



Nations Unies  
Commission économique pour l'Afrique

## Note d'orientation de la CEA

### Les réformes visant à améliorer l'imposition des entreprises multinationales en Afrique<sup>1</sup>

La présente note de synthèse contient une analyse des problèmes que « l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » par les sociétés multinationales posent à l'Afrique<sup>2</sup>. Elle fait fond sur le rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique (Union africaine et CEA, 2015), pour voir, au-delà de l'analyse faite dans ledit rapport de la manière dont l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont effectués en Afrique, les politiques spécifiques qui peuvent être mises en œuvre pour enrayer ces flux illicites.

L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices constituent sur le continent un sérieux enjeu pour le financement du développement en Afrique. Ces pratiques persistent en raison de lacunes dans les cadres juridiques nationaux et les accords internationaux en matière d'imposition auxquels les pays africains sont parties, et en raison du défaut de

mise en œuvre de ces cadres juridiques et accords. Le plan de lutte de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS de l'OCDE) est certes utile pour les pays africains dans certains cas, mais il ne traite pas un grand nombre des principales priorités de l'Afrique en matière de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices et ne sert pas l'intérêt supérieur des pays africains dans certains cas.

La présente note d'orientation s'articule autour de deux principaux messages. Le premier message clef est que les gouvernements africains ont beaucoup à gagner dans l'amélioration de l'imposition des entreprises multinationales, en particulier si les efforts faits dans ce sens sont nombreux, coordonnés entre les institutions publiques et les parties prenantes nationales, et s'ils sont faits en collaboration avec d'autres pays africains. Le second message clef est qu'il convient aussi de renforcer les alliances et de préconiser la création d'une autorité fiscale mondiale qui tiendrait mieux compte des préoccupations des pays en développement et apporterait un appui aux réformes appropriées à cet égard.

1 La présente note d'orientation a été établie sous la direction générale et avec l'appui d'Adam Elhiraika, Directeur de la Division de la macroéconomie et de la gouvernance de la Commission économique pour l'Afrique (CEA). Elle a été coordonnée par Gamal Ibrahim, Chef de la Section de la gouvernance économique et des finances publiques de la Division de la macroéconomie et de la gouvernance, avec une contribution de fond de Deniz Kellecioglu.

2 La note d'orientation est fondée sur le document de la CEA : Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales, Addis-Abeba.

## 1. La lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices en Afrique en tant que priorité exigeant l'adoption de mesures aux niveaux africain comme mondial

La réussite des pays africains dans la réalisation du Programme de développement durable à l'horizon 2030 n'est pas seulement fortement liée à la mobilisation de davantage de ressources financières intérieures, mais dépend aussi de la conservation d'une plus grande partie de la richesse créée à l'intérieur de leurs frontières. Selon la CEA (2018a), l'Afrique perd actuellement environ 100 milliards de dollars des États-Unis par an dans des flux financiers illicites. L'une des principales sources de flux financiers illicites est constituée par les activités qualifiées d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, qui sont organisées essentiellement par des entreprises multinationales. L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices renvoient aux pratiques consistant à exploiter les lacunes, les incohérences et les failles de la législation fiscale, de même que le manque de moyens des autorités fiscales, pour procéder à un transfert de ressources financières dans des juridictions où la fiscalité est faible ou nulle, et éviter ainsi l'impôt dans le pays où sont menées les activités économiques (CEA, 2018b).

Il est très difficile d'évaluer les montants perdus du fait de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, compte tenu du caractère occulte de ces pratiques et du manque de transparence de la part des entreprises multinationales. Une estimation de 2010, faite par l'OCDE, indique que les pays africains perdent environ 1,8 % de leur produit intérieur brut (PIB) du fait de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Ce montant serait d'environ 40,6 milliards de dollars chaque année, au regard du PIB de 2017 de l'ensemble du continent. Au Malawi, selon ActionAid (2015), les failles dans les conventions fiscales ont entraîné pour le Malawi des pertes de 43 millions de dollars sur une seule entreprise.

## 2. L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont favorisés par le peu d'application des dispositions juridiques et par les failles dans ces dispositions

Pour se livrer à ces pratiques illicites, les entreprises multinationales exploitent, en fait, les possibilités créées par des systèmes de mauvaise gouvernance, la faiblesse des capacités administratives, les procédés et les actes de corruption ainsi que les politiques imposées de l'extérieur et qui n'ont pas réussi à transformer les pays africains. Les entreprises multinationales sont aussi souvent parvenues à influencer des pays et des dirigeants puissants pour le maintien au niveau mondial de politiques et de règles qui sont inefficaces dans la lutte en Afrique contre l'érosion de la base d'imposition, le transfert de bénéfices et les flux financiers illicites (CEA, 2018b)

Généralement, les sociétés qui tirent profit de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices soit exploitent des failles dans les accords de double imposition exemptant d'impôt leurs activités soit recourent à des transactions à l'intérieur d'un même groupe, qui réduisent leurs bénéfices imposables dans les pays à fiscalité élevée en transférant les bénéfices dans des juridictions où l'imposition est faible. Par exemple, le Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique a mis au jour un plan multinational d'évasion fiscale à l'aide d'un certain nombre de transactions opérées via des filiales de multinationales en Irlande et aux Pays-Bas (Union africaine et CEA, 2015). Les entreprises multinationales emploient généralement des consultants venant de puissantes sociétés d'audit qui leur fournissent un appui et des justifications juridiques pour leurs plans d'évasion fiscale.

### **3. Bien que le projet BEPS de l'OCDE comprenne des recommandations utiles, les pays africains devraient élaborer leurs propres approches pour la lutte contre les abus en matière fiscale des entreprises multinationales**

En 2013, l'OCDE et le G20 ont lancé un plan pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, qui débouche sur 15 propositions d'action. Ce projet de principes d'action visait à avoir une portée mondiale et des invitations à y participer ont été adressées à tous les pays. L'Afrique du Sud était le seul pays africain y participant dès le début, en sa qualité de membre du G20. En août 2018, 117 juridictions (21 d'Afrique) étaient membres du Cadre inclusif sur le BEPS, qui décrit en détail la mise en œuvre du projet BEPS de l'OCDE. Toutefois, le Cadre inclusif n'aborde pas la question de la révision du projet BEPS ou celle de l'adoption de solutions de substitution (OCDE, 2018). En outre, même si l'OCDE a indiqué qu'elle tiendrait compte du point de vue des pays en développement, les intérêts de ceux-ci (en dehors du petit nombre de ces pays qui ont participé au processus) n'ont jamais été pris en considération lors de l'élaboration du programme relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

C'est pour cette raison peut-être que le projet BEPS de l'OCDE ne traite pas de certaines priorités de l'Afrique en la matière, en particulier les faiblesses de la gouvernance fiscale au niveau national et l'octroi d'incitations fiscales non stratégiques<sup>3</sup>. Qui plus est, les mesures proposées dans le projet BEPS de l'OCDE ne revêtent pas toutes une pertinence pour les pays africains ou ne vont pas toutes dans l'intérêt de ceux-ci (CEA, 2018b).

En outre, au regard du principe de pleine concurrence, de graves lacunes apparaissent dans la lutte contre la manipulation des prix de transfert. Il s'agit là d'un élément majeur de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, qui consiste pour des sociétés faisant partie d'une seule et même entreprise multinationale de fixer les prix des biens et services à

des niveaux stratégiques en vue de créer des profits ou des pertes dans la comptabilité de l'entreprise multinationale, ce qui permet à celle-ci de réduire la fiscalité dans une juridiction donnée. Les transactions selon le principe de pleine concurrence interviennent entre différentes parties du groupe multinational et devraient se dérouler selon les mêmes conditions qui seraient appliquées pour une transaction entre sociétés comparables ne faisant pas partie du même groupe multinational. Toutefois, le suivi de telles transactions exige une multitude d'informations, des analyses de fonctions, d'actifs et de risques ainsi que des recherches sur les prix des biens et services pour veiller à ce que les prix de transfert respectent le principe de pleine concurrence, très difficile à appliquer, même pour les pays riches (CEA, 2018b).

### **4. Il existe un certain nombre de mesures « à portée de main » en matière de réforme fiscale qui pourraient avoir un effet positif important sur la collecte des impôts dans les pays africains**

Les pays africains peuvent mettre en œuvre un certain nombre de mesures de politique générale pour produire un effet rapide et positif sur la mobilisation de leurs ressources intérieures. Des exemples de ces mesures « à portée de main » sont souvent, notamment, l'application de la législation fiscale, la suppression des niches fiscales internes, le renforcement des capacités en matière de négociation des conventions fiscales, la coordination entre les ministères et organismes s'occupant des questions relatives aux conventions fiscales, l'amélioration de l'accès aux données, la cessation de l'octroi d'incitations fiscales non stratégiques et la suppression de celles qui ont déjà été accordées, le renforcement de la coopération entre les pays africains en matière fiscale et la fourniture de possibilités de perfectionnement au personnel, par exemple, par la formation, l'enseignement et les outils techniques. En Afrique, la difficulté majeure dans la collecte de l'impôt réside dans l'insuffisance de la capacité à faire respecter la législation existante.

Les gouvernements auraient intérêt à investir dans ces améliorations administratives, y compris pour combattre et éliminer les incitations à la corruption et les possibilités de corruption. Une autre mesure de politique générale efficace et d'un coût abordable

<sup>3</sup> Par exemple, l'étude de cas sur la République-Unie de Tanzanie menée pour la CEA (2018b) a fait ressortir que les incitations fiscales non stratégiques avaient un effet négatif important sur les ressources matérielles du pays.

est d'adopter et d'appliquer des lois qui protègent véritablement les lanceurs d'alerte. Par exemple, l'article 19 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques de l'Organisation des Nations Unies (ONU) fournit des orientations à cet égard (ONU, 2016). Une autre politique prometteuse consiste à veiller à ce que les organismes s'occupant de comptabilité, d'audit et les cabinets d'avocats fassent preuve de transparence dans ce qu'ils font pour les entreprises multinationales. En outre, les organismes publics compétents doivent renforcer leurs capacités pour pouvoir mieux s'attaquer aux transferts internationaux des bénéficiés et mieux les combattre (CEA, 2018b)

## 5. Les pays africains devraient adopter une autre approche à la fiscalité internationale

Il existe aussi un certain nombre de politiques constructives et applicables qui fournissent une approche à la fiscalité internationale qui serait préférable pour les pays africains.

Pour la négociation des conventions fiscales internationales, les pays africains devraient tenir compte des directives élaborées à cette fin par l'ONU, qui sont généralement plus favorables aux pays importateurs de capitaux qu'aux pays exportateurs de capitaux (la plupart des pays africains entrant dans cette catégorie). Il s'agit notamment du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions, du Manuel relatif aux conventions concernant la double imposition, établi pour les pays en développement et l'article des Nations Unies sur la limitation des frais de service afférents à la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiés (CEA, 2018b).

Une solution de remplacement du principe de pleine concurrence de l'OCDE est la proposition tendant à recourir à la taxation unitaire et à la formule de répartition, qui traite une entreprise multinationale comme une seule société et alloue des droits fiscaux aux différents pays dans lesquels elle opère selon une formule convenue, en éliminant ainsi les pratiques de manipulation des prix de transfert. En fait, divers types de formule de répartition sont d'application depuis longtemps avec un succès relatif, par exemple dans des pays de structure fédérale, comme le Brésil,

le Canada, la Suisse et les États-Unis d'Amérique. De même, en octobre 2016, la Commission européenne a relancé l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, qui est une forme de formule de répartition pour calculer la part fiscale de chaque État membre de l'Union européenne dans les bénéficiés des entreprises multinationales (CEA, 2018b). Toutefois, la compétitivité des pays africains pris individuellement peut pâtir de l'adoption unilatérale par eux de telles approches. Il peut être souhaitable de mener une enquête plus poussée sur la taxation unitaire par la formule de répartition sous les auspices d'un organe fiscal mondial.

Un autre puissant instrument de politique générale est de faire du rapport sur les entreprises multinationales une information accessible au public. À l'heure actuelle, le projet BEPS de l'OCDE comprend un modèle de soumission aux autorités fiscales d'un même type de rapports pays par pays par les entreprises multinationales. La société civile a fait valoir que ces rapports ne devraient pas être rendus publics ; des informations commerciales sensibles peuvent être expurgées de ces rapports. L'intention est de donner à des chercheurs, des journalistes et des militants l'occasion d'analyser ces rapports et, le cas échéant, d'imputer une responsabilité aux entreprises multinationales. Les propositions devraient aussi changer les règles du jeu entre les pays riches et les pays en développement en faveur de ces derniers, étant donné que le premier groupe protège avec succès ses entreprises multinationales dans l'économie mondiale (CEA, 2018b).

## 6. Conclusions et recommandations de politique générale

L'analyse qui précède a mis en exergue l'importance de s'attaquer à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiés en Afrique et a fait ressortir des lacunes importantes dans le projet BEPS de l'OCDE du point de vue de sa pertinence pour l'Afrique. Ensuite, l'attention a été attirée sur les mesures « à portée de main » qui pourraient générer de substantielles recettes fiscales supplémentaires. Cela a été suivi d'une analyse des intérêts des pays africains relativement aux conventions fiscales internationales.

Au niveau national, les pays africains devraient adopter, pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, des mesures nationales mieux adaptées à leurs besoins et priorités que ne le sont celles proposées par l'OCDE (bien que, dans de nombreux cas, ces mesures puissent comprendre certaines de celles que propose l'OCDE dans son projet BEPS). Il peut s'agir notamment du renforcement des capacités administratives, de la suppression de niches fiscales internes, du renforcement des capacités en matière de négociation des conventions fiscales, de la coordination entre les ministères et organismes s'occupant des questions relatives aux conventions fiscales, de l'amélioration de l'accès aux données, de la cessation de l'octroi d'incitations fiscales non stratégiques et de la suppression de celles qui ont déjà été accordées.

Les efforts qui se font au niveau national pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices devraient être appuyés par la coopération régionale, notamment le partage d'informations sur le prix des biens et services faisant l'objet d'un commerce international (pour appuyer l'analyse des prix de transfert), l'échange automatique de renseignements fiscaux entre pays africains et des efforts de coopération pour enquêter sur les flux financiers illicites.

Au niveau mondial, les pays africains peuvent œuvrer en faveur de la création d'un organe fiscal mondial ouvert à tous les États Membres de l'ONU. Cela peut être complété par des efforts visant à imposer la soumission par les sociétés multinationales de rapports publics pays par pays.

## Références

ActionAid (2015), *An extractive affair: How one Australian mining company's tax dealings are costing the world's poorest country millions*. Disponible à l'adresse : <http://www.actionaid.org/publications/extractive-affair-how-one-australian-mining-companys-tax-dealings-are-costing-worlds-po>. Consulté le 15 octobre 2018.

CEA (2018a), *Étude de l'architecture de la gouvernance mondiale requise pour enrayer les flux financiers illicites*.

CEA (2018b), *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales*.

OCDE, (2018), *Membres du Cadre inclusif sur le BEPS – Mise à jour d'août 2018*.

Organisation des Nations Unies (2016), *Rapport de l'Expert indépendant sur la promotion d'un ordre international démocratique et équitable*. A/HRC/33/40. Assemblée générale des Nations Unies.

Union africaine et CEA (2015), *Rapport du Groupe de travail de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique*. CEA, Addis-Abeba.

La présente note d'orientation a été établie par M. Gamal Ibrahim and M. Deniz Kellecioglu.

#### **Contact**

Mr. Gamal Ibrahim, Chef de la Section de la gouvernance économique et des finances publiques  
Commission économique pour l'Afrique  
Immeuble du 8e étage au Niger  
B.P. 3001, Addis-Abeba, Éthiopie  
Téléphone: +251 11544 3259  
Email: Ibrahim-ECA@un.org

#### **Commandes**

Pour commander des exemplaires de la Note d'orientation: ***Les réformes visant à améliorer l'imposition des entreprises multinationales en Afrique***, veuillez contacter :

Section des publications  
Commission économique pour l'Afrique  
B.P. 3001  
Addis-Abeba, Éthiopie  
Courriel : eca-info@un.org  
Site Web : [www.uneca.org](http://www.uneca.org)