

*Chapter 3*

## **VAT Digital Toolkit for Africa**

*Chapitre 3*

## **Boîte à outils numérique sur la TVA pour l'Afrique**



## Chapter 3

# VAT Digital Toolkit for Africa

## Introduction

This chapter is based on the *VAT Digital Toolkit for Africa* (hereafter, 'the Toolkit'), which was jointly produced by the African Tax Administration Forum (ATAF), the OECD and the World Bank group (OECD/WBG/ATAF, 2023<sup>[1]</sup>). The Toolkit provides detailed guidance to assist African tax authorities in the design and implementation of robust policies for the application of value added taxes (VAT) to digital trade. It covers the core components of a comprehensive VAT strategy directed at the main types of digital trade and e-commerce, particularly online sales of services, intangibles, and goods to private consumers by foreign businesses and digital platforms that often have no physical presence in their consumers' respective jurisdictions. It provides policy advice to support tax authorities' decision-making as well as detailed practical guidance and manuals for the legislative design, the administrative implementation, and the enforcement of VAT digital policies in light of jurisdictions' specific needs and circumstances.

As shown in Chapter 1 of this report, VAT is a major revenue source for most jurisdictions in Africa, representing on average over one quarter of total tax revenues across the continent. VAT constitutes a greater proportion of total tax revenues on average in Africa than in Asia-Pacific and in OECD member countries, although it represents a lower share of total taxes in Africa than in Latin America and the Caribbean. Safeguarding these revenues in economies that are being transformed by digitalisation and globalisation is a priority for many governments in the continent. Africa has experienced rapid e-commerce growth in recent years and the continent holds great potential for further strong expansion of digital trade. The expansion of digital trade has created significant challenges for VAT systems globally and in Africa, in particular the strong growth in (i) online sales of services and digital products, particularly by non-resident suppliers to private consumers, and (ii) the volume of imports of low-value goods from online sales, on which VAT is not collected effectively under the traditional rules and procedures. The prominence of informal economies in Africa further complicates VAT collection, posing unique challenges that require Africa-centric solutions for effective VAT reform.

Where no effective VAT reform to address these challenges is implemented, continuous digital trade growth causes increasingly significant VAT revenue losses and unfair competitive pressure on domestic businesses that cannot compete against online sales by non-resident suppliers on which no or an inappropriately low amount of VAT is levied. Governments worldwide have recognised that the VAT challenges created by the digitalisation of the global economy require a globally co-ordinated response (OECD, 2017<sup>[2]</sup>). This chapter will analyse the rapid growth of digital trade in Africa, outline the VAT challenges associated with digital trade, and describe how the Toolkit can be considered in the reforms that African countries may wish to undertake in response.

## The growth of digital trade in Africa

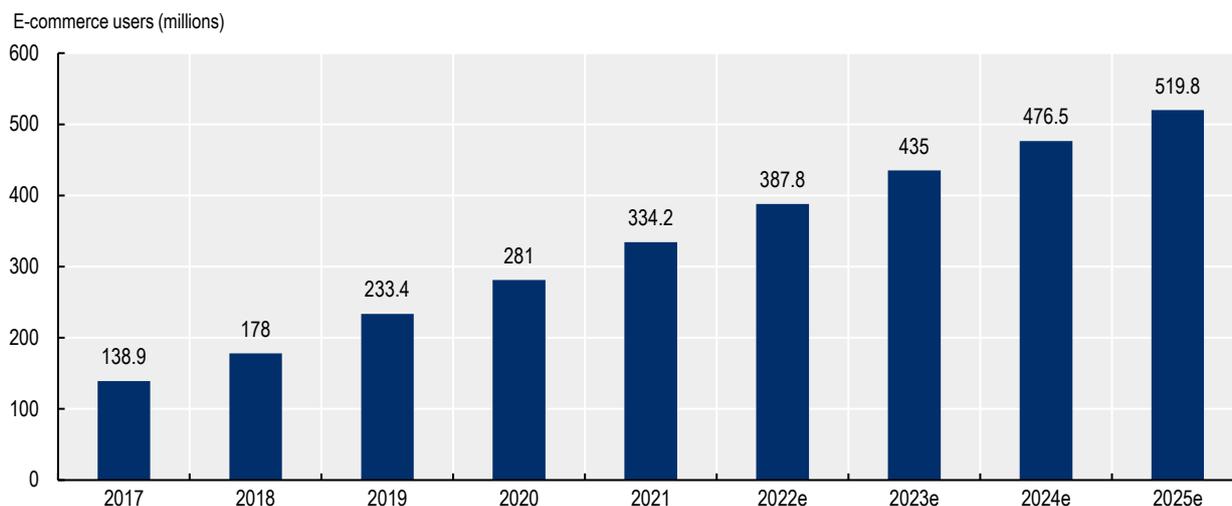
Digitalisation has changed, and continues to change, the commercial dynamics of international trade. Spurred by continuous technological innovation, international digital

trade has grown rapidly in recent years and growth is expected at an even greater pace as COVID-19 has further accelerated digital acceptance in societies worldwide. Many African societies are at the forefront of this shift online.

Digital trade includes a wide range of activities, products and services. It is therefore difficult to delineate its scope to measure its exact size. Despite inherent limitations and challenges, the available data from public as well as private sector sources provide useful estimates showing the growing importance of digital trade. Research suggests that the value of global business-to-consumer (B2C) e-commerce sales increased nearly four-fold between 2014 and 2021, with a more than six-fold increase expected by 2026 compared to 2014 (Statista, 2022<sup>[3]</sup>). On a broader scale that also includes business-to-business (B2B) sales, global e-commerce sales have recently been estimated at USD 26.7 trillion in 2019, up 4% from 2018 and equivalent to 30% of that year's global gross domestic product (GDP) (UNCTAD, 2021<sup>[4]</sup>).

Africa has experienced rapid growth of e-commerce in recent years and still holds great potential for further strong growth. The number of African consumers making online purchases has increased significantly between 2014 and 2018, at a higher annual average rate of 18% compared to the global average of 12% (UNCTAD, 2018<sup>[5]</sup>). This number is expected to almost double between 2020 and 2025, reaching 520 million online shoppers in the region in 2025 (see Figure 3.1) (US Department of Commerce International Trade Administration, 2023<sup>[6]</sup>).

Figure 3.1. **Growing e-commerce penetration in Africa**  
(number of e-commerce users in millions)



Note: Data from 2022 onwards are provided on an estimated basis.

Source: US Department of Commerce International Trade Administration.

StatLink  <https://stat.link/f41ygi>

The value of sales generated from B2C online sales of physical goods in the region has been estimated to have increased by 53% between 2019 and 2020 and is estimated to increase another 31% between 2020 and 2021. In addition, the volume is projected to more than double between 2020 and 2025 (Statista, 2021<sup>[7]</sup>). It is difficult to measure the size or value of B2C online sales of services in Africa, due to a current lack of available statistical data. That said, a general trend of growing volume of services imports in the region can be observed. To illustrate, for the top ten African jurisdictions in terms of total value of imports of “digitally-deliverable services” in 2021, the value of such imports had risen by 128% to USD 39.5 billion by 2021 compared to USD 17.4 billion in 2005 (UNCTADSTAT, 2023<sup>[8]</sup>).

Economic developments and digital maturity levels vary across Africa. However, common key drivers of the growth of digital trade in Africa are:

- The region's increasing Internet penetration, mostly driven by mobile Internet connectivity using smartphones.
- The rise and growth of digital platforms, including regional platforms that cater to the specific needs of African consumers.
- The availability of alternative payment methods, notably digital payment and mobile wallet solutions.
- A young, rapidly urbanising and digitally savvy population.
- The impact of COVID-19, which has further accelerated digital transformation in the region.

While the region presents vast opportunities for further e-commerce growth on the back of growing digitalisation, Africa continues to face a number of challenges to fully realise its potential as a market for e-commerce. Main challenges include low consumer digital trust, poor infrastructure and weak delivery logistics (World Economic Forum, 2019<sup>[9]</sup>). Online trade in goods in particular faces additional constraints in Africa.

For goods that are delivered through postal channels, postal reliability (speed and predictability of delivery) ranks significantly lower in Africa compared to other developing regions in the world. Only 16% of people in the region are able to receive post at home – most of them have to visit a postal establishment to collect the goods themselves (United Nations Economic Commission for Africa, 2021<sup>[10]</sup>).

Cross-border trade in goods has generally been found to present particular difficulties, with research suggesting that it takes twice as much time and costs more in Africa than other developing regions in the world (World Bank, 2020<sup>[11]</sup>). Against this background, regional initiatives are in progress to facilitate the goods trade on the continent, notably the African Continental Free Trade Area (AfCFTA).

### VAT challenges associated with digital trade

The international tax challenges of the digital economy are widely recognised. Indeed, these challenges dominate the contemporary global dialogue over sound tax policy and its implementation. The growth of the digital economy, which increasingly informs (if not defines) the broader economy, raises fundamental challenges for tax design and administration.

At the core of many of these challenges is the ability of businesses to conduct economic activity within a jurisdiction without conducting a physical activity or having a physical presence in that jurisdiction. This is perhaps the single most significant feature of the growth of the global digital economy from a VAT perspective. It is virtually definitional: if the digital economy is defined by the ability of businesses to provide value to their customers through ICT, they may not need a physical presence in the jurisdiction of the customer. This applies to digitally-supplied services and intangibles as well as to the continuously growing volume of low-value goods purchased online by private consumers from non-resident suppliers. Some of the VAT challenges faced in each of these areas of online trade are common to both.

The following subsections focus on the two most relevant scenarios involving non-resident suppliers from a VAT revenue and neutrality perspective:

- International supplies of services and intangibles (often “digital” services and products)
- Imports of low-value goods purchased online

### **VAT on services and intangibles supplied by non-resident suppliers**

Jurisdictions may have to adapt their VAT laws to assert the right to tax supplies of services and intangibles by non-resident suppliers. Although jurisdictions generally embrace the widely accepted destination principle that allocates taxing rights to the jurisdiction of consumption for VAT purposes, they may lack effective provisions to impose VAT on such supplies under the traditional VAT rules that may often have been developed before the advent of significant digital trade to customers within a jurisdiction's economy.

International trade in supplies of services and intangibles (e.g. applications and “in-app” purchases, streaming of music and on-demand television, gaming, ride-hailing, accommodation rental, etc.) potentially gives rise to all of the key challenges that the digital economy creates for VAT design and administration.

A first challenge is to determine the jurisdiction that has the right to levy VAT on internationally traded services and intangibles in accordance with the generally accepted destination principle. It is generally accepted that the jurisdiction of consumption has the right to impose VAT. For international supplies of goods, the destination of the goods generally indicates the jurisdiction of consumption. For supplies of services and intangibles by non-resident suppliers, the determination of the jurisdiction of consumption, and with it, the design of appropriate place-of-taxation rules is less straightforward.

Before the advent of the global digital economy, the place of consumption for supplies of services and intangibles was often determined, explicitly or implicitly, by reference to the place where these services were physically performed or the place where the supplier was located. However, rules that allocate the right for a jurisdiction to levy VAT on supplies of services and intangibles with reference to the place of performance or to supplier location are ill-suited to a world in which, for example, the service warranty on an individual's personal computer may be fulfilled by a technician who takes digital control of the laptop and resolves the problem through keystrokes performed in another country.

Consequently, rules allocating taxing rights associated with remote international supplies of services and intangibles may need to be adapted to better reflect the place of consumption or business use in the digital economy. Such rules should also be designed to assure consistency across jurisdictions and across sales and delivery methods (digital and traditional methods) and to facilitate compliance. Without co-ordination, there is an increased risk of double taxation or unintended non-taxation.

Even if a jurisdiction's VAT law is able to assert the right to tax in line with the destination principle, there is the challenge of collecting the VAT in an effective way, especially on supplies made by non-resident suppliers to private consumers.

The challenges for tax authorities in the jurisdiction of taxation include establishing that the non-resident supplier has made supplies that are subject to VAT in their jurisdiction; enforcing collection and remittance of VAT by non-resident suppliers and follow-up enforcement actions such as accessing books and records; and creating auditing and collection procedures for outstanding taxes. Because the transaction involves services and intangibles rather than goods, physical border controls are not available as an alternative means for enforcing VAT collection, as they are, at least to some extent, with respect to imported goods.

Although many VAT regimes impose a requirement on VAT-registered businesses to “self-assess” the VAT on their purchases from non-resident suppliers (through a “reverse-charge mechanism”), tax authorities cannot realistically also look to private

consumers to do the same and remit VAT on their purchases from foreign suppliers, even though the private consumer is located in the jurisdiction of taxation. Tax authorities are, in practice, faced with no other option than to seek the collection of VAT from these foreign suppliers.

As international trade in services and intangibles continues to grow, tax authorities need to deal with increasingly large numbers of non-resident businesses that have no physical presence in their jurisdiction supplying services and intangibles to both private consumers and businesses in that jurisdiction.

For non-resident business, uncertainty concerning their VAT obligations and/or complex rules and requirements can create undue compliance burden and trade obstacles. This applies particularly when such requirements arise in multiple jurisdictions, for large online operators and even more so to small- and medium-sized enterprises (SMEs).

### ***VAT on imports of low-value goods purchased online from non-resident suppliers***

In theory, the key challenges that the digital economy creates for international trade in supplies of services should be less relevant to the international trade in goods. For one thing, the determination of the jurisdiction of consumption or business use should be relatively straightforward as the physical destination of the goods clearly identifies that jurisdiction. Additionally, in contrast to international trade in services and intangibles, physical border controls are in principle available as an alternative means for enforcing collection obligations with regard to imported goods.

The continuous strong growth of e-commerce however creates increasingly significant practical challenges for jurisdictions to effectively collect the VAT on the increasingly enormous volumes of goods that customers purchase from suppliers abroad and that often have only a relatively low individual value. The main challenges are:

- High administrative costs of the traditional, customs-based mechanisms for collecting the VAT on these goods;
- Challenges created by VAT low-value consignment reliefs;
- Compliance challenges – Widespread fraud and abuse.

### ***High administrative costs***

VAT collection and control by customs authorities on a parcel-by-parcel basis at importation risk causing disproportionate administrative costs for administrations as well as for businesses, especially in relation to low-value imported goods. Revenue derived from the imposition of VAT is spent on inefficient collection processes, thus undermining the objective of raising vital revenues to support a jurisdiction's public finances.

The significant growth in purchases of low-value goods by customers from non-resident suppliers results in equally enormous quantities of small parcels crossing borders on a daily basis, creating considerable pressure on VAT collection by customs authorities under normal customs processes.

In addition to the collection of taxes, customs procedures are also concerned, inter alia, with facilitating trade and ensuring border security.<sup>1</sup> There is hence a need to maintain a customs infrastructure, for reasons independent of exercising tax collection and compliance control. However, it is likely that the VAT revenues resulting from customs authority assessments are often insufficient to amortise even the marginal costs of collection on an ever-increasing volume of low-value parcels under traditional customs procedures.

### **Low-value consignment reliefs**

To mitigate the administrative costs connected with the collection of import VAT on “low-value” consignments, most jurisdictions, including some in Africa, provide a VAT exemption on such low-value imports. Jurisdictions often refer to this as “low-value consignment relief” although some also refer to “negligible value”. VAT low-value consignment reliefs originated as a simplification measure to remove and reduce what jurisdictions saw as disproportionate administrative burdens for their tax and customs administrations in the handling of imports of low-value goods. Jurisdictions did not historically see the VAT forgone as significant because of the combination of relatively low import volumes of low-value goods and the low values involved. Indeed, the bigger risk was that the administrative costs of collecting VAT on imports of low-value goods would outweigh the revenue collected.

However, with rising levels of e-commerce, jurisdictions have found that VAT reliefs for low-value consignments have led to increasingly important, and unsustainable, competitive distortion for domestic suppliers facing the growing challenge of having to compete with foreign suppliers that sell to consumers in the domestic market without charging any VAT on their sales.

The relative lack of VAT compliance requirements for these non-resident suppliers of low-value goods further adds to the financial advantage that they enjoy from selling into a jurisdiction without VAT under low-value consignment relief rules. By contrast, VAT-registered domestic businesses (including domestic platforms) normally face extensive compliance obligations when selling to domestic consumers, in addition to the requirement to charge VAT on their domestic sales. One of the consequences of these neutrality challenges is the possible triggering of relocations of some domestic businesses offshore, with potentially negative impacts on local employment.

In addition to creating competitive distortions, the continuously rising volumes of low-value goods that are imported free of VAT under VAT low-value consignment relief regimes can lead to increasingly important revenue losses for jurisdictions.

There appears to be only a limited number of African jurisdictions (approximately 20) with a relief threshold for VAT on low-value imported goods, including, among others, Angola, Côte d’Ivoire, Democratic Republic of Congo, Rwanda and Zambia. There are no studies available on the revenue impact of these reliefs where they do apply.

### **Compliance challenges**

In addition to the high administrative costs of the traditional customs-based approach for collecting the VAT on the high volumes of low-value imported goods from online sales and the growing revenue losses and competitive distortion caused by low-value consignment reliefs, significant risks of fraud have been identified, notably involving the following practices:

- Under-declaration of imported goods to benefit illegitimately from a VAT low-value consignment relief threshold or to evade or reduce a VAT liability and/or customs duties.
- Mis-declaration of commercial low-value imported goods as falling under VAT-exempt categories such as gifts, consumer-to-consumer (C2C) transactions or samples.
- Use of third parties to store imported low-value goods in domestically located warehouses or fulfilment centres, without declaring and remitting VAT on the subsequent sale of such goods.

Policing compliance under traditional VAT collection frameworks means that customs authorities must attempt to assess many thousands of parcels every day at a country's busiest ports, airports, and parcel depots in order to verify that businesses have correctly valued and appropriately classified them in their declarations. The practices outlined above, and their magnitude are known to have stretched customs authorities' capacities to their limit, if not beyond, in many jurisdictions.

### *Sharing and gig economy*

The rise of the sharing and gig economy has fundamentally transformed a number of industries within just a few short years. The sharing and gig economy refers to the practice whereby economic operators, often private individuals, use digital platforms to monetise their underutilised goods and services for temporary ("shared") use. Sharing and gig economy platforms have already disrupted a number of economic sectors, particularly in transportation (ride-sharing), tourism and hospitality (short-term accommodation), professional services and finance (peer-to-peer currency exchange). The strong growth of the sharing and gig economy creates a number of specific challenges, and opportunities, for VAT policy and administration.

These challenges notably relate to the involvement of a large number of new economic operators, many of whom are not considered taxpayers under current VAT systems and may not be capable or willing to comply with their obligations if they were to be treated as taxable persons for VAT. The frequent use of assets both for sharing or gig economy activities (e.g. vehicles, real estate) and for private purposes, may add to the complexity. The fact that sharing and gig economy suppliers generally have a physical presence in the taxing jurisdiction is a relevant aspect that distinguishes it from the online trade in services, intangibles and low-value goods, as discussed above, where the main VAT challenges arise from the fact that the online suppliers often have no physical presence in the taxing jurisdiction.

## **The VAT Digital Toolkit for Africa**

In response to the VAT challenges associated with the digital economy and the potential need for reform to address these challenges, the *VAT Digital Toolkit for Africa* provides detailed guidance to inform policymakers and tax administrations in African jurisdictions in the design and implementation of robust policies for the application of VAT to digital trade. The approach is based on four main pillars:

- Creating the legal basis for jurisdictions to assert the right to impose VAT on international digital trade. In respect of online sales of services and digital products, this is achieved by implementing the internationally adopted standard for determining the "place of taxation" by reference to the location of the customer (OECD, 2017<sup>[2]</sup>).
- Ensuring the efficient collection of VAT on online sales of goods, services and digital products from non-resident suppliers through simplified VAT registration and collection mechanisms.
- Boosting the efficiency of VAT collection by requiring digital platform operators, which dominate global digital trade, to collect and remit the VAT on sales carried out through their platforms.
- Enhancing VAT compliance by non-resident online suppliers and digital platforms through effective communication and by implementing a modern risk-based compliance management and enforcement strategy, supported by robust administrative co-operation.

The Toolkit is not prescriptive, but rather provides advice on the possible approaches based on internationally adopted standards and best practices in consultation with African tax administrations and informed by the experience of jurisdictions that have already implemented them. The Toolkit does not attempt to present VAT model legislation for adoption by national jurisdictions. It instead presents internationally accepted central policy principles that result from intensive dialogue and consultation among tax authorities worldwide and with the business community. The Toolkit is aimed at informing national legislation and providing recommendations for the legal and administrative implementation of these principles. It can be broken down into three main themes that are relevant for countries that may be at different stages of implementing policies to address the challenges of digital trade:

- Detailed analysis of the various components of the recommended policy framework for the application of VAT to digital trade and practical guidance for their implementation in light of the specific challenges, opportunities and circumstances in Africa. They focus respectively on internationally traded services and digital products; on importations of low-value goods resulting from online sales; and on the sharing and gig economy.
- Detailed guidance on the administrative and operational implementation of the recommended policy framework for the collection of VAT on international digital trade. This includes the design of a simplified compliance regime for non-resident online suppliers and digital platforms, the development of an online portal for registration and payment of the VAT by these businesses, and the integration of this simplified compliance regime into a tax authority's existing administrative and IT framework.
- Advice to policy makers and administrators on the implementation of an effective communication strategy and of robust compliance risk management strategies. Such strategies aim to ensure compliance by non-resident online suppliers and digital platforms with their obligations under the recommended policy framework for the application of VAT to digital trade.

### **Recommended policy framework for the application of VAT to digital trade**

Core recommendations of the Toolkit include the following:

- Create the legal basis for asserting the right to levy VAT on services and intangibles that non-resident businesses provide to customers in a jurisdiction's territory, by implementing a rule for determining the place of taxation of such supplies by reference to the customer's location. This approach allows a jurisdiction to impose VAT on these supplies, including sales of digital services and digital products, irrespective of whether or not the supplier is located in that jurisdiction.
- Define the customer's location by reference to that customer's "usual residence" for supplies made to private consumers (business-to-consumer or B2C supplies) and by reference to the customer's "place of permanent business presence or establishment" where the customer is a business (business-to-business or B2B supplies).
- Identify clear criteria and indicia for determining and evidencing a customer's location by reference to data that are normally available to online suppliers in the normal course of their business (including bank card or other payment data, billing address, and IP address).
- Impose VAT collection obligations on non-resident suppliers making supplies remotely to private consumers in a jurisdiction's territory ("vendor collection regime").

- Consider extending the application of the vendor collection regime to supplies made by non-resident suppliers to all customers, businesses (B2B) as well as private consumers (B2C), where a jurisdiction does not, or is unable to, permit the use of distinct collection mechanisms for B2B and B2C supplies.
- Implement a requirement for digital platform operators to collect and remit the VAT on the respective online sales made through their platforms by non-resident suppliers. This can be complemented with reporting requirements, including requirements addressed to sharing and gig economy activities.
- Realise high levels of compliance by implementing a simplified VAT registration and collection regime for non-resident suppliers and digital platforms to fulfil their VAT-collection obligations, supported by online processes and limiting obligations to what is strictly necessary for the effective collection of the VAT.
- Extend the vendor collection regime with full VAT liability for digital platforms, to online supplies of low-value imported goods, by imposing an obligation upon non-resident suppliers and digital platforms to collect the VAT on these supplies at the point of sale and to remit this VAT to the tax authority in the jurisdiction of importation. Provide access for these non-resident suppliers and digital platforms to the simplified registration and collection regime to facilitate compliance.
- Strive for international consistency in designing and administering the measures to impose and collect VAT on online sales by non-resident suppliers as outlined above.

### ***Administrative and operational implementation of the recommended policy framework***

The core recommendations include the following:

- Sequence the implementation of VAT reforms directed at digital trade, focusing first on the collection of VAT on services and digital products from non-resident online suppliers and digital platforms and subsequently extending these obligations to the collection of VAT on low-value imported goods. Reform for the collection of VAT on imports of goods from online sales is more complex, particularly due to the connection with customs processes.
- Adopt a project-based approach for the development of the operational and IT infrastructure that is necessary to support the implementation of the reform, with an appropriate governance structure to ensure effective project management and project delivery.
- Implement a simplified VAT registration and collection regime for non-resident online suppliers and digital platforms that limits obligations to what is strictly necessary for the effective collection of the VAT.
- Ensure the efficient interaction between the VAT vendor collection regime for low-value imported goods and customs processes. This interaction includes measures for the efficient exchange of data and for ascertaining the VAT-settlement status of low-value imported goods at the time of importation, so as to minimise risks of double taxation and unintended non-taxation and to facilitate customs processes at the border. Early involvement of customs authorities in the design and implementation of such a regime is of particular importance, as well as timely consultation with key stakeholders such as e-commerce marketplaces and transport intermediaries (including postal operators and express carriers).
- Consult throughout the reform process with the business community, including with the non-resident suppliers and digital platforms that are likely to be within the scope of the reform, with international and regional organisations, and with jurisdictions that already

have experience in the implementation of the recommended policy framework for the application of VAT to digital trade.

- Provide appropriate lead-time to tax authorities and non-resident businesses to prepare for the entry into force of the reform. A lead-time of 6 to 12 months between the adoption of the reform and its entry into force is considered appropriate for VAT reform directed at online sales of services and digital products. A lead-time of 12 to 18 months following the adoption of the reform is generally considered appropriate for VAT reform targeted at low-value imported goods.

### **Strategies to enhance and to strengthen tax authorities' enforcement capacity**

The core recommendations include the following:

- Implement a well-designed, simple and easy-to-use registration and compliance regime for non-resident suppliers and digital platforms.
- Apply an effective and proactive multi-channel communication strategy targeted at the non-resident suppliers and digital platforms that are likely to be affected by the VAT reform directed at digital trade, to ensure early awareness of their obligations under the new regime.
- Provide clear guidance on the scope of the VAT regime for non-resident suppliers and digital platforms, including on: the types of services and digital products and/or low-value imported goods in scope; the treatment of B2B and B2C supplies and on the determination of the customer's status where this is relevant for the operation of the regime; indicia and criteria for determining and evidencing the customer's location; and applicable VAT rate(s) and exemptions.
- Further maximise compliance levels by providing clear instructions to non-resident suppliers and digital platforms on all aspects of the operation of the simplified compliance regime, in English and/or in the language(s) of the jurisdiction's main trading partners, such as French or Portuguese, in addition to the jurisdiction's local language(s).
- Develop effective strategies to manage compliance risks by non-resident suppliers and digital platforms. The Toolkit gives detailed guidance on the different components of such strategies, including the identification, assessment and prioritisation of risks, the development of targeted treatment strategies, and how such strategies can be optimised through adjustment to the different stages of implementation of the regime (preparation, implementation and maturity phase).
- Make extensive use of third-party data to support a risk-based compliance management strategy, including for identifying the taxpayer population in scope of the regime for non-resident suppliers and digital platforms, for detecting non-registration and for monitoring overall compliance.
- Enhance tax authorities' enforcement capacity in respect of VAT compliance by non-resident suppliers and digital platforms by making effective use of the available opportunities for international administrative co-operation. In particular, the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters is the most comprehensive multilateral instrument available for all forms of administrative co-operation between jurisdictions in the assessment and collection of taxes, including VAT. Such co-operation can encompass the exchange of information, including automatic information exchanges, and assistance in the recovery of foreign tax claims.

**Note**

- 1 For a short account of customs procedures on importation of low-value goods, see OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>, "Annex C: The collection of VAT/GST on imports of low value goods", in particular pages 185 to 193.

**References**

- OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. [2]
- OECD/WBG/ATAF (2023), *VAT Digital Toolkit for Africa*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-africa.htm>. [1]
- Statista (2022), *Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2026 (in billion US dollars)*, <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/#:~:text=In%202021%2C%20retail%20e%2Dcommerce,8.1%20trillion%20dollars%20by%202026>. [3]
- Statista (2021), *E-commerce revenue in Africa in 2017 to 2025*, <https://www.statista.com/statistics/1190541/e-commerce-revenue-in-africa/>. [7]
- UNCTAD (2021), *Estimates of Global E-commerce 2019 and Preliminary Assessment of COVID-19*, <https://unctad.org/system/files/official-document/>. [4]
- UNCTAD (2018), *UNCTAD B2C E-commerce Index 2018 - Focus on Africa*, [https://unctad.org/system/files/official-document/tn\\_unctad\\_ict4d12\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d12_en.pdf). [5]
- UNCTADSTAT (2023), *International trade in digitally-deliverable services, value, shares and growth, annual*, <https://unctadstat.unctad.org/wds/TableView/tableView.aspx?ReportId=158358>. [8]
- United Nations Economic Commission for Africa (2021), *Covid-19 Impact on E-commerce: Africa*, Economic Commission for Africa, Addis Ababa, Ethiopia, <https://repository.uneca.org/handle/10855/43939>. [10]
- US Department of Commerce International Trade Administration (2023), *The Rise of eCommerce in Africa*, <https://www.trade.gov/rise-e-commerce-africa>. [6]
- World Bank (2020), *Doing business: Trading across borders*, <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/trading-across-borders>. [11]
- World Economic Forum (2019), *8 ways to help African e-commerce fulfil its potential*, <https://www.weforum.org/agenda/2019/09/8-ways-to-help-african-e-commerce-fulfil-its-potential/>. [9]

## *Chapitre 3*

# **Boîte à outils numérique sur la TVA pour l'Afrique**

## Introduction

Ce chapitre est basé sur la *Boîte à outils numérique sur la TVA pour l'Afrique* (ci-après, « la Boîte à outils »), qui a été produite conjointement par le Forum africain de l'administration fiscale (ATAF), l'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale (OCDE/WBG/ATAF, 2023<sup>[1]</sup>). Cette Boîte à outils fournit des orientations détaillées pour aider les administrations fiscales africaines à définir et à mettre en œuvre des politiques solides en matière d'application de taxes sur la valeur ajoutée (TVA) au commerce numérique. Elle couvre les éléments essentiels d'une stratégie globale en matière de TVA visant les principaux types de commerce numérique et de commerce électronique, en particulier les ventes en ligne de biens, de services et de biens incorporels, aux consommateurs privés par des entreprises étrangères et des plateformes numériques, qui n'ont souvent aucune présence physique dans les juridictions respectives de leurs consommateurs. Elle fournit des conseils sur la conception des politiques pour aider les administrations fiscales à prendre des décisions, ainsi que des orientations pratiques détaillées et des manuels pour la conception de la législation, la mise en œuvre administrative et l'application des politiques numériques en matière de TVA à la lumière des besoins et des circonstances spécifiques des juridictions.

Comme le montre le chapitre 1 de ce rapport, la TVA est une source de revenus importante pour la plupart des juridictions africaines, représentant en moyenne plus d'un quart des recettes fiscales sur le continent. La TVA représente en moyenne en Afrique une plus grande proportion des recettes fiscales qu'en Asie-Pacifique et dans les pays membres de l'OCDE, bien qu'elle représente une plus faible proportion qu'en Amérique latine et dans les Caraïbes. La sauvegarde de ces recettes de TVA dans les économies qui sont transformées par la numérisation et la mondialisation est une priorité pour de nombreux gouvernements en Afrique. L'Afrique a connu une croissance rapide du commerce numérique ces dernières années et le continent recèle un grand potentiel pour une expansion encore plus forte. La croissance du commerce numérique a entraîné des défis importants pour les systèmes de TVA dans le monde et en Afrique, en particulier la forte croissance (i) des ventes en ligne de services et de produits numériques, notamment par des fournisseurs non-résidents à des consommateurs finals et (ii) du volume des importations de biens de faible valeur provenant de ventes en ligne sur lesquels la TVA n'est pas collectée de façon efficace en vertu des règles et procédures traditionnelles. La prédominance des économies informelles en Afrique complique encore la collecte de la TVA, posant des défis uniques qui nécessitent des solutions centrées sur l'Afrique pour une réforme efficace de la TVA.

Si aucune réforme efficace de la TVA n'est mise en œuvre pour relever ces défis, la croissance continue du commerce numérique entraînera des pertes de recettes de TVA de plus en plus importantes et une pression concurrentielle déloyale sur les entreprises locales qui ne peuvent pas concurrencer les volumes sans cesse croissants de ventes en ligne réalisées par des fournisseurs non-résidents et sur lesquels soit aucune TVA soit un montant trop faible de TVA est prélevé. Les gouvernements du monde entier ont reconnu que les défis en matière de TVA engendrés par la numérisation de l'économie mondiale nécessitent une réponse coordonnée au niveau mondial (OCDE, 2017<sup>[2]</sup>). En réponse, l'OCDE

a élaboré un cadre d'action détaillé, convenu au niveau international, pour relever les défis de l'économie numérique en matière de TVA, qui témoigne d'un large consensus entre les administrations fiscales du monde entier.

Ce chapitre analyse la croissance rapide du commerce numérique en Afrique, explique les défis en matière de TVA associés au commerce numérique, et décrit comment les pays africains peuvent prendre en compte la Boîte à outils dans les réformes qu'ils souhaiteraient entreprendre en réponse à ce phénomène.

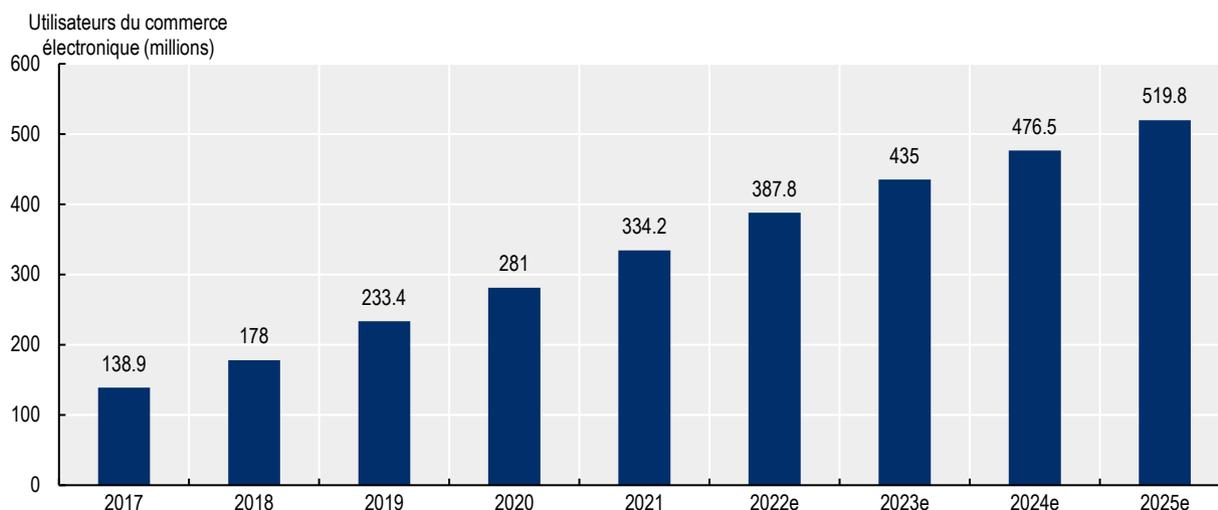
## La croissance du commerce numérique en Afrique

La transformation numérique a modifié, et continue de modifier, la dynamique commerciale du marché international. Stimulé par l'innovation technologique continue, le commerce numérique international a connu une croissance rapide ces dernières années. Cette croissance devrait encore s'accélérer car la COVID-19 a précipité l'utilisation du numérique dans les sociétés du monde entier. De nombreuses sociétés africaines sont aux avant-postes de ce virage connecté.

Le commerce numérique comprend un large éventail d'activités, de produits et de services. Il est donc difficile de délimiter son périmètre pour mesurer sa taille exacte. Malgré les limites et les défis qui lui sont inhérents, les données disponibles provenant de sources publiques et privées fournissent des estimations utiles montrant l'importance croissante du commerce numérique. Les recherches suggèrent que la valeur globale des transactions électroniques entre entreprises et consommateurs (B2C) a presque quadruplé entre 2014 et 2021, et il est prévu que cette valeur soit multipliée par six d'ici 2026, par rapport à 2014 (Statista, 2022<sup>[3]</sup>). À une échelle plus large qui comprend également les ventes entre entreprises (B2B), les ventes mondiales du commerce électronique ont récemment été estimées à 26 700 milliards USD en 2019, en hausse de 4 % par rapport à 2018 et équivalant à 30 % du produit intérieur brut (PIB) mondial de cette année-là (CNUCED, 2021<sup>[4]</sup>).

L'Afrique a connu une croissance rapide du commerce électronique ces dernières années et possède un grand potentiel pour une croissance encore plus forte. Le nombre de consommateurs africains effectuant des achats en ligne a considérablement augmenté entre 2014 et 2018, à un taux moyen annuel supérieur de 18 % par rapport à la moyenne mondiale de 12 % (CNUCED, 2018<sup>[5]</sup>). Ce nombre devrait presque doubler entre 2020 et 2025, pour atteindre 520 millions d'acheteurs en ligne dans la région en 2025 (voir Graphique 3.1) (US Department of Commerce International Trade Administration, 2023<sup>[6]</sup>).

Graphique 3.1. **Pénétration croissante du commerce électronique en Afrique (nombre d'utilisateurs du commerce électronique en millions)**



Note : Les données à partir de 2022 sont estimées.

Source : Département du commerce, Administration du commerce international des États-Unis.

StatLink  <https://stat.link/3cbawd>

On estime que la valeur des ventes générées par les ventes en ligne B2C de biens physiques dans la région a augmenté de 53 % entre 2019 et 2020 et devrait encore augmenter de 31 % entre 2020 et 2021. En outre, le volume devrait au minimum doubler entre 2020 et 2025 (voir Graphique 1.6) (Statista, 2021<sup>[7]</sup>). Il est difficile de mesurer la taille ou la valeur des ventes en ligne de services B2C en Afrique, en raison du manque actuel de données statistiques disponibles. Cela étant dit, on constate une tendance générale à l'augmentation du volume des importations de services dans la région. Par exemple, pour les dix premières juridictions africaines en termes de valeur totale des importations de « services livrables par voie numérique » en 2019, la valeur de ces importations avait augmenté de 128 %, pour atteindre 39.5 milliards USD en 2019, contre 17.4 milliards USD en 2005 (CNUCEDSTAT, 2023<sup>[8]</sup>).

Les niveaux de développement économique et de maturité numérique varient en Afrique. Cependant, les principaux moteurs communs de la croissance du commerce numérique en Afrique sont les suivants :

- La pénétration croissante d'Internet dans la région, principalement grâce à la connectivité d'Internet mobile au moyen de smartphones.
- L'essor et la croissance des plateformes numériques, y compris les plateformes régionales qui répondent aux besoins spécifiques des consommateurs africains.
- La disponibilité de méthodes de paiement alternatives, notamment les solutions de paiement numériques et le portefeuille électronique.
- Une population jeune, qui s'urbanise rapidement et qui maîtrise les outils numériques.
- L'impact de la COVID-19, qui a encore accéléré la transformation numérique dans la région.

Bien que la région offre de vastes perspectives de croissance pour le commerce électronique grâce à la transformation numérique, l'Afrique doit encore relever un certain nombre de défis pour réaliser pleinement son potentiel sur le marché du commerce électronique. Parmi les principaux défis à relever, il y a par exemple la faible confiance des consommateurs dans le numérique, la médiocrité des infrastructures et les faiblesses logistiques liées à la livraison (Forum économique mondial, 2019<sup>[9]</sup>). En particulier, le commerce en ligne de biens est confronté à des contraintes supplémentaires en Afrique.

Pour les marchandises livrées par voie postale, la fiabilité du service postal (rapidité et prévisibilité de la livraison) est nettement inférieure en Afrique par rapport aux autres régions en développement du monde. Seulement 16 % des habitants de la région sont en mesure de recevoir du courrier à domicile – la plupart d’entre eux doivent se rendre eux-mêmes dans un établissement postal pour retirer leurs marchandises (Commission économique des Nations Unies pour l’Afrique, 2021<sub>[10]</sub>).

Le commerce transfrontalier de marchandises présente généralement des difficultés particulières, des recherches suggérant qu’il coûte plus cher en Afrique et prend deux fois plus de temps que dans d’autres régions en développement dans le monde (Banque mondiale, 2020<sub>[11]</sub>). Dans ce contexte, des initiatives régionales sont en cours pour faciliter le commerce des marchandises sur le continent, notamment avec la Zone de libre-échange continentale africaine.

## Défis en matière de TVA liés au commerce numérique

Les défis fiscaux internationaux de l’économie numérique sont largement reconnus. En effet, ces défis dominent le dialogue mondial actuel sur une politique fiscale saine et sa mise en oeuvre. La croissance de l’économie numérique, qui impacte de plus en plus (voire définit) l’économie au sens large, soulève des défis fondamentaux pour la conception et l’administration de l’impôt.

La capacité des entreprises à mener une activité économique dans une juridiction sans y exercer d’activité physique ou y avoir une présence physique est au cœur de bon nombre de ces défis. C’est peut-être la caractéristique la plus importante de la croissance de l’économie numérique mondiale du point de vue de la TVA. Il s’agit pratiquement d’une définition : si l’économie numérique est définie par la capacité des entreprises à fournir de la valeur à leurs clients par le biais des TIC, elles peuvent ne pas avoir besoin d’une présence physique dans la juridiction du client. Cela s’applique aux services et aux biens incorporels fournis par voie numérique, ainsi qu’au volume sans cesse croissant de biens de faible valeur achetés en ligne par des consommateurs finaux auprès de fournisseurs non-résidents. Certains des problèmes de TVA rencontrés dans chacun de ces domaines du commerce en ligne sont communs aux deux.

Les sous-sections suivantes décrivent ces défis plus en détail, en se concentrant sur les deux scénarios les plus pertinents impliquant des fournisseurs non-résidents du point de vue des recettes et de la neutralité de la TVA :

- Les fournitures internationales de services et de biens incorporels (souvent appelés « services et produits numériques »)
- Les importations de biens de faible valeur achetés en ligne.

### **La TVA sur les services et biens incorporels fournis par des fournisseurs non-résidents**

Les juridictions peuvent être amenées à adapter leur législation en matière de TVA pour faire valoir le droit de taxer les fournitures de services et de biens incorporels fournis par des prestataires non-résidents. Bien que les juridictions généralement adoptent le principe de destination largement accepté, qui attribue les droits d’imposition à la juridiction de consommation aux fins de la TVA, elles peuvent manquer de dispositions efficaces pour imposer la TVA sur ces fournitures en vertu des règles traditionnelles de la TVA qui peuvent souvent avoir été établies avant l’avènement d’un commerce numérique significatif avec les clients faisant partie de l’économie d’une juridiction.

Le commerce international des fournitures de services et de biens incorporels (par exemple, les applications et les achats « in-app », la musique en streaming et la télévision à la demande, les jeux, le covoiturage, la location de logements, etc.) peut donner lieu à tous les défis clés que l'économie numérique pose à la conception et à l'administration de la TVA.

Un premier défi consiste à déterminer la juridiction qui a le droit de prélever la TVA sur les services et les biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux, conformément au principe de destination généralement admis.

Il est généralement admis que la juridiction de consommation a le droit d'imposer la TVA. Pour les livraisons internationales de biens, la destination des biens indique généralement la juridiction de consommation. Pour les fournitures de services et de biens incorporels par des prestataires non-résidents, la détermination de la juridiction de consommation et, partant, l'élaboration de règles appropriées en matière de lieu d'imposition sont moins évidentes.

Avant l'avènement de l'économie numérique mondiale, le lieu de consommation des prestations de services et des biens incorporels était souvent déterminé, explicitement ou implicitement, par référence au lieu où ces services étaient physiquement exécutés ou au lieu où le fournisseur était situé. Toutefois, les règles qui attribuent à une juridiction le droit de prélever la TVA sur les prestations de services et les biens incorporels en fonction du lieu d'exécution ou du lieu où se trouve le fournisseur sont mal adaptées à un monde dans lequel, par exemple, le service de réparation de l'ordinateur personnel d'un particulier peut être assurée par un technicien qui prend le contrôle de l'ordinateur à distance et résout le problème par des manipulations exécutées à partir d'un autre pays.

Par conséquent, les règles d'attribution des droits d'imposition associés aux fournitures internationales à distance de services et de biens incorporels devront sans doute être adaptées pour mieux refléter le lieu de consommation ou d'utilisation professionnelle dans l'économie numérique. Ces règles devraient également être conçues de manière à assurer la cohérence entre les juridictions et entre les méthodes de vente et de fourniture (méthodes numériques et traditionnelles) et à faciliter le respect des règles. En l'absence de coordination, le risque de double imposition ou de non-imposition involontaire s'accroît.

Même si la législation TVA d'une juridiction est en mesure d'affirmer le droit de taxer conformément au principe de destination, le défi consiste à collecter la TVA de manière efficace, en particulier sur les prestations effectuées par des fournisseurs non-résidents à des consommateurs privés.

Les défis auxquels sont confrontées les autorités fiscales dans la juridiction d'imposition consistent à établir que le fournisseur non-résident a effectué des prestations soumises à la TVA dans leur juridiction, à assurer la collecte et le versement de la TVA par les fournisseurs non-résidents et à prendre des mesures de suivi telles que l'accès aux livres et registres comptables, ainsi qu'à mettre en place des procédures d'audit et de recouvrement pour les taxes impayées. Étant donné que la transaction porte sur des services et des biens incorporels plutôt que sur des biens corporels, les contrôles physiques aux frontières ne constituent pas un moyen alternatif d'assurer la perception de la TVA, comme c'est le cas, du moins dans une certaine mesure, pour les marchandises importées.

Bien que de nombreux régimes de TVA imposent aux entreprises immatriculées à la TVA d'« auto-évaluer » la TVA sur leurs achats auprès de fournisseurs non-résidents (par le biais d'un « mécanisme d'autoliquidation »), les autorités fiscales ne peuvent raisonnablement pas demander aux consommateurs privés de faire de même et de reverser la TVA sur leurs

achats auprès de fournisseurs étrangers, même si le consommateur privé est situé dans la juridiction d'imposition. Dans la pratique, les autorités fiscales n'ont pas d'autre choix que de demander le recouvrement de la TVA auprès de ces fournisseurs étrangers.

Le commerce international de services et de biens incorporels continuant à se développer, les autorités fiscales doivent faire face à un nombre croissant d'entreprises non-résidentes qui ne sont pas physiquement présentes dans leur juridiction et qui fournissent des services et des biens incorporels à la fois à des consommateurs privés et à des entreprises de cette juridiction.

Pour les entreprises non-résidentes, l'incertitude concernant leurs obligations en matière de TVA et/ou des règles et exigences complexes dans la juridiction d'imposition peuvent créer un coût administratif excessif et des obstacles commerciaux. C'est particulièrement le cas lorsque ces obligations relèvent de plusieurs juridictions, pour les grands opérateurs en ligne et, plus encore, pour les petites et moyennes entreprises (PME).

### **La TVA sur les importations de biens de faible valeur achetés en ligne auprès de fournisseurs non-résidents**

En théorie, les principaux défis que l'économie numérique pose au commerce international des prestations de services devraient être moins pertinents pour le commerce international des biens. D'une part, la détermination de la juridiction de consommation ou d'utilisation commerciale devrait être relativement simple puisque la destination physique des biens identifie clairement cette juridiction. En outre, contrairement au commerce international des services et des biens incorporels, les contrôles physiques aux frontières constituent en principe un autre moyen de faire respecter les obligations de recouvrement des taxes concernant les biens importés.

La forte croissance continue du commerce électronique pose toutefois des problèmes pratiques de plus en plus importants aux juridictions pour collecter efficacement la TVA sur les volumes de plus en plus importants de biens que les clients achètent à des fournisseurs étrangers et qui n'ont souvent qu'une valeur individuelle relativement faible. Les principaux défis sont les suivants :

- Les coûts administratifs élevés des mécanismes douaniers traditionnels de collecte de la TVA sur ces biens ;
- Les défis posés par les exonérations de taxes à l'importation pour les colis de faible valeur ;
- Les défis en matière de respect des règles fiscales – les fraudes et les abus sont très courants.

#### **Les coûts administratifs élevés**

La perception et le contrôle de la TVA par les autorités douanières sur chaque colis individuel risquent d'entraîner des coûts administratifs disproportionnés pour les administrations ainsi que pour les entreprises, notamment en ce qui concerne les biens importés de faible valeur. Les recettes provenant de l'imposition de la TVA sont perdues dans des processus de collecte inefficaces, ce qui compromet l'objectif de collecte de recettes vitales pour les finances publiques d'une juridiction.

L'augmentation significative des achats de biens de faible valeur par les clients auprès de fournisseurs non-résidents entraîne le passage quotidien d'énormes quantités de petits colis aux frontières, ce qui exerce une pression considérable sur la perception de la TVA par les autorités douanières dans le cadre des procédures douanières normales.

Outre la perception des taxes, les procédures douanières visent également, entre autres, à faciliter les échanges et à garantir la sécurité aux frontières.<sup>1</sup> Il est donc nécessaire de maintenir une infrastructure douanière pour des raisons indépendantes de l'exercice de la collecte des taxes et du contrôle de conformité. Toutefois, il est probable que les recettes de TVA résultant de la perception de la taxe par les autorités douanières soient souvent insuffisantes pour amortir ne serait-ce que les coûts marginaux de sa collecte sur un volume toujours croissant de colis de faible valeur dans le cadre des procédures douanières traditionnelles.

### ***Exonération de la TVA pour les envois de faible valeur***

Afin d'atténuer les coûts administratifs liés à la perception de la TVA à l'importation sur les envois de « faible valeur », la plupart des juridictions, y compris certaines en Afrique, prévoient une exonération de la TVA sur ces importations de faible valeur. Les juridictions parlent souvent « d'exonération pour les envois de faible valeur », bien que certaines parlent également de « valeur négligeable ». L'exonération de la TVA sur les envois de faible valeur est née d'une mesure de simplification visant à supprimer et à réduire ce que les juridictions considéraient comme des charges administratives disproportionnées pour leurs administrations fiscales et douanières dans le cadre du traitement des importations de biens de faible valeur. Historiquement, les juridictions ne considéraient pas le manque à gagner en matière de TVA comme significatif en raison de la combinaison de volumes d'importation relativement faibles et de la valeur réduite des envois pris individuellement. En effet, le risque le plus important était que les coûts administratifs liés à la perception de la TVA sur les importations de biens de faible valeur dépassent les recettes perçues.

Toutefois, avec l'essor du commerce électronique, les juridictions ont constaté que les exonérations de TVA pour les envois de faible valeur ont entraîné des distorsions de concurrence de plus en plus importantes et non viables pour les fournisseurs nationaux confrontés au défi croissant de devoir rivaliser avec des fournisseurs étrangers qui vendent aux consommateurs sur le marché national sans facturer de TVA sur leurs ventes.

L'absence relative d'exigences en matière de conformité à la TVA pour ces fournisseurs non-résidents de biens de faible valeur ajoute encore à l'avantage financier dont ils bénéficient en vendant dans une juridiction sans TVA en vertu des règles d'exonération pour les envois de faible valeur. En revanche, les entreprises nationales immatriculées à la TVA (y compris les plateformes nationales) sont normalement soumises à de d'importantes obligations de conformité lorsqu'elles vendent à des consommateurs nationaux, en plus de l'obligation de facturer la TVA sur leurs ventes nationales. L'une des conséquences de ces problèmes de neutralité est le déclenchement possible de délocalisations de certaines entreprises nationales à l'étranger, ce qui pourrait avoir un impact négatif sur l'emploi local.

En plus de créer des distorsions de concurrence, l'augmentation constante des volumes de biens de faible valeur importés en franchise de TVA dans le cadre des régimes d'exonération de la TVA sur les envois de faible valeur peut entraîner des pertes de recettes de plus en plus importantes pour les juridictions.

Il semble qu'il n'y ait qu'un nombre limité de juridictions africaines (une vingtaine environ) ayant un seuil d'exonération de la TVA sur les biens importés de faible valeur, y compris, entre autres, l'Angola, la Côte d'Ivoire, la République démocratique du Congo, le Rwanda et la Zambie. Aucune étude n'est disponible sur l'impact de ces allègements sur les recettes là où ils s'appliquent.

### **Défis en matière de conformité**

Outre les coûts administratifs élevés des procédures douanières traditionnelles pour la perception de la TVA sur les volumes importants de biens importés de faible valeur provenant des ventes en ligne, les pertes de recettes croissantes et les distorsions de concurrence causées par les exonérations pour les envois de faible valeur, des risques importants de fraude ont été identifiés, notamment en ce qui concerne les pratiques suivantes :

- Sous-déclaration de marchandises importées de valeur supérieure afin de bénéficier illégitimement d'un seuil de franchise de TVA pour les envois de faible valeur, ou d'éluider ou de réduire la TVA et/ou les droits de douane.
- Déclaration erronée de biens commerciaux de faible valeur relevant de catégories exonérées de TVA telles que les cadeaux, les transactions de consommateur à consommateur (C2C) ou les échantillons.
- Recours à des tiers pour stocker des biens importés de faible valeur dans des entrepôts ou des centres logistiques situés dans le pays, sans déclarer et verser la TVA sur la vente ultérieure de ces biens.

Le contrôle du respect des procédures traditionnelles de perception de la TVA à l'importation signifie que les autorités douanières doivent tenter d'évaluer plusieurs milliers de colis chaque jour dans les ports, les aéroports et les dépôts de colis les plus fréquentés d'un pays afin de vérifier que les entreprises les ont évalués et classés de manière appropriée dans leurs déclarations. Les pratiques décrites ci-dessus et leur ampleur sont connues pour avoir poussé les capacités des autorités douanières à leur limite, voire au-delà, dans de nombreuses juridictions.

### **L'économie du partage et à la demande**

L'essor de l'économie du partage et des services à la demande a fondamentalement transformé un certain nombre de secteurs en l'espace de quelques années seulement. Ce concept fait référence à la pratique selon laquelle les opérateurs économiques, souvent des particuliers, utilisent des plateformes numériques pour monétiser leurs biens et services sous-utilisés en vue d'une utilisation temporaire (« partagée »). Les plateformes de partage et de services à la demande ont déjà perturbé un certain nombre de secteurs économiques, notamment dans les transports (covoiturage), le tourisme et l'hôtellerie (hébergement de courte durée), les services professionnels et la finance. La forte croissance de l'économie du partage et des services à la demande crée un certain nombre de défis et d'opportunités spécifiques pour la politique et l'administration de la TVA.

Ces défis sont notamment liés à l'implication d'un grand nombre de nouveaux opérateurs économiques, dont beaucoup ne sont pas considérés comme des assujettis dans le cadre des systèmes de TVA actuels et pourraient ne pas être capables ou désireux de se conformer à leurs obligations s'ils devaient être traités comme des assujettis à la TVA. L'utilisation fréquente d'actifs à la fois pour des activités de partage ou de services à la demande (par exemple, des véhicules, des biens immobiliers) et à des fins privées peut ajouter à la complexité. Le fait que les fournisseurs de l'économie du partage et des services à la demande aient généralement une présence physique dans la juridiction d'imposition est un autre aspect pertinent qui la distingue du commerce en ligne de services, de biens incorporels et de biens de faible valeur, comme indiqué ci-dessus, où les principaux défis en matière de TVA découlent du fait que les fournisseurs en ligne n'ont souvent pas de présence physique dans la juridiction d'imposition.

## La Boîte à outils numérique sur la TVA pour l'Afrique

En réponse aux défis en matière de TVA associés à l'économie numérique et au besoin potentiel de réforme pour relever ces défis, la Boîte à outils numérique sur la TVA pour l'Afrique fournit des conseils détaillés pour renseigner les décideurs politiques et les administrations fiscales dans les juridictions africaines dans la conception et la mise en œuvre de politiques solides pour l'application de la TVA au commerce numérique. Cette approche repose sur quatre piliers principaux :

- Établir un cadre juridique permettant aux juridictions d'exercer le droit d'imposer la TVA sur le commerce numérique international. En ce qui concerne les ventes en ligne de services et de produits numériques, cela passe par la mise en œuvre de la norme internationalement reconnue pour déterminer le « lieu d'imposition » par rapport à la localisation du client (OCDE, 2017<sup>[2]</sup>).
- Assurer la collecte efficace de la TVA sur les ventes en ligne de biens, de services et de produits numériques provenant de fournisseurs non-résidents, grâce à des mécanismes administratifs et d'identification simplifiés (OCDE, 2017<sup>[2]</sup>).
- Stimuler l'efficacité de la collecte de la TVA en exigeant des opérateurs de plateformes numériques qui dominent le commerce numérique mondial, qu'ils collectent et reversent la TVA sur les ventes réalisées par le biais de leurs plateformes.
- Améliorer le respect des obligations en matière de TVA par les fournisseurs en ligne et les plateformes numériques non-résidents grâce à une communication efficace et à la mise en œuvre d'une stratégie moderne de gestion et d'application de la conformité fondée sur le risque, soutenue par une coopération administrative internationale solide.

La Boîte à outils n'est pas prescriptive, mais fournit plutôt des conseils sur les approches possibles basées sur les normes et les meilleures pratiques internationalement reconnues, en consultation avec les administrations fiscales africaines et en s'appuyant sur l'expérience des juridictions qui les ont déjà mise en œuvre. Cette Boîte à outils n'a pas pour but de présenter un modèle de législation sur la TVA à adopter par les juridictions nationales. Il présente plutôt des principes de politique générale acceptés au niveau international qui résultent d'un dialogue et d'une consultation intensifs entre les autorités fiscales du monde entier et les milieux d'affaires. La boîte à outils vise à apporter des éléments pertinents pour les législations nationales et à fournir des recommandations pour la mise en œuvre juridique et administrative de ces principes.

Il peut être divisé en trois thèmes principaux qui sont pertinents pour les pays qui peuvent se trouver à différents stades de la mise en œuvre des politiques visant à relever les défis du commerce numérique :

- Une analyse détaillée des différentes composantes du cadre d'action recommandé pour l'application de la TVA au commerce numérique et des orientations pratiques pour leur mise en œuvre à la lumière des défis, opportunités et circonstances spécifiques à l'Afrique. Elles se focalisent respectivement sur les services et les produits numériques faisant l'objet d'échanges internationaux, sur les biens importés de faible valeur issus de la vente en ligne et sur l'économie de partage et à la demande.
- Des orientations détaillées sur la mise en œuvre administrative et opérationnelle du cadre d'action recommandé pour la collecte de la TVA sur le commerce numérique international. Il s'agit notamment de la conception d'un régime de conformité simplifié pour les fournisseurs en ligne et les plateformes numériques non-résidents, du développement

d'un portail en ligne pour l'enregistrement et le paiement de la TVA par ces entreprises et de l'intégration de ce régime de conformité simplifié dans le cadre administratif et informatique existant d'une administration fiscale.

- Des recommandations aux décideurs et aux administrateurs la mise en œuvre d'une stratégie de communication efficace et de solides stratégies de gestion des risques de conformité. Ces stratégies visent à garantir le respect par les fournisseurs en ligne et les plateformes numériques non-résidents de leurs obligations au titre du cadre d'action recommandé pour l'application de la TVA au commerce numérique.

### **Les recommandations du cadre stratégique pour l'application de la TVA au commerce numérique**

Les principales recommandations sont notamment :

- Établir le cadre juridique permettant d'exercer le droit de percevoir la TVA sur les services et les biens incorporels que les entreprises non-résidentes fournissent à des clients sur le territoire d'une juridiction, en mettant en œuvre une règle permettant de déterminer le lieu d'imposition de ces fournitures par rapport à la localisation du client. Cela permet à une juridiction d'imposer la TVA sur ces fournitures, notamment les ventes de services et de produits numériques, que le fournisseur soit ou non situé dans cette juridiction.
- Définir la localisation du client par référence à la « résidence habituelle » pour les fournitures effectuées aux particuliers (fournitures entre entreprise et particulier ou B2C) et par référence au « lieu de présence ou d'établissement commercial permanent » lorsque le client est une entreprise (fournitures entre entreprises ou B2B).
- Identifier des critères et des indices clairs pour déterminer et établir la preuve de la localisation du client, en se référant aux données auxquelles les fournisseurs en ligne ont normalement accès dans le cours normal de leurs activités (notamment les données relatives aux cartes bancaires ou autres paiements, l'adresse de facturation et l'adresse IP).
- Imposer des obligations de collecte de la TVA aux fournisseurs non-résidents effectuant de telles fournitures aux particuliers sur le territoire d'une juridiction (« régime de collecte par les fournisseurs »).
- Envisager d'étendre l'application du régime de collecte par les fournisseurs aux fournitures effectuées par des fournisseurs non-résidents à tous les clients, entreprises (B2B) ainsi qu'aux particuliers (B2C) lorsqu'une juridiction n'autorise pas ou n'est pas en mesure d'autoriser l'utilisation de mécanismes de collecte distincts pour les fournitures B2B et B2C.
- Imposer aux opérateurs de plateformes numériques de collecter et de reverser la TVA sur les ventes en ligne réalisées par l'intermédiaire de leur plateforme par des fournisseurs en ligne non-résidents (« régime de responsabilité intégrale pour la TVA »). Cette obligation peut être complétée par des exigences en matière de déclaration, notamment en ce qui concerne les activités de l'économie de partage et à la demande.
- Atteindre des niveaux élevés de respect des obligations fiscales en mettant en œuvre un régime simplifié d'enregistrement et de collecte de la TVA pour les fournisseurs non-résidents et les plateformes numériques afin de remplir leurs obligations en matière de recouvrement de la TVA, soutenu par des processus en ligne et limitant les obligations à ce qui est strictement nécessaire pour la collecte efficace de la TVA.
- Étendre le régime de collecte par les fournisseurs avec responsabilité intégrale en matière de TVA pour les plateformes numériques aux fournitures en ligne de biens importés de faible valeur, en imposant aux fournisseurs non-résidents et aux plateformes numériques

l'obligation de collecter la TVA sur ces fournitures au point de vente et de reverser cette TVA aux autorités fiscales de la juridiction d'importation. Permettre à ces fournisseurs non-résidents et plateformes numériques d'accéder au régime simplifié d'enregistrement et de collecte afin de faciliter le respect des obligations fiscales.

- Œuvrer à assurer une cohérence internationale dans la conception et la gestion des mesures visant à imposer et à percevoir la TVA sur les ventes en ligne réalisées par des fournisseurs non-résidents comme indiqué ci-dessus.

**La mise en œuvre administrative et opérationnelle du cadre d'action recommandé en matière de TVA sur le commerce numérique.**

Les principales recommandations sont notamment :

- Séquencer la mise en œuvre de la réforme de la TVA en matière de commerce numérique, en se concentrant d'abord sur la collecte de la TVA sur les services et les produits numériques auprès des fournisseurs en ligne et des plateformes numériques non-résidents, puis en étendant ces obligations de collecte de la TVA sur les biens importés de faible valeur. La réforme relative à la collecte de la TVA sur les importations de biens issus de ventes en ligne est plus complexe, notamment en raison du lien avec les processus douaniers.
- Adopter une approche par projet pour le développement de l'infrastructure opérationnelle et informatique qui est nécessaire pour soutenir la mise en œuvre de la réforme, avec une structure de gouvernance appropriée pour assurer la gestion et la réalisation efficaces du projet. La section 5 de la boîte à outils comprend une feuille de route détaillée pour l'organisation et la mise en œuvre du projet.
- Mettre en œuvre un régime simplifié d'enregistrement et de collecte de la TVA pour les fournisseurs en ligne et les plateformes numériques non-résidents, qui limite les obligations à ce qui est strictement nécessaire pour la collecte efficace de la TVA.
- Assurer une interaction efficace entre le régime de collecte de la TVA par le fournisseur pour les biens importés de faible valeur et les procédures douanières. Il s'agit notamment de mesures permettant d'échanger efficacement des données et de déterminer le statut « TVA acquittée » des biens importés de faible valeur au moment de l'importation, de manière à réduire les risques de double imposition et de non-imposition involontaire et à faciliter les procédures douanières à la frontière. L'implication précoce des administrations douanières dans la conception et la mise en œuvre d'un tel régime revêt une importance particulière, de même que la consultation en temps utile des principales parties prenantes telles que les marchés du commerce électronique et les intermédiaires de transport (notamment les opérateurs postaux et les transporteurs express).
- Consulter, tout au long du processus de réforme, les milieux d'affaires, notamment les fournisseurs non-résidents et les plateformes numériques susceptibles d'entrer dans le champ d'application de la réforme, les organisations internationales ou régionales, ainsi que les juridictions ayant déjà une expérience de la mise en œuvre du cadre d'action recommandé pour l'application de la TVA au commerce numérique.
- Accorder un délai approprié aux administrations fiscales et aux entreprises non-résidentes pour se préparer à l'entrée en vigueur de la réforme. Un délai de 6 à 12 mois entre l'adoption de la réforme et son entrée en vigueur est considéré comme approprié pour une réforme de la TVA axée sur les ventes en ligne de services et de produits numériques. Un délai de 12 à 18 mois après l'adoption de la réforme est généralement considéré comme approprié pour une réforme de la TVA axée sur les biens importés de faible valeur.

### **Stratégies visant à améliorer la conformité et à renforcer la capacité d'exécution des administrations fiscales.**

Les principales recommandations sont notamment :

- Mettre en œuvre un régime d'enregistrement et de conformité bien conçu, simple et facile à utiliser au profit des fournisseurs non-résidents et des plateformes numériques.
- Mettre en œuvre une stratégie de communication multicanal efficace et proactive qui concerne les fournisseurs non-résidents et les plateformes numériques susceptibles d'être affectés par la réforme de la TVA axée sur le commerce numérique, afin de les sensibiliser rapidement à leurs obligations dans le cadre du nouveau régime.
- Fournir des orientations claires sur le champ d'application du régime de TVA pour les fournisseurs non-résidents et les plateformes numériques, notamment sur les types de services et de produits numériques et/ou de biens importés de faible valeur entrant dans le champ d'application, sur le traitement des fournitures B2B et B2C et sur la détermination du statut du client lorsque cela est pertinent pour le fonctionnement du régime, sur les indices et les critères permettant de déterminer et de prouver le lieu d'établissement du client, et sur les taux de TVA et les exonérations applicables.
- Optimiser les niveaux de respect des obligations fiscales en fournissant des instructions claires aux fournisseurs non-résidents et aux plateformes numériques sur tous les aspects du fonctionnement du régime administratif simplifié, en anglais et dans la langue ou les langues des principaux partenaires commerciaux de la juridiction en plus de la langue ou des langues locales de la juridiction.
- Développer des stratégies efficaces pour gérer les risques de non-conformité des fournisseurs non-résidents et des plateformes numériques. La section 6 de la boîte à outils donne des orientations détaillées sur les différentes composantes de ces stratégies, notamment l'identification, l'évaluation et la hiérarchisation des risques, l'élaboration de stratégies de traitement ciblées et la manière dont elles peuvent être optimisées grâce à l'ajustement aux différentes étapes de la mise en œuvre du régime (phase de préparation, de mise en œuvre et de maturité).
- Utiliser largement les données de tiers pour soutenir une stratégie de gestion de la conformité fondée sur les risques, notamment pour identifier la population de contribuables dans le champ d'application du régime pour les fournisseurs non-résidents et les plateformes numériques, pour détecter les cas de non-enregistrement et pour contrôler la conformité globale.
- Renforcer les capacités d'exécution des autorités fiscales en ce qui concerne le respect des obligations en matière de TVA par les fournisseurs non-résidents et les plateformes numériques en utilisant efficacement les opportunités disponibles en matière de coopération administrative internationale. En particulier, la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale est l'instrument multilatéral le plus complet disponible pour toutes les formes de coopération administrative entre les juridictions en matière d'établissement et de recouvrement des impôts, notamment de la TVA. Cette coopération peut porter sur l'échange de renseignements, y compris les échanges automatiques de renseignements, et sur l'assistance au recouvrement des créances fiscales étrangères.

**Note**

- 1 Pour une brève description des procédures douanières relatives à l'importation des biens de faible valeur, voyez le rapport BEPS de 2015 *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/fr/ctp/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-action-1-2015-rapport-final-9789264252141-fr.htm>, Annexe C, en particulier les pages 185 à 193.

**Références**

- Banque mondiale (2020), *Doing business: Trading across borders*, <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/trading-across-borders>. [11]
- CNUCED (2021), *Estimates of Global E-commerce 2019 and Preliminary Assessment of COVID-*, <https://unctad.org/system/files/official-document/>. [4]
- CNUCED (2018), *Investment Policy Review of Cabo Verde*, <http://unctad.org/ipr> (consulté le 7 septembre 2020). [5]
- CNUCEDSTAT (2023), *International trade in digitally-deliverable services, value, shares and growth, annual*, <https://unctadstat.unctad.org/wds/TableView/tableView.aspx?ReportId=158358>. [8]
- Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique (2021), *Covid-19 Impact on E-commerce: Africa*, Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique, Addis-Abeba, Éthiopie, <https://repository.uneca.org/handle/10855/43939>. [10]
- Forum économique mondial (2019), *8 ways to help African e-commerce fulfil its potential*, <https://www.weforum.org/agenda/2019/09/8-ways-to-help-african-e-commerce-fulfil-its-potential/>. [9]
- OCDE (2017), *International VAT/GST Guidelines*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. [2]
- OCDE/WBG/ATAF (2023), *Boîte à outils numérique sur la TVA pour l'Afrique*, Éditions OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/boite-a-outils-numerique-sur-la-tva-pour-l-afrique.htm>. [1]
- Statista (2022), *Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2026 (in billion US dollars)*, <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/#:~:text=In%202021%2C%20retail%20e%2Dcommerce,8.1%20trillion%20dollars%20by%202026>. [3]
- Statista (2021), *E-commerce revenue in Africa in 2017 to 2025*, <https://www.statista.com/statistics/1190541/e-commerce-revenue-in-africa/>. [7]
- US Department of Commerce International Trade Administration (2023), *The Rise of eCommerce in Africa*, <https://www.trade.gov/rise-ecommerce-africa>. [6]



**From:**  
**Revenue Statistics in Africa 2023**

**Access the complete publication at:**  
<https://doi.org/10.1787/15bc5bc6-en-fr>

**Please cite this chapter as:**

OECD/African Union Commission/African Tax Administration Forum (2023), "VAT Digital Toolkit for Africa", in *Revenue Statistics in Africa 2023*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/34943a54-en-fr>

This document, as well as any data and map included herein, are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area. Extracts from publications may be subject to additional disclaimers, which are set out in the complete version of the publication, available at the link provided.

The use of this work, whether digital or print, is governed by the Terms and Conditions to be found at <http://www.oecd.org/termsandconditions>.