 août. A/RES/69/313.

_____ (2015b). Transformer notre monde : le Programme de développement durable à l'horizon 2030. 21 octobre. A/RES/70/1.

_____ (2015c). *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*.

_____, Assemblée générale (2016). Rapport de l'Expert indépendant sur la promotion d'un ordre international démocratique et équitable. 12 juillet. <http://undocs.org/A/HRC/33/40>.

_____, Conseil économique et social (2016). "Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale" (E/RES/2017/2), 5 octobre 2016. À consulter à l'adresse suivante : http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/RES/2017/2&Lang=F.

_____, Haut Commissariat aux droits de l'homme (2016). Un expert des droits de l'homme engage instamment l'Assemblée Générale et le prochain Secrétaire général de l'Organisation des Nations Unies à convoquer une conférence mondiale sur l'abolition des paradis fiscaux. À consulter à l'adresse suivante : www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20672&LangID=E. Consulté le 20 mai 2017.

Ndikumana, L. *et al.* (2016). Natural resources and capital flight in Cameroon. *African Development Review*, vol. 28, n° S1, pages 88-99.

Nibbe, J. (2016). BEPS – change must go far beyond tax. À consulter à l'adresse suivante : [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-insights-beps-and-business-operations/\\$FILE/EY-tax-insights-beps-and-business-operations.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-insights-beps-and-business-operations/$FILE/EY-tax-insights-beps-and-business-operations.pdf). Consulté le 10 mars 2017.

OCDE (2014). Améliorer les systèmes fiscaux pour mobiliser les ressources intérieures dans le Programme de développement pour l'après-2015. Paris, OCDE. À consulter à l'adresse suivante :

<https://www.oecd.org/dac/Post%202015%20Domestic%20Resource%20Mobilisation.pdf>.

_____ (2014). Norme pour l'échange automatique d'informations en matière fiscale. Publications OCDE, Paris. À consulter à l'adresse suivante : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>.

_____ (2016b). Forum sur l'administration fiscale en Afrique et Union africaine. *Revenue Statistics in Africa 1990-2014*.

OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques – sans date). Burkina Faso : statut de la liste de réserves et des notifications au moment de la signature. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-burkina-faso.pdf. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (sans date). *Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement*. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf. Consulté le 17 2015.

_____ (1987). *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*.

_____ (1987). *Issues in International Taxation No 1 International Tax Avoidance and Evasion* (1987) p. 20.

_____ (1995). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.

_____ (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*.

_____ (2000). *Controlled Foreign Company Legislation—Studies in Taxation of Foreign Source Income*.

_____ (2007). *Coopération fiscale 2007 – vers l'établissement de règles du jeu équitables. Une évaluation du Forum Mondial sur la fiscalité*. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/harmful/taxco-operation-towards-a-level-playing-field-2007-assessment-by-the-global-forum-on-taxation.htm. le 9 avril 2016.

_____ (2010). Conclusions de la première réunion du Groupe de travail informel sur la fiscalité et le développement. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/administration/outcomes-of-the-first-meeting-of-the-informal-task-force-on-tax-and-development.htm. Consulté le 10 avril 2017.

_____ (2011). *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Amendée en 2010 par un Protocole*. À consulter à l'adresse suivante ; www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#.Wa5URfMjFhE#page1. Consulté le 9 mai 2013.

_____ (2012). *Dispositifs hybrides : question de politique et de discipline fiscales*.

_____ (2013a). *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*.

_____ (2013b). *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf.

_____ (2014a). *Action 7 du BEPS : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (31 octobre 2014 – 9 janvier 2015)*.

_____ (2014b). *Projet BEPS : nouvelle stratégie de l'OCDE pour approfondir l'engagement des pays en développement*. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf. Consulté le 9 juillet 2015.

_____ (2014c). *Note d'information : résultats attendus en 2014. Projet BEPS OCDE/Groupe des Vingt*. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-information-brief.pdf. Consulté le 17 mai 2016.

_____ (2014). *Améliorer les systèmes fiscaux pour mobiliser les ressources intérieures dans le Programme de développement pour l'après-2015*. Paris, OCDE. À consulter à l'adresse

suivante : <https://www.oecd.org/dac/Post%202015%20Domestic%20Resource%20Mobilisation.pdf>.

_____ (2014). Norme pour l'échange automatique d'informations en matière fiscale. Publications OCDE, Paris. À consulter à l'adresse suivante : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>.

_____ (2015). Rapports finals du projet BEPS. À consulter à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>. Consulté le 9 octobre 2017.

_____ (2015a). *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (Version complète)*. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (2015b). *Projet OCDE/Groupe des Vingt sur le projet BEPS : note d'explication – rapports finals 2015*.

_____ (2015c). *Rapport d'examen par les pairs, phase 1 : cadre juridique et réglementaire – Cameroun*. Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-cameroon-2015_9789264237650-en.

_____ (2015d). "Inspecteurs des impôts sans frontières". À consulter à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/tax/taxinspectors.htm>. Consulté le 7 juillet 2015.

_____ (2016a). *Cadre inclusif sur le BEPS : une réponse globale à un problème mondial*. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/flyer-implementing-the-beps-package-building-an-inclusive-framework.pdf. **Consulté le 10 octobre 2016.**

_____ (2016b). *Rapport d'examen par les pairs, phase 2: mise en oeuvre pratique des normes – Cameroun*. Forum mondial sur la transparence et

l'échange de renseignements à des fins fiscales. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2316221e.pdf?expires=1504597957&id=id&accname=ocid195767&checksum=5A0EE7035392A54E-B46EAC96A397D6C4.

_____ (2016b). Forum sur l'administration fiscale en Afrique et Union africaine. *Revenue Statistics in Africa 1990-2014*.

_____ (2017a). Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm.

_____ (2017b). Tableau des États ayant signé la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, 29 juin 2017. À consulter à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (2017c). "Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS". À consulter à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> Consulté le 9 octobre 2017.

_____ (2017d). L'assistant de requête pour les statistiques sur le développement international. À consulter à l'adresse suivante : <https://stats.oecd.org/qwids/>.

_____ (2017e). Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, deuxième édition. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm>. Consulté le 9 octobre 2017.

Oguttu, A.W. (2006a). Resolving transfer pricing disputes: are advance pricing agreements the

way forward for South Africa? *SA Mercantile Law Journal*, vol. 18, pages 392-405.

_____ (2006b). Transfer pricing and tax avoidance: is the arm's-length principle still relevant in the e-commerce era? *South African Mercantile Law Journal*, vol. 18, n° 2, pages 138-158.

_____ (2007). Curbing "treaty shopping": the "beneficial ownership" provision analysed from a South African perspective. *Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, vol. 40, n° 2, pages 237-258.

_____ (2008). Resolving double taxation: the concept "place of effective management" analysed from a South African perspective. *Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, vol. 41, n° 1 pages 80-104.

_____ (2010). A critique on the OECD campaign against tax havens: has it been successful? A South African perspective. *Stellenbosch Law Review*, vol. 21, n° 1, pages 172-200.

_____ (2011). Developing South Africa as a gateway for foreign investment in Africa: a critique of South Africa's headquarter company regime. *South African Yearbook of International Law*, vol. 36, n° 1, pages 61-93.

_____ (2012). Challenges in Taxing Derivative Financial Instruments: International Views and South Africa's Approach. *South African Mercantile Law Journal*, 24, page 385.

_____ (2013). Curbing thin capitalisation: a comparative overview with specific reference to South Africa's approach - challenges posed by the amended section 31 of the Income Tax Act. *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, n° 6, pages 311-326.

_____ (2014). A critique on the effectiveness of "exchange of information on tax matters" in preventing tax avoidance and evasion: a South African perspective. *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n° 1.

_____ (2015a). *International Tax Law: Offshore Tax Avoidance in South Africa*.

_____ (2015b). Resolving double tax treaty disputes: the challenges of mutual agreement procedure with a special focus on issues for developing countries in Africa. *Bulletin for International Taxation*, vol. 2015, n° 1, pages 160-201.

_____ (2015c). Submission before the Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation. À consulter à l'adresse suivante :

www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjW1fjC2o3WAhXKwbwKHfjTClAQFggnMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.icriict.org%2Fwp-content%2Fuploads%2F2015%2F04%2FAnnet-OGUTTU.ppt&usg=AFQjCNFcTHm5kPQtStJymbmGIU-HGF03X7w. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (2015d). Tax base erosion and profit shifting in Africa – part 1: what should Africa's response be to the OECD's BEPS Action Plan? *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, vol. 58, n° 3, pages 516-553.

_____ (2016a). Tax base erosion and profit shifting in Africa, part 1: Africa's response to the OECD BEPS action plan. Document de travail 54 du Centre international pour la fiscalité et le développement (ICTD).

_____ (2016b). Tax base erosion and profit shifting in Africa, part 2: a critical analysis of some priority OECD BEPS action points from an African perspective – addressing excessive interest deductions, treaty abuse and avoidance of permanent establishment status. *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, n° 6.

Oguttu, A.W. et S. Tladi (2009). E-commerce: a critique on the determination of a "permanent establishment" for income tax purposes from a South African perspective. *Stellenbosch Law Review*, vol. 20, n° 1, pages 74-96.

Olivier, L. et M. Honiball (2011). *International Tax: A South African Perspective*.

Oxfam (2014). Business among friends: why corporate tax dodgers are not yet losing sleep over

global tax reform. Document d'information d'Oxfam.

_____ (2016). "#PanamaPapers: death and taxes." À consulter à l'adresse suivante : www.oxfamireland.org/blog/panama-papers-death-and-taxes. Consulté le 12 avril 2017.

Partenariat pour un gouvernement ouvert (2012). Tanzania and the OGP: an update. À consulter à l'adresse suivante : www.opengovpartnership.org/blog/blog-editor/2012/09/11/tanzania-and-ogp-update.

Payne, R. et al. (2014). *Policy Options for Addressing Illicit Financial Flows: Results from a Delphi Study*.

Picciotto, S. (2016). International corporate taxation. Résumé n° 3. Centre international pour la fiscalité et le développement (ICTD). À consulter à l'adresse suivante : www.ictd.ac/publication/7-policy-briefing/114-ictd-summary-brief-3-international-corporate-taxation. Consulté le 12 avril 2017.

PricewaterhouseCoopers (sans date). Tax summary: Equatorial Guinea. À consulter à l'adresse suivante : www.pwc.co.za/en/assets/pdf/tax-summaries/equatorial-guinea.pdf. Consulté le 12 novembre 2016.

_____ (2012). Spotlight on Africa's transfer pricing landscape. À consulter à l'adresse suivante : www.pwc.com/gx/en/tax/transfer-pricing/management-strategy/assets/pwc-transfer-pricing-africa.pdf. Consulté le 11 janvier 2017.

_____ (2016). BEPS action plan: action 15 – a multilateral instrument. À consulter à l'adresse suivante : www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/beps/multilateral-instrument.html. Consulté le 28 février 2017.

_____ (2017). Transfer pricing and developing countries: Kenya. À consulter à l'adresse suivante : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/trpr_dev_count_app_d.pdf. Consulté le 20 mai 2017.

PricewaterhouseCoopers et EuropeAid (2011). *Transfer Pricing and Developing Countries: Final Report*.

Rapakko, A. (1989). *Base Company Taxation*.

République-Unie de Tanzanie, Bureau national de statistique (sans date). National accounts (GDP). À consulter à l'adresse suivante : <http://nso.tanzania.opendataforafrica.org/wmrshv/gross-domestic-product>. Consulté le 12 juillet 2017.

_____, Administration des impôts (sans date). Double taxation agreements. À consulter à l'adresse suivante : www.tra.go.tz/index.php/double-taxation-agreements. Consulté le 12 juillet 2017

_____ (2014a). *Income Tax Transfer Pricing Regulations*. À consulter à l'adresse suivante : www.tra.go.tz/tax%20laws/Income%20Tax-Transfer%20Pricing%20Regulation.pdf. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (2014b). *Finance Act 2014*. À consulter à l'adresse suivante : www.tra.go.tz/tax%20laws/Finance%20Act%202014.pdf. Consulté le 12 juillet 2017.

Réseau européen sur la dette et le développement (2007). Norway makes ground-breaking decision to cancel illegitimate debt. À consulter à l'adresse suivante : <http://eurodad.org/302/>. Consulté le 12 juillet 2017.

_____ (2016). *For Whose Benefit? A Different Perspective on Tax Inspectors Without Borders*.

Réseau mondial pour la justice fiscale (2005). *Tax Us if You Can: The True Story of a Global Failure*.

_____ (2015). Evaluation of the G20/OECD base erosion and profit shifting (BEPS) project. Global Alliance for Tax Justice. À consulter à l'adresse suivante : www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2015/09/GATJ-BEPS-2015.pdf

Reserve Bank of South Africa (2017). Exchange control legislation. À consulter à l'adresse suivante : www.resbank.co.za/RegulationAnd

- Supervision/FinancialSurveillanceAndExchangeControl/Legislation/Pages/default.aspx. Consulté le 12 juillet 2017.
- Richardson, G. *et al.* (1998). Thin capitalization: an Anglo-American comparison. *International Tax Journal*, vol. 24, n° 2.
- Rohatgi, R. (2002). *Basic International Taxation*.
- Sangweni, S. (Public Service Commission) (2005). Free State Anti-corruption Summit" (2005). À consulter à l'adresse suivante : <http://www.polity.org.za/article/sangweni-free-state-anticorruption-summit-29082005-2005-08-29>. Consulté le 9 octobre 2015.
- Sandler, D. (1998). Case notes: tax treaties and controlled foreign company legislation. *British Tax Review*, n° 1.
- Schlesser, J. (2011). Client tax fraud and the CPA. *Journal of Accountancy*. À consulter à l'adresse suivante : www.journalofaccountancy.com/issues/2011/aug/20114034.html. Consulté le 11 juillet 2017.
- Schulze, C. (1997). *International Tax-free Trade Zones and Free Ports: A Comparative Study of their Principles and Practices*.
- Shaftoe, R. (2016). Explanation of debt to EBITDA ratio. À consulter à l'adresse suivante : www.ehow.com/info_7856136_explanation-debt-ebitda-ratio.html#ixzz2AxWymT1e. Consulté le 30 juin 2016.
- Singh, M. (2011). *Model Tax Conventions on Income and Capital, Volume I and II*. Paris, OCDE.
- Siu, E.D. *et al.* (2015). Unitary taxation in the extractive industry sector. Document de travail 35 du Centre international pour la fiscalité et le développement (ICTD).
- Spanjers, J. et M. Salomon (2017). Illicit Financial Flows to and from Developing Countries: 2005-2014. À consulter à l'adresse suivante : <http://www.gfintegrity.org/report/illicit-financial-flows-to-and-from-developing-countries-2005-2014/> Consulté le 9 octobre 2017.
- Spanjers, J. et H.F. Foss (2015). *Illicit Financial Flows and Development Indices: 2008-2012*. Global Financial Integrity.
- Thuronyi, T. (1998). *Tax Law Design*.
- Times Live (2015). Billions of rands leave SA under the radar.
- TPA Global (2015). *Transfer Pricing Country Summary: Cameroon*. À consulter à l'adresse suivante : www.tpa-global.com/files/streamfile24042. Consulté le 12 novembre 2016.
- UA (Assemblée – 2015). Déclaration spéciale sur la lutte contre les flux financiers illicites. Assembly/AU/17(XXIV). À consulter à l'adresse suivante : https://au.int/sites/default/files/documents/29831-doc-assembly_declaration_on_illicit_financial_flow_-_english.pdf. Consulté le 12 avril 2017.
- UA/CEA (Union africaine et Commission économique pour l'Afrique – 2015). Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique. À consulter à l'adresse suivante : www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/iff_main_report_26feb_en.pdf. Consulté le 12 août 2016.
- Van den Berg, J-P. et B. van der Gulik (2009). The mutual agreement tiebreaker – OECD and Dutch perspectives. *Tax Notes International*. À consulter à l'adresse suivante : www.stibbe.com/~media/03%20news/publications/amsterdam/jean%20paul%20van%20den%20berg/jean%20paul%20vd%20berg%20-%20the%20mutual%20agreement%20tiebreaker.pdf. Consulté le 2 juillet 2017.
- Van Weeghel, S. (1998). *The Improper Use of Tax Treaties, with Particular Reference to the Netherlands and The United States*. Kluwer Law International.
- Vandeveldt, K. (2000). The economics of bilateral investment treaties. *Harvard International Law Journal*, vol. 469, n° 2.
- Vann, R.J. (2007). *Problems in the International Division of the Business Income Tax Base*.

Vincent, F. (2005). Transfer pricing and attribution of income to permanent establishments: the case for systematic global profits splits (just don't say formulary apportionment). *Canadian Tax Journal*, vol. 53, n° 2.

Vogel, K. (1997). *Double Tax Conventions*.

Waris, A. (2013). *Tax and Development: Solving the Fiscal Crisis through Human Rights*. Law Africa.

_____ (2017, à paraître). Transfer pricing in Kenya. Série de documents de travail du Centre international pour la fiscalité et le développement.

Ylonen, M. (2017). Back from oblivion? the rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s. *Transnational Corporations*, vol. 23, n° 3, pages 32-65.

