111 Document de Recherche
Septembre 2020

# Mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique

Veronica Grondona, Abdul Muheet Chowdhary, Daniel Uribe



SOUTH CENTRE

# DOCUMENT DE RECHERCHE

# 111

# MESURES NATIONALES SUR L'IMPOSITION DE L'ECONOMIE NUMERIQUE

**Veronica Grondona, Abdul Muheet Chowdhary, Daniel Uribe***

**SOUTH CENTRE**

**SEPTEMBRE 2020**

* Veronica Grondona (verogrondona@gmail.com) est Directrice de la fiscalité internationale à l'Administration fédérale argentine des recettes publiques (AFIP). Abdul Muheet Chowdhary (chowdhary@southcentre.int) est Chargé de programme principal et Daniel Uribe (uribe@southcentre.int) est Chargé de programme, avec le programme de Développement durable mais aussi avec le programme de Changement climatique et genre (SDCCG) du South Centre. Les opinions contenues dans ce document de recherche sont à attribuer à ses auteurs et ne représentent pas les vues institutionnelles du South Centre ou du gouvernement de l'Argentine.

## SOUTH CENTRE

Créé en août 1995, South Centre est une organisation intergouvernementale permanente de pays en développement. Dans la poursuite de ses objectifs de promotion de la solidarité dans le Sud, de la coopération Sud-Sud et de la participation coordonnée des pays en développement aux forums internationaux, South Centre jouit d'une indépendance intellectuelle totale. Il prépare, publie et distribue des informations, des analyses stratégiques et des recommandations sur des questions économiques, sociales et politiques internationales qui concernent le Sud.

## REMARQUE

Les lecteurs sont encouragés à citer ou à reproduire le contenu de ce document de recherche pour leur propre usage ; veuillez toutefois faire parvenir un exemplaire de la publication dans laquelle cette citation ou reproduction apparaît au South Centre.

Les opinions contenues dans ce document sont à attribuer à l'auteur/aux auteurs et ne représentent pas les vues institutionnelles du South Centre ou de ses États membres. Toute erreur ou omission dans cette étude relève de la seule responsabilité de l'auteur ou des auteurs.

Tout commentaire sur ce document ou sur son contenu sera très apprécié. Veuillez contacter :

South Centre
Ch. du Champ d'Anier 17
CP 228, 1211 Genève 19
Suisse
Tél. (41) 022 791 80 50
south@southcentre.int
www.southcentre.int

Suivez le Twitter du South Centre : South Centre 

# RESUME

Le Cadre inclusif sur le BEPS de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) envisage une approche fondée sur deux piliers en matière de taxation de l'économie numérique. Les premières estimations concernant l'impact de ses recommandations montrent une modeste augmentation de la collecte de l'impôt sur les sociétés, dont les bénéfices devraient revenir principalement aux pays développés. Dans le même temps, les mesures nationales de taxation de l'économie numérique se multiplient, en conséquence de la pandémie de COVID-19. Le droit international reconnaît pleinement ce droit aux pays, bien que cette approche soit considérée comme une forme d'unilatéralisme. Ce document de recherche met en lumière les mesures de fiscalité directe prises par différents pays et présente les trois approches clés retenues pour taxer l'économie numérique : (1) l'imposition de taxes sur les services numériques ; (2) l'élaboration de règles permettant d'établir un lien fiscal pour les entreprises numériques qui opère par l'intermédiaire d'une présence numérique significative ; (3) des retenues à la source sur les transactions numériques.

*The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)'s Inclusive Framework is considering a two-pillar approach on taxing the digital economy. Preliminary estimates about the impact of its recommendations show a modest increase in corporate income tax collection, the benefits of which are expected to go mostly to the developed countries. At the same time, there is a rise in national measures on taxing the digital economy, a move spurred by the onset of the COVID-19 pandemic. This is also fully within the rights of countries under international law, despite labels of 'unilateralism'. This research paper highlights the direct tax measures being taken by various countries and finds three key approaches to tax the digital economy: (1) digital service taxes; (2) nexus rules based on significant economic presence ;(3) withholding tax on digital transactions.*

*El Marco Inclusivo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) está considerando un enfoque de dos pilares en relación con el cobro de impuestos sobre la economía digital. Las estimaciones preliminares acerca de la repercusión de sus recomendaciones indican un modesto incremento en la recaudación de impuestos sobre la renta de las sociedades, cuyos beneficios se prevén que se dirijan principalmente a los países desarrollados. Al mismo tiempo, están proliferando las medidas nacionales en materia de cobro de impuestos sobre la economía digital, un cambio estimulado por el comienzo de la pandemia de COVID-19. Los países también tienen plenos derechos a aplicarlas en virtud del derecho internacional, pese a las etiquetas de "unilateralismo". En este documento de investigación se ponen de relieve las medidas en materia de impuestos directos que están adoptando diversos países y se exponen tres enfoques fundamentales con respecto al cobro de impuestos sobre la economía digital: 1) impuestos sobre los servicio digitales; 2) normas sobre un nexo en base a una presencia digital significativa; y 3) retenciones en origen sobre las transacciones digitales.*

# TABLE DES MATIERES


Introduction : Développements récents dans le cadre inclusif ..... 1
Mesures unilatérales prises par les États-Unis ..... 7
*Maryland* ..... *7*
*Nebraska* ..... *8*
*New York* ..... *8*
Taxes sur les services numériques ..... 9
*Autriche* ..... *11*
*Belgique* ..... *11*
*Canada* ..... *12*
*République tchèque* ..... *12*
*Danemark* ..... *12*
*France* ..... *13*
*Israël* ..... *13*
*Italie* ..... *14*
*Pologne* ..... *14*
*Espagne* ..... *15*
*Turquie* ..... *16*
*Royaume-Uni* ..... *16*
Présence économique significative ..... 18
*Inde* ..... *18*
*Indonésie* ..... *19*
*Israël* ..... *19*
*Nigéria* ..... *19*
Répartition fractionnaire ..... 21
*Inde* ..... *21*
Retenue d'impôt à la source sur les transactions numériques ..... 23
*Costa Rica* ..... *23*
*Inde* ..... *24*
*Kenya* ..... *24*
*Malaisie* ..... *25*
*Mexique* ..... *25*
*Pakistan* ..... *26*
*Slovaquie* ..... *26*
*Turquie* ..... *27*
*Uruguay* ..... *27*
*Vietnam* ..... *28*
*Zimbabwe* ..... *28*

Impôt sur les bénéfices détournés - Royaume-Uni..... 29
Résumé des estimations de recettes ..... 30
Conclusions ..... 31
*#1 : De nombreux pays de l'OCDE sont à l'avant-garde des mesures nationales.... 31*
*#2 : Même les membres du Cadre inclusif ont le droit de prendre des mesures nationales..... 31*
*#3 : Les mesures nationales ont eu un impact positif sur la discussion multilatérale 32*
*#4 : L'approche en deux piliers doit être juste et équitable pour être durable ..... 32*

## INTRODUCTION : DEVELOPPEMENTS RECENTS DANS LE CADRE INCLUSIF

En janvier 2020, les membres du Cadre inclusif (CI) de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)/Groupe des vingt (G20) sur l'Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) ont publié une déclaration sur la solution en deux piliers aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.[1] La déclaration a réitéré l'engagement des membres du CI à parvenir à un accord sur une solution consensuelle d'ici fin 2020. Le CI a également convenu du« contour de l'architecture d'une approche unifiée sur le premier pilier comme base de négociation », avec l'intention de parvenir d'ici juillet 2020 à un accord sur les principales caractéristiques politiques de la solution qui constituerait la base d'un accord politique.

L'approche unifiée du premier pilier vise à créer de nouveaux droits d'imposition qui permettraient une présence imposable (nexus) même en l'absence de présence physique d'une société. Le deuxième pilier vise à établir un taux minimum global d'imposition des sociétés et à le faire respecter par le biais de quatre règles interdépendantes, qui permettraient aux pays d'origine et de résidence de veiller à ce que les entreprises multinationales (EMN) paient le taux minimum.

La procédure par laquelle l'approche unifiée a été élaborée a suscité de nombreuses controverses. Le Secrétariat de l'OCDE a prétendu intégrer les « éléments communs » de trois propositions concurrentes : participation des utilisateurs, actifs incorporels de marketing et présence économique significative ; mais l'approche unifiée du premier pilier qui en résulte semble biaisée en faveur de la proposition américaine d'actifs incorporels de marketing. De même, la seule proposition avancée par les pays en développement, le concept de présence économique significative du Groupe des vingt-quatre (G24), n'a pas été retenue. Par conséquent, l'approche unifiée du premier pilier a été fortement influencée par l'approche politique des États-Unis.

Le deuxième pilier, également connu sous le nom de proposition GloBE (Global Anti-Base Erosion), est également largement influencé par la législation nationale américaine, en particulier la loi américaine TCJA (Tax Cuts and Jobs Act) de 2017.[2] Les mesures de la TCJA relatives à la Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT) [l'érosion de la base d'imposition et à la taxe anti-abus] et les mesures relatives au Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) [revenu intangible mondial faiblement imposé] ressemblent beaucoup aux règles du deuxième pilier relatives aux paiements sous-taxés et à l'inclusion des revenus.

Ainsi, l'approche en deux piliers de l'OCDE reflète principalement les propositions politiques des États-Unis, ce qui a été reconnu par le Secrétaire général de l'OCDE lui-même.[3] On peut donc se demander dans quelle mesure les intérêts des pays en

---

[1] OCDE, Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, janvier 2020, Paris. Disponible sur www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-cadre-inclusif-sur-le-beps-janvier-2020.pdf.

[2] Monica Victor, « Addressing Developing Countries' Tax Challenges of the Digitalization of the Economy », Tax Cooperation Policy Brief, n°10 (Genève, South Centre, 2019). Disponible sur https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-10-november-2019/.

[3] Voir : http://www.oecd.org/tax/Letter-from-OECD-Secretary-General-Angel-Gurria-for-the-attention-of-The-Honorable-Steven-T-Mnuchin-Secretary-of-the-Treasury-United-States.pdf.

développement ont été pris en considération.[4] Il s'agit là d'un autre exemple des problèmes auxquels les pays en développement sont confrontés pour exprimer leurs intérêts dans le cadre fiscal international de l'OCDE,[5] et on peut dire qu'il est profondément antidémocratique. En outre, on ne sait toujours pas comment l'approche en deux piliers sera mise en œuvre, ni dans quelle mesure les membres du Cadre inclusif non-membres de l'OCDE pourront s'exprimer. Un observateur a déclaré que « ce qui est unifié dans l'approche de l'OCDE est son engagement dans un processus exclusif de recherche de consensus qui reproduit celui des fondateurs de l'ordre fiscal international, apparemment inchangé par des développements tels que la participation inclusive et l'égalité des chances ».[6]

Ce qui a suivi n'est par conséquent pas surprenant. En février 2020, l'OCDE a présenté les résultats d'une analyse sur les gains de revenus attendus à la suite de la mise en œuvre de l'approche en deux piliers. Les estimations ont montré que les effets combinés de la solution en deux piliers se traduiraient par une augmentation annuelle de 100 milliards de dollars des recettes perçues, soit jusqu'à 4 % de l'impôt mondial sur les sociétés.[7] Bien que ce chiffre puisse sembler important, il est dérisoire comparé aux 600 milliards[8] de dollars de recettes perdues chaque année en raison de l'évasion fiscale. En outre, comme le montre le schéma 1, les implications en termes de distribution sont problématiques, car les pays à revenu élevé devraient bénéficier marginalement plus que les pays à revenu intermédiaire et à faible revenu, bien que les pays à revenu intermédiaire et à faible revenu soient proportionnellement confrontés aux pertes les plus élevées dues à l'évasion fiscale des entreprises en vertu des règles actuelles[9]

---

[4] Alvin Mosioma, Lidy Nacpil, Luis Moreno, Pooja Rangaprasad and Dereje Alemayehu, « Time for developing countries to go beyond the OECD-led tax reform! », Global Alliance for Tax Justice, le 12 février 2020. Disponible sur https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/time-developing-countries-go-beyond-oecd-led-tax-reform.

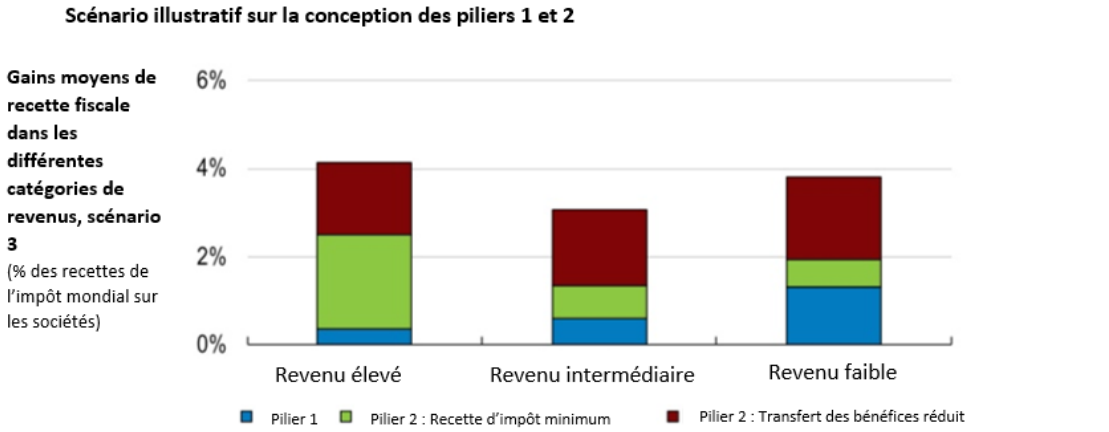
[5] Irma Johanna Mosquera Valderrama, « About the BEPS Inclusive Framework and the role of the OECD », GLOBTAXGOV, le 19 novembre 2019. Disponible sur https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2019/11/19/about-the-beps-inclusive-framework-and-the-role-of-the-oecd/.

[6] Allison Christians, « OECD Secretariat's Unified Approach: How to get things on a truly Equal Footing », Centre international pour la fiscalité et le développement, le 5 novembre 2019. Disponible sur https://www.ictd.ac/blog/oecd-secretariat-unified-approach-equal-footing/.

[7] Voir : https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/l-ocde-livre-une-analyse-qui-revele-que-les-reformes-proposees-de-la-fiscalite-internationale-auraient-un-impact-considerable.htm.

[8] Nicholas Shaxson, « Haro sur les paradis fiscaux », *Finance et Développement*, vol. 56, No. 3 (septembre 2019). Disponible sur https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/fre/2019/09/pdf/tackling-global-tax-havens-shaxon.pdf.

[9] Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT), « The OECD's proposed reform will fail to generate meaningful additional tax revenue, especially for developing countries », le 13 février 2020. Disponible sur https://www.icrict.com/press-release/2020/2/13/the-oecds-proposed-reform-will-fail-to-generate-meaningful-additional-tax-revenue-especially-for-developing-countries.




**Remarque :** Les estimations du premier pilier (montant A uniquement) sont basées sur un scénario illustratif dans lequel le bénéfice résiduel est défini avec un seuil de 10 % du bénéfice avant impôt par rapport au chiffre d'affaires, en supposant une réaffectation de 20 % du bénéfice résiduel à la juridiction du marché, les produits de base et les secteurs financiers étant exclus du champ d'application. Les estimations du deuxième pilier sont basées sur un scénario illustratif avec un mélange de juridictions et un taux d'imposition minimum de 12,5 %. Les juridictions à revenus élevés, moyens et faibles sont définies sur la base de la classification de la Banque mondiale. Il exclut les centres d'investissement, qui sont des juridictions où les IDE sont supérieurs à 150 % du PIB

Schéma 1 : Effets combinés des revenus des Piliers 1 et 2
Source : OCDE, « Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Update on the Economic Analysis and Impact Assessment », Webcast, 15 février 2020

Les estimations de l'OCDE ont été anticipées par des études indépendantes antérieures qui ont montré que l'approche unifiée du premier pilier, sous sa forme actuelle, bénéficierait de manière disproportionnée aux États-Unis et aux pays développés. Les évaluations de Cobham, Faccio et FitzGerald[10] montrent que l'approche unifiée, dont la clé de répartition du formulaire ne comporte que des ventes, rapporterait plus de 8 USD par habitant pour les États-Unis, environ 4 USD par habitant pour les autres membres du Groupe des Sept (G7) et 2 USD par habitant pour l'OCDE sans les États-Unis. Pour les membres du G20 non-membres de l'OCDE, ainsi que pour le G24 et le Groupe des 77 (G77), le bénéfice prévu se situe entre 0,08 et 0,18 USD par habitant, respectivement. En revanche, l'inclusion de l'emploi dans la formule porterait ces bénéfices prévus entre 0,80 et 1 USD pour le G24 et le G77. Le schéma 2 montre le contraste.

[10] Alex Cobham, Tommaso Faccio, Valpy FitzGerald, « Global inequalities in taxing rights: An early evaluation of the OECD tax reform proposals », SocArXiv, octobre 2019. Disponible sur https://osf.io/preprints/socarxiv/j3p48/.

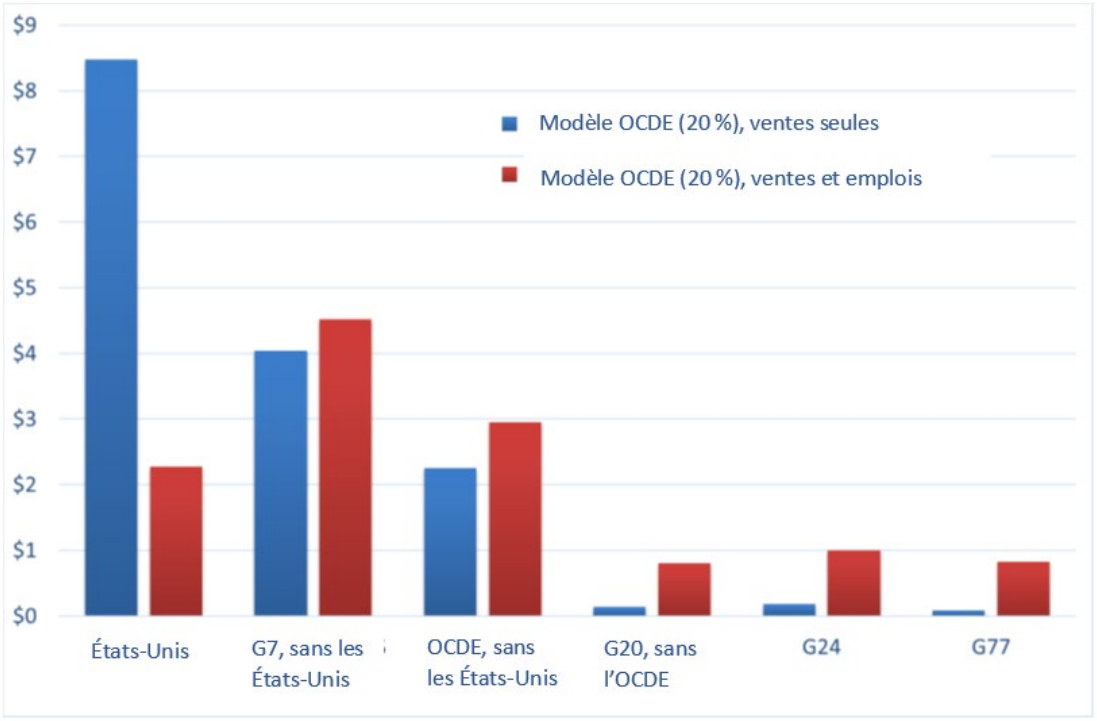



Schéma 2 : Augmentation prévue du revenu par habitant
Source : Cobham, Faccio et FitzGerald, « Global inequalities in taxing rights: An early evaluation of the OECD tax reform proposals »

L'approche unifiée du premier pilier présente donc des avantages discutables pour les pays en développement. Il semble en fait que l'inégalité mondiale augmente, ce qui constitue une contradiction directe avec l'objectif de développement durable (ODD) 10, qui vise à réduire les inégalités entre les pays. Cela dit, même les pays développés n'en tireront pas un avantage significatif, étant donné la faible augmentation des recettes globales. Cette situation, combinée à la lenteur des négociations multilatérales et à la colère croissante de l'opinion publique face à l'incapacité des gouvernements à taxer les profits toujours croissants des géants du numérique, a conduit à une prolifération de mesures fiscales nationales. Une étude récente a estimé que seules six grandes entreprises ont évité des impôts d'un montant estimé à 100 milliards de dollars entre 2010 et 2019.[11] Après la COVID-19, le Nasdaq, la bourse américaine dominée par les entreprises numériques, a vu le ratio cours-bénéfices des 100 premières entreprises augmenter et franchir une moyenne de 19 sur 10 ans pour atteindre 28 en avril, suite au crash des marchés boursiers mondiaux en mars. Les sociétés dites FAANG (Facebook, Apple, Amazon, Netflix, Google) ont toutes vu leurs ventes et nombre d'abonnements après le confinement dû au COVID-19, à l'exception d'Amazon qui a fait état d'un bénéfice moindre que prévu, mais cela est dû à des coûts de livraison plus élevés en raison de l'augmentation des ventes[12] [13] Amazon a même annoncé son intention d'embaucher 100 000 nouveaux employés pour faire face à l'augmentation des

[11] Voir https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf.
[12] Voir : https://www.cnbc.com/2020/05/04/big-techs-earnings-prove-its-immune-to-the-coronavirus.html.
[13] Voir : https://www.cnbc.com/2020/04/30/amazon-amzn-q1-2020-earnings.html.

commandes du commerce électronique, ce qui laisse entendre qu'elle s'attend à ce que les ventes augmentent encore beaucoup plus.[14]

Un nombre croissant de pays développés et en développement ont adopté des lois, dont plusieurs prévoient des taxes sur les services numériques, afin d'imposer les bénéfices de ces entreprises. Ce projet a été sévèrement critiqué par les États-Unis, où se trouvent certaines des plus grandes entreprises numériques du monde comme les Silicon Six (Facebook, Amazon, Apple, Netflix, Google et Microsoft). Les États-Unis ont accusé certains de ces pays de cibler injustement les entreprises américaines[15] et, dans certains cas, ont même menacé d'imposer des droits de douane en guise de représailles.[16] Les taxes sur les services numériques ont été attaquées parce qu'elles cherchent à taxer les revenus bruts plutôt que les revenus nets. De plus, les États-Unis ont exprimé leur désapprobation[17] à l'égard de l'approche unifiée, arguant qu'elle a un impact discriminatoire sur les entreprises basées aux États-Unis et ont réclamé un régime de « sphère de sécurité » pour le premier pilier, le rendant essentiellement facultatif.

L'OCDE a été profondément alarmée par cette évolution et a exprimé ses préoccupations, appelant les pays à parvenir à une solution multilatérale et avertissant que tout manquement à cette obligation entraînerait une « cacophonie et un désordre » et « des tensions qui s'élèveraient de partout ».[18] Elle a demandé à plusieurs reprises aux pays de retirer ou au moins de retarder la mise en œuvre de ces mesures nationales. Cependant, malgré une pression soutenue, tant les pays développés que les pays en développement continuent à prendre des mesures législatives sur l'imposition des entreprises numériques.

On peut dire que ces mesures ont joué un rôle très positif dans le discours : elles ont poussé l'OCDE à agir et lui ont donné un engagement (quelque peu extrême) de parvenir à une solution au plus tôt. En outre, elles ont peut-être renforcé la position de négociation des pays, car ils ne sont plus seulement redevables à OCDE pour trouver une solution. Ces mesures prennent une importance nouvelle dans le contexte actuel, où le Cadre inclusif cherche à dégager une solution consensuelle d'ici juillet 2020 sur les « caractéristiques politiques clés de la solution qui formeraient la base d'un accord politique ».

Par conséquent, étant donné l'importance de ces mesures, il est nécessaire de les examiner en détail, afin que les pays en développement, tant dans le Cadre inclusif qu'en dehors de celui-ci, sachent quelles sont les options qui s'offrent à eux pour préserver leur base d'imposition au cas où les négociations au sein de l'OCDE ne parviendraient pas à sauvegarder les intérêts des pays en développement.

Ces solutions, au nombre de trois, sont regroupées dans le document : (1) Taxes sur les services numériques (2) Nouveau nexus basé sur la présence économique significative et l'allocation des bénéfices par le biais de la répartition fractionnée (3) Retenues à la

---

[14] Voir : https://www.economist.com/leaders/2020/04/04/big-techs-covid-19-opportunity.

[15] Représentant commercial des États-Unis, *Section 301 Investigation Report on France's Digital Services Tax* (2 décembre 2019). Disponible sur : https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf.

[16] Andrea Shalal, Leigh Thomas, « U.S. floats 'safe harbor' proposal in global taxation reform drive », *Reuters*, 4 décembre 2019. Disponible sur https://www.reuters.com/article/us-usa-tax-digital/u-s-floats-safe-harbor-proposal-in-global-taxation-reform-drive-idUSKBN1Y82F8.

[17] Voir : https://www.orbitax.com/news/archive.php/U.S.-Treasury-Secretary-Sends--40283.

[18] Voir : https://www.cityam.com/oecd-tells-uk-to-hold-fire-on-new-tech-giants-tax/.

source sur les transactions numériques. La description générale de chaque option politique est présentée, suivie des spécificités de chaque pays, l'accent étant mis sur les détails juridiques et les recettes obtenues, le cas échéant. Une compilation de toutes les estimations et de tous les chiffres réels des recettes est donnée vers la fin, suivie d'une conclusion avec les principaux résultats.

## MESURES UNILATERALES PRISES PAR LES ÉTATS-UNIS

Il est important de commencer cette revue en examinant ce que les États-Unis eux-mêmes font en matière de taxation unilatérale de l'économie numérique. Bien qu'elle ait condamné les pays qui ont mis en place des taxes sur les services numériques au motif que celles-ci taxent les revenus bruts plutôt que les revenus nets, au moins trois États américains, le Maryland, le Nebraska et New York, ont mis en place des législations qui cherchent à faire exactement la même chose et à taxer les revenus bruts des entreprises numériques. En outre, d'autres États américains et au moins une administration locale, comme l'Oregon[19] et San Francisco[20] , ont présenté des propositions visant à taxer les revenus bruts de toutes les entreprises, et pas seulement les numériques. Cela est intéressant étant donné que le rapport du représentant américain au commerce (USTR) sur la taxe française sur les services numériques consacre de larges sections à la critique de la base conceptuelle même d'une taxe sur les revenus bruts en affirmant qu'elle va à l'encontre des « principes fiscaux en vigueur ».

Une partie de ce revirement peut être attribuée à une évolution judiciaire récente. En juin 2018, la Cour suprême des États-Unis a statué sur l'affaire *Dakota du Sud contre Wayfair*, *Inc*. en déclarant que « *une entreprise n'a pas besoin d'être physiquement présente dans un État pour satisfaire aux exigences d'une procédure régulière qui nécessitent un lien précis, un lien minimum, entre un État et la personne, les biens ou les transactions qu'elle cherche à taxer ».*[21] Cela a peut-être encouragé les mesures unilatérales des États-Unis, mais a également orienté les États-Unis vers une solution possible issue du Cadre inclusif.

### *Maryland*

Le 8 janvier 2020, la SB 2 a été présentée au Sénat du Maryland.[22] Le projet de loi vise à « imposer une taxe sur certains revenus bruts annuels provenant de certains services de publicité numérique » et poursuit en la qualifiant de « taxe sur les revenus bruts de la publicité numérique » et en prévoyant des sanctions pénales en cas de non-respect. C'est la première tentative d'un État américain d'imposer une taxe ciblée sur les revenus bruts des services de publicité numérique.[23] La taxe s'applique selon une échelle mobile, avec un taux allant de 2,5 % pour les revenus bruts annuels mondiaux de 100 millions de dollars ou plus, jusqu'à 10 % pour les revenus bruts annuels mondiaux de 15 milliards de dollars ou plus.

---

[19] Stephen P. Kranz, Diann Smith & Joe Bishop-Henchman, « Gross Receipts Taxes Face Policy and Legal Challenges », Inside Salt, le 24 septembre 2019. Disponible sur https://www.insidesalt.com/2019/09/gross-receipts-taxes-face-policy-and-legal-challenges/.

[20] Stephen P. Kranz, Diann Smith & Joe Bishop-Henchman, « New Trend Developing? Another Digital Advertising Tax Proposal », Inside Salt, le 15 janvier 2020. Disponible sur https://www.insidesalt.com/2020/01/new-trend-developing-another-digital-advertising-tax-proposal/.

[21] Dalton Dallazem et Natália Brasil Dib, « Is *South Dakota v Wayfair, Inc.* case relevant to the digital economy taxation », Central European Political Science Review, vol. 20, n° 76 (été 2019).

[22] Voir : http://mgaleg.maryland.gov/2020RS/bills/sb/sb0002f.pdf.

[23] Stephen P. Kranz, Diann Smith & Joe Bishop-Henchman, « Maryland Proposes (French) Tax on Advertising - Digital Platforms and Advertisers Beware ! », Inside Salt, le 10 janvier 2020. Disponible sur https://www.insidesalt.com/2020/01/breaking-news-maryland-proposes-french-tax-on-advertising-digital-platforms-and-advertisers-beware/.

### *Nebraska*

Quelques jours après le Maryland, le 14 janvier 2020, la loi LB 989[24] a été introduite à l'Assemblée législative du Nebraska. Celle-ci vise à imposer une taxe de vente et d'utilisation sur « la vente au détail des publicités numériques ». Le taux de la taxe sur les ventes de l'État est de 5,5 % tandis que les taxes sur les ventes locales peuvent atteindre jusqu'à 2 % supplémentaires.[25] La proposition cherche à entrer en vigueur à partir du 1er octobre 2020.

### *New York*

Suivant l'exemple du Nebraska, le 20 janvier 2020, le projet de loi A. 9112 est présenté à l'Assemblée de New York.[26] S. 6102, un projet de loi complémentaire du Sénat, a été transmise à la Commission du budget et des recettes du Sénat après avoir été présenté en mai 2019. Ces projets de loi visent à imposer une taxe supplémentaire de 5 % sur le revenu brut de « toute société qui tire des revenus des données que les individus de cet État partagent avec ces sociétés ». Ils prévoient également la création d'un conseil du Fonds de données, composé de six membres, qui serait chargé d'investir les recettes fiscales collectées et de distribuer les bénéfices nets « à chaque contribuable de l'État ».[27]

Ainsi, alors que le gouvernement fédéral américain a critiqué avec véhémence les taxes sur les revenus bruts, plusieurs États cherchent à imposer ces mêmes taxes.

---

[24] Voir : https://us.eversheds-sutherland.com/portalresource/LB989.pdf.

[25] Voir : https://www.insidesalt.com/2020/01/new-trend-developing-another-digital-advertising-tax-proposal/.

[26] Voir : https://nyassembly.gov/leg/?default_fld=&leg_video=&bn=A09112&term=2019&Summary=Y&Text=Y.

[27] Stephen P. Kranz, Diann Smith & Joe Bishop-Henchman, « New York Considers 5% Gross Receipts Tax on Almost Every Corporation », Inside Salt, le 22 janvier 2020. Disponible sur https://www.insidesalt.com/2020/01/breaking-news-new-york-considers-5-gross-receipts-tax-on-almost-every-corporation/.

## TAXES SUR LES SERVICES NUMERIQUES

Le 21 mars 2018, la Commission européenne (CE) a proposé de nouvelles règles pour garantir que les activités commerciales numériques soient taxées de manière équitable et favorable à la croissance dans l'Union européenne (UE). Cela a jeté les bases des taxes sur les services numériques qui ont ensuite été adoptées par un nombre croissant de pays, au sein et en dehors de l'UE. La proposition européenne comprenait deux options différentes. La première a été élaborée comme une solution à long terme et consistait à établir des règles relatives à l'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative.[28] La deuxième proposition a été conçue comme une mesure provisoire. Elle consistait à mettre en place une taxe de 3 % sur les recettes provenant de la fourniture de services numériques.[29] Le niveau réel de la taxe initialement proposé était de 3 % parce qu'il était entendu que le taux effectif de l'impôt sur les sociétés des sociétés numériques était de 9,5 %, et cette taxe a été conçue comme un impôt sur les sociétés avec la particularité qu'il n'est pas possible, ou qu'il serait très difficile, d'obtenir des informations sur les coûts et les dépenses pour l'imputer au niveau de la marge nette d'exploitation.

La proposition visait à protéger l'intégrité du marché unique et à garantir son bon fonctionnement. La CE a estimé qu'une telle proposition « comblera les lacunes qui existent actuellement dans les règles internationales et qui permettent à certaines entreprises numériques d'éluder l'impôt dans des pays où elles exercent leurs activités et créent de la valeur »,[30] et garantissant que les finances publiques au sein de l'Union sont viables et que les bases d'imposition nationales ne soient pas érodées.[31]

Bien que la proposition de la CE n'ait pas été adoptée par l'Union européenne, et que certains États membres aient manifesté un certain nombre de préoccupations, principalement en ce qui concerne les effets involontaires qu'elle pourrait avoir sur l'économie de l'Union,[32] la taxe sur les services numériques a servi de base à un certain nombre de mesures nationales adoptées par les États membres de l'UE avec certaines modifications.[33]

---

[28] Commission européenne, Directive 2018/0072 du Conseil (CNS), COM(2018) 147 Final (2018). Disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_fr.pdf (consulté le 05.03.2020).

[29] Commission européenne, Directive 2018/0073 du Conseil (CNS), COM(2018) 148 Final (2018). Disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_fr.pdf (consulté le 05.03.2020).

[30] Commission européenne, Directive 2018/0073 (CNS) du Conseil, COM(2018) 148 Final (2018), p. 4. Disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_fr.pdf (consulté le 05.03.2020).

[31] Commission européenne, Directive 2018/0073 (CNS) du Conseil, COM(2018) 148 Final (2018), p. 3-4. Disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_fr.pdf (consulté le 05.03.2020).

[32] Voir : https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/taxing-digital-economy-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

[33] Voir : Reuters, « Factbox : State of play in closing digital revenue tax loophole », le 11 juillet 2019. Disponible sur https://www.reuters.com/article/us-france-tax-tech-factbox/factbox-state-of-play-in-closing-digital-revenue-tax-loophole-idUSKCN1U61HF (consulté le 06.03.2020).

L'article 3, paragraphe 1, de la directive fixe le taux de la taxe numérique à 3 % du total des recettes brutes provenant des services suivants :

a. le placement sur une interface numérique de publicité ciblant les utilisateurs de cette interface ;

b. la mise à disposition des utilisateurs d'interfaces numériques multifaces qui permettent aux utilisateurs de trouver d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux pour faciliter la réalisation de fournitures sous-jacentes de biens services directement entre les utilisateurs ;

c. la vente des données recueillies sur les utilisateurs générées par les activités de ces utilisateurs sur les interfaces numériques.

La proposition définit également *Assujetti* conformément à l'article 4, paragraphe 1, comme une entité se situant au-dessus des deux seuils suivants [34] (i) le montant total des produits au niveau mondial déclaré par l'entité pour le dernier exercice complet pour lequel un état financier disponible dépasse 750 000 000 EUR ; et (ii) le montant total des produits imposables générés par l'entité dans l'Union durant cet exercice dépasse 50 000 000 EUR.

De même, selon l'article 5, la proportion des recettes imposables obtenues par une entité est considérée sous le concept de *création de valeur par les utilisateurs*. Ce concept implique que les États membres de l'UE pourront imposer les revenus générés au niveau national en fonction du pays où l'utilisateur se trouve, qu'une société ait, ou non, un établissement stable dans ce pays.[35] La nécessité de se concentrer sur l'*utilisateur* repose sur le fait que la valeur de l'économie numérique est « souvent créée à partir d'une combinaison d'algorithmes, de données utilisateur, de fonctions de vente et de connaissances ».[36] Les données des utilisateurs créent de la valeur car elles pourraient être utilisées à l'avenir à des fins publicitaires.

Bien que le Parlement européen ait voté sur le projet de rapport le 13 décembre 2018, il propose d'abaisser le seuil de 50 à 40 millions d'euros et d'élargir la base d'imposition en incluant le « contenu sur une interface numérique comme des vidéos, de l'audio, des jeux ou du texte utilisant une interface numérique ».[37] En tant que procédure législative spéciale, la proposition requiert l'unanimité du Conseil pour son adoption.

Le 12 mars 2019, le Conseil pour les Affaires économiques et financières n'a pas pu parvenir à un accord.[38] Le Conseil a demandé à la nouvelle Vice-présidente exécutive pour une Europe préparée à l'ère numérique de soutenir la recherche d'une solution

---

[34] Commission européenne, Directive 2018/0073 (CNS) du Conseil, COM(2018) 148 Final (2018), p. 11. Disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_fr.pdf (consulté le 05.03.2020).

[35] Voir : https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/taxing-digital-economy-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

[36] Commission Européenne, « Questions et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique » (21 mars 2018). Disponible sur https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141.

[37] Voir : https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-digital-services-tax-on-revenues-from-certain-digital-tax-services.

[38] Voir https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-digital-services-tax-on-revenues-from-certain-digital-tax-services.

internationale ou de proposer un impôt européen équitable si une solution n'était pas trouvée.[39] Plusieurs pays européens ont néanmoins adopté, ou sont en train d'adopter et de mettre en œuvre, des mesures nationales basées sur la proposition de *Fiscalité équitable de l'économie numérique*.

### *Autriche*

Depuis l'an 2000, l'Autriche perçoit une taxe sur la publicité classique (c'est-à-dire à la radio, à la télévision, dans la presse écrite ou sur des affiches) ; et depuis le 1er janvier 2020, l'Autriche a mis en œuvre une solution provisoire consistant à prélever une taxe de 5 % sur le chiffre d'affaires de la publicité en ligne si celle-ci est fournie par des annonceurs en ligne en Autriche.[40]

Un service de publicité en ligne est considéré comme ayant été fourni au niveau national s'il est reçu sur l'appareil d'un utilisateur disposant d'une adresse IP (protocole Internet) nationale et s'il est (également) adressé aux utilisateurs nationaux en termes de contenu et de conception. La localisation de la fourniture d'un service de publicité en ligne peut être déterminée sur la base de l'adresse IP ou en utilisant d'autres technologies de géolocalisation. Dans cette acception, les publicités placées sur une interface numérique, notamment sous forme de bannières publicitaires, de publicité sur les moteurs de recherche et de services publicitaires comparables, sont considérées comme des services de publicité en ligne.

Les contribuables sont considérés comme étant des annonceurs en ligne ayant droit à une rémunération, réalisant en un an un chiffre d'affaires mondial d'au moins 750 millions d'euros et un chiffre d'affaires en Autriche d'au moins 25 millions d'euros grâce à la fourniture de services de publicité en ligne. Les apports intermédiaires d'autres annonceurs en ligne qui ne font pas partie du groupe multinational de sociétés des contribuables ne sont pas inclus dans le calcul des seuils, ni dans l'estimation de la base d'imposition.

Si les annonceurs en ligne n'ont ni siège social, ni lieu de gestion, ni établissement stable dans l'Union européenne ou dans l'Espace économique européen élargi, ils sont tenus de désigner un représentant fiscal.

### *Belgique*

La taxe sur les services numériques proposée en Belgique n'a pas encore été approuvée par le Parlement. L'initiative se compose de deux propositions, toutes deux largement inspirées de la proposition de la CE.[41]

(i) Proposition 1 : Taxe de 3 % sur les revenus provenant d'activités telles que la vente de données d'utilisateurs par des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel mondial est

---

[39] Lettre de mission adressée à la commissaire vice-présidente exécutive pour une « Europe adaptée à l'ère du numérique ». Voir : https://ec.europa.eu/commission/commissioners/sites/comm-cwt2019/files/commissioner_mission_letters/mission-letter-margrethe-vestager_2019_en.pdf.

[40] Voir https://www.bmf.gv.at/en/topics/taxation/digital-tax-act.htmlLoi autrichienne sur la fiscalité numérique 2020, Journal officiel fédéral I № 91/2019 (DiStG 2020), et ordonnance du ministre fédéral des finances, la DiStG 2020-UmsetzungsV, Journal officiel fédéral II № 378/2019.

[41] Voir : https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf.

de 750 millions d'euros et dont le chiffre d'affaires au sein de l'UE est de 50 millions d'euros. Cette imposition porterait sur les revenus provenant de trois activités principales : la publication de publicités en ligne destinées aux utilisateurs d'une plateforme numérique ; la vente de données d'utilisateurs ; l'offre de plateformes numériques qui accélèrent l'interaction entre les utilisateurs et le transfert de biens et de services entre les utilisateurs[42].

(ii) Proposition 2 : soumettre les sociétés numériques à l'impôt sur les sociétés en Belgique lorsqu'elles fournissent des services numériques dans le pays, indépendamment de leur absence physique.

### *Canada*

L'introduction d'une taxe sur les services numériques faisait partie du manifeste de campagne du Parti libéral du Premier ministre Justin Trudeau en 2019. La proposition consistait en une taxe sur les services numériques de 3 % applicable aux entreprises avec un chiffre d'affaires mondial d'au moins 1 milliard de dollars canadiens et un chiffre d'affaires au Canada de plus de 40 millions de dollars canadiens[43] ; et devait permettre de lever 540 millions de dollars canadiens au cours de la période 2020-2021.[44] La taxe aurait dû être mise en œuvre pour le mois d'avril 2020. Cependant, les menaces américaines à l'encontre de mesures nationales de ce type ont mis cette proposition en suspens, et les autorités canadiennes attendent maintenant que les discussions du Cadre inclusif de l'OCDE soient finalisées avant d'agir.[45]

### *République tchèque*

Le 18 novembre 2019, le ministère tchèque des Finances a adopté une loi, qui attend toujours d'être votée par le Parlement, visant à introduire une taxe de 7 % sur les services numériques pour le placement de publicité ciblée sur les interfaces numériques par les sociétés dont le chiffre d'affaires global dépasse 750 millions d'euros et dont le chiffre d'affaires en République tchèque est d'au moins 100 millions de couronnes tchèques.[46] Ce projet de loi devrait être « une mesure temporaire jusqu'à ce qu'un consensus mondial sur la taxation des géants de l'internet puisse être atteint ».[47]

### *Danemark*

Les ministres des Finances du Danemark, de la Finlande et de la Suède ont publié une déclaration[48] commune sur la fiscalité numérique qui critiquait les taxes sur les services

---

[42] Voir : https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=b2f512f2-3244-4a4f-880e-1bae4ff85ed9.

[43] Voir : https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf.

[44] Voir aussi : https://taxfoundation.org/canada-digital-tax-proposal/.

[45] Voir : https://www.cbc.ca/news/politics/davos-digital-tax-wednesday-1.5436372.

[46] Voir : https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf.

[47] Voir : https://thenextweb.com/facebook/2019/11/19/czech-gov-wants-to-slap-a-7-ad-tax-on-internet-giants-like-google-and-facebook/ et https://www.intellinews.com/us-government-files-official-protest-against-the-czech-digital-tax-175421/?source=czech-republic.

[48] Voir : https://www.government.se/statements/2018/06/global-cooperation-is-key-to-address-tax-challenges-from-digitalization/.

numériques, répétant la position des États-Unis qui s'écartaient des « principes fiscaux internationaux ». La déclaration a également appelé à ce que toute solution trouvée soit une solution consensuelle, « avec une part substantielle de la part de l'OCDE »[49] Toutefois, si l'OCDE ne parvenait pas à une solution, le Danemark serait favorable à un accord à l'échelle européenne[50].

### *France*

En juillet 2019, la France a publié la loi 2019-759, qui a introduit des modifications au Code général des impôts, créant une taxe sur les services numériques.[51] Il s'agit d'un prélèvement de 3 % applicable aux entreprises françaises et étrangères dont le chiffre d'affaires annuel pour les services imposables dépasse les deux conditions suivantes : (i) 750 millions d'euros de recettes mondiales ; (ii) 25 millions d'euros générés en France.

Les services utilisant des interfaces numériques pour fournir des biens ou des services entre utilisateurs et la publicité ciblée sur une interface numérique en France seront taxés par la nouvelle loi. Ces services seront considérés comme fournis en France lorsque le terminal utilisé pour accéder à ces services est situé en France de par son adresse IP, conformément aux règles de l'UE en matière de protection des données à caractère personnel.[52]

L'application de la taxe a été suspendue par le gouvernement français jusqu'à la fin des discussions avec leurs homologues des États-Unis. Ces négociations ont été entamées en raison de l'imposition éventuelle de droits de douane sur les produits français par les États-Unis, en guise de contre-mesure à cette taxe.[53] Selon les responsables américains, la taxe numérique française aurait été « discriminatoire » et « déraisonnable », leur permettant d'augmenter les tarifs sur les produits français.[54]

### *Israël*

L'autorité fiscale israélienne aurait prévu d'élaborer un projet de loi qui introduirait une taxe sur les services numériques avec un taux de 3 à 5 % sur le revenu brut. La loi est censée s'inspirer de la proposition française et pourrait être introduite dès la nomination

---

[49] Voir : https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf.
[50] Voir : https://www.bloomberg.com/news/articles/2020-01-28/frederiksen-says-denmark-supports-eu-wide-deal-on-digital-tax.
[51] Voir : Journal Officiel "Lois et Décrets" n° 0171 (2019), Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques sur https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_dst_en_v2.pdf?l=en (consulté le 10.03.2020).
[52] Parlement européen et le Conseil, Règlement (UE) 2016/679 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (Règlement général sur la protection des données) (2016). Disponible sur https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:02016R0679-20160504 (consulté le 09.03.2020).
[53] Ana Swanson et Alan Rappport *The New York Times*, « U.S. and France Race to Conclude Digital Tax Talks as Tariff Threat Looms », *The New York Times*, 7 janvier 2020. Disponible sur https://www.nytimes.com/2020/01/07/business/economy/us-france-digital-tax.html (consulté le 09.3.2020).
[54] Ana Swanson et Alan Rappport *The New York Times*, « U.S. and France Race to Conclude Digital Tax Talks as Tariff Threat Looms », *The New York Times*, 7 janvier 2020. Disponible sur https://www.nytimes.com/2020/01/07/business/economy/us-france-digital-tax.html (consulté le 09.3.2020).

d'un nouveau ministre des Finances. On estime qu'elle pourrait rapporter jusqu'à 1 milliard de shekel.[55]

### *Italie*

En décembre 2018, le Parlement italien a approuvé la loi de finances 2019,[56] qui a introduit une nouvelle taxe sur les transactions numériques. Cette taxe est une variante de la taxe sur les services numériques européenne, qui applique un taux de 3 % du « revenu imposable réalisé chaque trimestre, supposé brut de frais et net de TVA ».[57] La loi identifie les sociétés qui ont un établissement stable en Italie, ainsi que celles qui n'en ont pas, comme étant assujetties à l'impôt si elles remplissent les critères suivants : (i) un montant total de recettes mondiales d'au moins 750 millions d'euros ; (ii) un montant total de recettes provenant de services numériques qualifiés en Italie d'au moins 5,5 millions d'euros. Les services numériques qualifiés sont largement conformes à la proposition de la CE.

Elle prévoit néanmoins une exception pour les services rendus à des parties liées, par exemple, considérées comme des sociétés mères, des filiales ou des sociétés sœurs. Comme dans les autres cas, un appareil sera considéré comme utilisé en Italie par l'identification de son adresse IP.

Selon les négociations du gouvernement italien pour la définition du budget italien de 2019, la taxe sur les services numériques a été identifiée comme une source de revenus estimée à 150 millions d'euros pour 2019 et 600 millions d'euros pour chacun des exercices 2020 et 2021[58]

### *Pologne*

En avril 2019, la Pologne avait annoncé, dans son rapport de planification financière à long terme, une taxe sur les services numériques qui devait être introduite pour janvier 2020. Cette taxe serait basée sur la proposition de l'UE en matière de taxe sur les services numériques, et devrait rapporter 217,5 millions de zlotys en 2020. Cependant, la Pologne a ensuite rejeté la proposition, après des discussions entre le Vice-président américain et le Président polonais.[59]

---

[55] Ela Levi-Weinrib, « Google, Facebook could face huge Israel tax bill », *Globes*, 28 avril 2019. Disponible sur https://en.globes.co.il/en/article-israel-tax-authority-to-demand-huge-tax-payments-from-google-facebook-1001283596.

[56] Parlement italien, Loi n° 145 (la « Loi de finances 2019 »), publiée au Journal officiel n° 302 (31 décembre 2018).

[57] CHIOMENTI, « Loi de finances 2019 n° 145/2018 (publiée au Journal officiel n° 302 du 31 décembre 2018) » *Newsletter, Service des impôts* (8 janvier 2019). Disponible sur https://www.chiomenti.net/public/files/2456/Newsletter-2019-Budget-Law.pdf (consulté le 10 mars 2020).

[58] PricewaterhouseCoopers (PwC), « Italy's 2019 budget law introduces a digital service tax », Tax Insights from International Tax Services (19 février, 2019). Disponible sur https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-italy-2019-budget-law-introduces-a-digital-service-tax.pdf (consulté le 10.03.2020).

[59] Voir aussi : https://wts.com/global/publishing-article/poland-20191112-cee-tax-bridge~publishing-article?language=en; https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/ and https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=b2f512f2-3244-4a4f-880e-1bae4ff85ed9.

### *Espagne*

Le 18 février 2020, le gouvernement espagnol a approuvé un nouvel acte législatif prévoyant une taxe sur certains services numériques (la « taxe numérique espagnole »).[60] Le champ d'application de la nouvelle taxe est pour l'essentiel conforme à celui proposé par la Commission européenne. Le projet de loi reconnaît que les règles fiscales internationales actuelles sont basées principalement sur la présence physique des sujets imposés, mais n'est pas conçu pour traiter des modèles commerciaux basés sur des éléments intangibles, en particulier l'échange de données et de connaissances.[61] L'article 4 de la loi établit que seuls les services liés à la publicité en ligne, à l'intermédiation en ligne et à la transmission de données seront considérés comme des services numériques imposables (voir Encadré 1). De même, il établit que seule la fourniture de services numériques par des utilisateurs situés en Espagne sera imposable. Pour déterminer où se trouve l'utilisateur, les autorités fiscales se réfèrent généralement aux adresses IP des appareils utilisés, sauf si d'autres preuves sont utilisées, par exemple d'autres outils de géolocalisation des appareils.

***Encadré 1. Définitions des services numériques en Espagne***

***Publicité en ligne :*** *Inclusion dans une interface numérique, appartenant à ou provenant de tiers, de publicités destinées aux utilisateurs de ladite interface. Lorsque l'entité qui inclut la publicité ne possède pas l'interface numérique, celle-ci sera considérée comme un fournisseur de services de publicité pour cette entité et non pas l'entité qui possède l'interface.*

***Services d'intermédiation en ligne :*** *Services mis à la disposition des utilisateurs d'une interface numérique qui permet d'interagir simultanément avec différents utilisateurs et facilite la livraison de biens ou de services sous-jacents directement entre les utilisateurs, ou qui leur permet de localiser d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux.*

***Services de transmission de données :*** *Services qui comprennent le transfert et la vente de données collectées auprès des utilisateurs, générées par des activités réalisées par l'utilisation d'interfaces numériques.*

La taxe sera imposée aux personnes morales indépendamment de leur résidence fiscale lorsque les conditions suivantes sont remplies : (i) le montant net de son chiffre d'affaires global au cours de l'année civile précédente dépasse 750 millions d'euros (comme établi dans la proposition de directive de l'UE) ; et (ii) le montant total de ses recettes fiscales correspondant aux utilisateurs situés sur le territoire espagnol et correspondant à l'année civile précédente dépasse 3 millions d'euros.

---

[60] La Moncloa, « Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras », 18 février 2020. Disponible sur https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx (consulté le 09.03.2020).

[61] Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, Boletín Oficial De las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A. No. 1-1, 28 février 2020.

Le gouvernement espagnol a estimé à 968 millions d'euros le montant des recettes fiscales provenant de cet impôt. [62] Sa mise en œuvre ne commencera toutefois qu'à partir de la fin de 2020, soi-disant par respect pour les négociations en cours sur le Cadre inclusif.

### *Turquie*

La taxe turque sur les services numériques dispose d'un champ d'application largement identique à celui de la proposition de l'UE, soit un taux de 7,5 %, et s'applique aux contribuables dont le revenu global est supérieur à 750 millions d'euros et les revenus locaux à 20 millions de lires turques. Cette taxe, contenue dans la Loi n° 7194[63], a été promulguée par le Parlement turc le 5 décembre 2019 et est entrée en vigueur le 1er mars 2020.[64] Une caractéristique intéressante est que le Président est autorisé à réduire le taux à 1 % ou à l'augmenter jusqu'à deux fois le taux applicable de 7,5 % sur les services numériques de son choix.[65]

### *Royaume-Uni*

En juillet 2019, le gouvernement du Royaume-Uni a proposé d'introduire une nouvelle législation sur la taxation des services numériques.[66] La loi a été mise en œuvre à partir d'avril 2020 et consiste à introduire une taxe de 2 % sur les revenus des moteurs de recherche, des plateformes de médias sociaux et des marchés en ligne (voir Encadré 2) qui tirent leur valeur des utilisateurs situés au Royaume-Uni. Aux fins de la mise en œuvre de la loi, le terme « utilisateur » est défini comme suit : (i) toute personne dont il est raisonnable de supposer qu'elle se trouve généralement au Royaume-Uni ; (ii) est établie au Royaume-Uni.

***Encadré 2. Définitions des services numériques au Royaume-Uni***

***Plateforme de médias sociaux :*** *une plateforme en ligne qui remplit les conditions suivantes*

*(a) l'objectif principal, ou l'un des objectifs principaux, de la plateforme est de promouvoir l'interaction entre les utilisateurs (y compris l'interaction entre les utilisateurs et le contenu de la plateforme fourni par d'autres utilisateurs) ;*

*(b) la plateforme permet de partager des contenus avec d'autres groupes d'utilisateurs (ou avec d'autres utilisateurs).*

***Marché en ligne :*** *une plateforme en ligne qui remplit les conditions suivantes*

---

[62] La Moncloa, « Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras », 18 février 2020. Disponible sur https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx (consulté le 09.03.2020).

[63] Voir : https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm.

[64] Voir : https://www.tax-news.com/news/Turkey_Introduces_New_Digital_Services_Tax____97563.html.

[65] Voir : https://mnetax.com/turkey-enacts-7-5-percent-digital-service-tax-37161.

[66] Voir : https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax.

> *(a) l'objectif principal, ou l'un des objectifs principaux, de la plateforme est de faciliter la vente par les utilisateurs de certaines choses ;*
>
> *(b) la plateforme permet aux utilisateurs de vendre des choses particulières sur la plateforme à d'autres utilisateurs, ou de faire de la publicité ou d'offrir à d'autres utilisateurs des choses particulières à vendre.*

Les personnes morales fournissant de tels services aux utilisateurs britanniques seront assujetties à la taxe sur les services numériques lorsque les revenus mondiaux du groupe provenant de ces activités numériques atteindront plus de 500 millions de livres sterling, et que plus de 25 millions de livres sterling de ces revenus proviendront des utilisateurs britanniques. Selon les autorités britanniques, la taxe appliquera un autre calcul en vertu du principe de la « sphère de sécurité », destiné à éviter des effets disproportionnés sur les entreprises. Elle envisagera la réduction de 50 % des recettes lorsque l'un des utilisateurs d'une transaction est situé dans un pays appliquant des taxes similaires sur les services numériques (par exemple, l'Espagne ou la France).

De même, la législation impose des restrictions sur les « frais de fonctionnement », ce qui signifie qu'un groupe de sociétés ne pourra pas déduire des dépenses : (a) concernant les intérêts (ou tout ce qui est équivalent, d'un point de vue commercial, à des intérêts), (b) imputables à l'acquisition d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise, (c) survenant autrement que dans le cours normal des affaires, (d) résultant d'un changement dans l'évaluation de tout actif corporel ou incorporel, ou (e) concernant tout impôt (découlant de la législation d'un territoire).

L'étude préparée par le Royaume-Uni estime que l'impact de cette mesure sur le recouvrement de l'impôt passera de 280 millions de livres sterling en 2020 à 515 millions en 2024.[67]

[67] Voir : https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax.

## PRESENCE ECONOMIQUE SIGNIFICATIVE

Ce concept élargit la définition de « connexion commerciale » afin d'incorporer un nouveau nexus numérique pour imposer les bénéfices commerciaux des entreprises étrangères sur la base d'une « présence économique significative ». En d'autres termes, le nexus existerait même sans présence physique. Ce montant serait déterminé en utilisant comme facteur de base les « recettes générées de façon durable », en combinaison avec un ou plusieurs des facteurs suivants : « (1) l'existence d'une communauté d'utilisateurs et la collecte des données associées ; (2) le volume de contenu numérique issu de cette juridiction ; (3) la facturation et l'encaissement en monnaie locale ou avec un mode de paiement local ; (4) la mise à disposition d'un site internet dans la langue du pays ; (5) la responsabilité de la livraison finale des biens au client ou la fourniture par l'entreprise d'autres services de soutien comme un service après-vente ou un service de réparation et d'entretien ; ou (6) l'exercice d'activités marketing ou de promotion des ventes inscrites dans la durée, en ligne ou autres, visant à attirer la clientèle ».[68]

La Présence économique significative constituait l'une des trois propositions examinées par le Cadre inclusif pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et a été mis en avant par le G24. Elle a également été mentionnée dans le rapport sur l'Action 1 du BEPS comme l'une des trois mesures originales qui pourraient être adoptées sur la taxation de l'économie numérique et qui pourraient ensuite être incluses dans la proposition de la CE en tant que présence numérique significative.

### *Inde*

L'Inde a été le premier pays à introduire la Présence économique significative dans sa législation. En février 2018, le Budget annuel a modifié[69] l'Article 9 de la loi sur l'impôt sur le revenu de 1961 du pays et a précisé que la Présence économique significative d'un non-résident constituerait un lien commercial. Il s'agirait (a) des transactions de biens, de services ou de propriétés effectuées par un non-résident en Inde, y compris la fourniture de téléchargement de données ou de logiciels, si le total des paiements découlant de ces transactions dépassait les montants prescrits (b) de la sollicitation systématique et continue d'activités commerciales ou de l'interaction avec un nombre prescrit d'utilisateurs en Inde par des moyens numériques.

Il a en outre été précisé qu'il n'était pas important que (i) la convention relative à ces transactions ou activités soit conclue en Inde ; (ii) le non-résident ait une résidence ou un établissement en Inde ; ou (iii) le non-résident rende des services en Inde.

Dans le budget 2020 de l'Union, la mise en œuvre de la Présence économique significative a été reportée à 2021, apparemment pour la conclusion des discussions sur le Cadre inclusif. Les seuils n'ont pas encore été prescrits.

---

[68] Voir : https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf.

[69] Voir : https://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx.

### *Indonésie*

Le GR-80 de 2019[70] est entré en vigueur le 25 novembre 2019 et stipule que les entreprises de commerce électronique international qui proposent activement des activités aux consommateurs domiciliés en Indonésie peuvent être considérées comme ayant une présence physique et exerçant des activités commerciales en Indonésie si elles dépassent certains seuils en ce qui concerne : (1) Le nombre de transactions (2) La valeur de la transaction (3) Le nombre de colis expédiés (4) La quantité de trafic ou d'accès.[71] Si les seuils sont dépassés, l'entreprise est tenue de désigner un représentant fiscal. Les entreprises qui menaient des activités avant l'entrée en vigueur du règlement doivent s'y conformer d'ici le 25 novembre 2021. Ceci est considéré comme un pas vers la proposition de l'Indonésie de mettre en œuvre la Présence économique significative dans sa nouvelle loi fiscale.[72] [73] Ces entreprises seront soumises à des règles locales et devront également payer une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 10 %. Mulyani Indrawati, le ministre des Finance, a cité Spotify et Netflix comme exemples de sociétés qui pourraient se trouver dans cette catégorie.

### *Israël*

En avril 2016, l'autorité fiscale israélienne a précisé, par la circulaire n° 4/2016 , qu'un établissement stable pouvait être déterminé en Israël lorsque « l'activité économique de la société étrangère dans un établissement permanent en Israël est menée principalement par le biais d'Internet et que des conditions supplémentaires existent, telles que : les représentants de la société étrangère participent à l'identification des clients israéliens, à la collecte d'informations et à la gestion des relations avec la clientèle de la société étrangère, le service Internet fourni par la société étrangère est adapté aux clients israéliens (langue, style, devise, etc.) ».[74] [75] Les implications de l'attribution des bénéfices impliquaient un impôt de 25 % sur le revenu des sociétés étrangères qui remplissaient ces critères.[76]

### *Nigéria*

Le 13 janvier 2020, une loi de finances a été adoptée, introduisant, en relation avec l'impôt sur les sociétés, une imposition sur « les sociétés étrangères impliquées dans

---

[70] Voir : https://foresight-id.com/wp-content/uploads/2019/12/PP-80-Tahun-2019-Compressed-1.pdf.

[71] Ernst & Young (EY), « Indonesia issues e-commerce trading regulation », 15 janvier 2020. Disponible sur https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--indonesia-issues-e-commerce-trading-regulation.

[72] EY, « Indonesia announces plan for key tax changes », 10 septembre 2019. Disponible sur https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-6103-indonesia-announces-plan-for-key-tax-changes.

[73] Voir : https://www.reuters.com/article/us-indonesia-economy-tax-factbox/factbox-indonesias-parliament-debates-sweeping-new-tax-bill-idUSKBN2040O0.

[74] Voir : https://taxes.gov.il/English/About/SpokesmanAnnouncements/Pages/Ann_11042016.aspx.

[75] EY, « Israeli Tax Authorities publish official circular on internet activity of foreign companies in Israel », 15 avril 2016. Disponible sur https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Israeli_Tax_Authorities_publish_official_circular_on_internet_activity_of_foreign_companies_in_Israel/$FILE/2016G_00570-161Gbl_Israeli TAs publish official circular on internet activity of foreign companies in Israel.pdf..

[76] Voir : https://en.globes.co.il/en/article-israel-tax-authority-to-demand-huge-tax-payments-from-google-facebook-1001283596.

l'économie numérique, y compris celles qui transmettent ou reçoivent des signaux concernant, entre autres, le commerce électronique, le commerce à haute fréquence, le stockage électronique de données, les publicités en ligne, la plateforme de réseau participative et les paiements en ligne, dans la mesure où la société a une présence économique significative au Nigeria et où les bénéfices peuvent être attribués à cette activité »[77] (Loi de finances, Article 4a.ii).[78]

[77] Voir : https://mnetax.us8.list-manage.com/track/click?u=3a302422cfa8f59909a958bbd&id=0d7681da47&e=29046946c2.
[78] Voir : http://giftedanalysts.com/wp-content/uploads/2020/01/Finance-Act-2020.pdf.

## REPARTITION FRACTIONNAIRE

Il s'agit d'une méthode d'attribution des bénéfices qui faisait partie de la proposition de Présence économique significative présentée début 2019 par le G24 dans le Cadre inclusif. Les bénéfices seraient attribués à la Présence économique significative en trois étapes successives : (1) définition de la base d'imposition à partager (2) détermination des clés de répartition à utiliser (3) pondération de ces clés de répartition.[79] La base d'imposition suggérée était le taux de profit global du groupe d'entreprises multinationales considéré aux recettes générées dans une juridiction donnée. Les clés de répartition étaient les chiffres d'affaire, les actifs, les effectifs et les utilisateurs, la dernière clé applicable aux entreprises pour lesquelles les utilisateurs contribuent de manière significative au processus de création de valeur.

### *Inde*

En avril 2019, le Conseil central des impôts directs de l'Inde a présenté une proposition visant à modifier les règles relatives à l'attribution de bénéfices aux établissements stables.[80] Celle-ci cherchait à modifier la règle 10 des règles de l'impôt sur le revenu de 1962 afin d'apporter plus de certitude fiscale sur la méthodologie à utiliser pour l'attribution des bénéfices. La proposition définit la base d'imposition à partager comme « les bénéfices tirés de l'Inde ». Ce montant devait être le plus élevé des montants suivants : (1) montant obtenu en multipliant les recettes provenant de l'Inde par la marge bénéficiaire opérationnelle globale, ou (2) deux pour cent des recettes provenant de l'Inde. La marge bénéficiaire opérationnelle globale a été définie comme le bénéfice avant intérêts, impôts, dépréciation et amortissement.

Les mêmes clés de répartition chiffres d'affaire, actifs, effectifs et utilisateurs ont été proposées pour diviser la base d'imposition, avec des poids légèrement différents pour les clés dans trois contextes différents. Le premier s'appliquerait aux entreprises dont le nombre d'utilisateurs ne dépasse pas le seuil de la Présence économique significative, et donc l'attribution des bénéfices utiliserait trois facteurs également pondérés (30 %) de chiffres d'affaire, d'actifs et d'effectifs (nombre d'employés et salaires). Les bénéfices attribuables aux opérations en Inde seraient donc calculés en multipliant les bénéfices provenant de l'Inde par une formule utilisant les trois facteurs.

$$PA = PD \times \left[\frac{Si3 \times St}{} + \left(\frac{Ni}{6 \times Nt}\right) + \left(\frac{Wi}{6 \times Wt}\right) + \left(\frac{Ai}{3 \times At}\right)\right]$$

| **Encadré 3 : Facteurs utilisés dans la proposition de répartition fractionnaire de l'Inde** | |
|---|---|
| Si = recettes des ventes provenant d'opérations indiennes, à partir des ventes en Inde | Wi = salaires payés aux salariés employés dans le cadre d'opérations indiennes et se situés en Inde |
| St = total des recettes des ventes provenant d'opérations indiennes, à partir des ventes en Inde et en dehors de l'Inde | Wt = total des salaires versés aux salariés employés dans le cadre d'opérations indiennes et situés en Inde et en dehors de l'Inde |

[79] Voir : http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf.

[80] Voir : https://www.indianembassyusa.gov.in/pdf/taxcorner/Public_consultation_apr18.pdf.

| | |
|---|---|
| Ni = nombre de salariés employés dans le cadre d'opérations indiennes et situés en Inde | Ai = ressources déployées pour les opérations indiennes et situées en Inde |
| Nt = nombre total de salariés employés dans le cadre d'opérations indiennes et situés en Inde et en dehors de l'Inde | At = total des ressources déployées pour les opérations indiennes et situées en Inde et en dehors de l'Inde |

Pour les entreprises dont le nombre d'utilisateurs dépasse le seuil de la Présence économique significative, le quatrième facteur d'utilisateurs sera ajouté à la formule. Elle a ensuite été subdivisée en (1) intensité d'utilisation faible et moyenne, avec une pondération de 10 %, où chacun des autres facteurs se verrait attribuer un poids de 30 % et (2) intensité d'utilisation élevée avec une pondération de 20 %, avec 30 % pour les chiffres d'affaire et 25 % pour les actifs et les effectifs.

En conséquence, la formule pour les bénéfices attribuables aux opérations en Inde pour les modèles commerciaux à faible et moyenne intensité d'utilisation est la suivante,

$$PA = PD \times \left[\left(0.3 \times \frac{Si}{St}\right) + \left(0.15 \times \frac{Ni}{Nt}\right) + \left(0.15 \times \frac{Wi}{Wt}\right) + \left(0.3 \times \frac{Ai}{3 \times At}\right) + 0.1\right]$$

Pour les modèles commerciaux à forte intensité d'utilisateurs, la formule est la suivante,

$$PA = PD \times \left[\left(0.3 \times \frac{Si}{St}\right) + \left(0.125 \times \frac{Ni}{Nt}\right) + \left(0.125 \times \frac{Wi}{Wt}\right) + \left(0.25 \times \frac{Ai}{3 \times At}\right) + 0.2\right]$$

Le principal avantage de la répartition fractionnaire est qu'elle ne nécessite aucune renégociation des conventions de double imposition qui étaient basées sur les modèles de conventions antérieures à 2010 (Nations unies (ONU) et OCDE).[81] L'article 7 des modèles de convention permettait la possibilité d'une répartition indirecte, donnant ainsi aux États contractants le droit de l'adopter. Il s'agit également d'une mesure simple à mettre en œuvre, car elle ne requiert que des recettes au sein de la juridiction et permet donc d'éliminer la tâche complexe de consolidation du profit global d'une entreprise multinationale.[82] Le G24 a déclaré qu'« une combinaison de liens non physiques comme la présence économique significative, ainsi que des approches flexibles d'attribution des bénéfices basées sur une formule (comme une méthode de répartition fractionnaire ), couplée à un *mécanisme de retenue d'impôt à la source*, peut être une solution simple possible pour relever le défi des nexus lié à la numérisation »[83]

[81] Dr Vinay Kumar Singh, « Interaction of Transfer Pricing & Profit Attribution: Conceptual and Policy Issues for Developing Countries », Tax Cooperation Policy Brief, No. 3 (Genève, South Centre, 2019). Disponible sur https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-3-august-2018/.

[82] Voir https://www.g24.org/wp-content/uploads/2019/12/G-24_Comments-on-OECD-Secretariat-Proposal-for-a-Unified-Approach.pdf.

[83] Ibid.

## RETENUE D'IMPOT A LA SOURCE SUR LES TRANSACTIONS NUMERIQUES

Dans le cadre de cette approche, les pays ont élargi la définition des revenus imposables provenant de leur pays pour inclure les revenus générés par la fourniture de services numériques. Des retenues d'impôt à la source sont alors appliquées à ces transactions. Les pays ont adopté des approches différentes pour définir les services numériques, la plupart optant pour des définitions larges et exhaustives qui couvrent presque tous les services imaginables fournis par voie électronique ou sur l'internet, tels que la publicité, la maintenance de sites web, les films, la musique, les jeux, le stockage et le traitement des données, etc. D'autres adoptent une approche plus limitée, qui vise généralement les revenus de la publicité.

Elle est accompagnée de règles pour définir la source qui établissent les critères selon lesquels le revenu sera considéré comme provenant de la juridiction. Il s'agit généralement du paiement du service effectué par des personnes résidentes ou des établissements stables d'une personne non-résidente et de l'association avec des activités dans cette juridiction. La responsabilité de la retenue de l'impôt à la source incombe généralement soit directement à l'acheteur, soit à l'institution financière qui facilite la transaction. Les entreprises numériques non-résidentes qui n'ont pas d'établissement stable dans la juridiction sont tenues de s'enregistrer à des fins fiscales ou d'autoriser un représentant à exercer ces fonctions.

### *Costa Rica*

Le Costa Rica a adopté deux approches différentes visant à taxer l'économie numérique. Il a tout d'abord adopté un projet de loi visant à réglementer l'offre de prestataires de services de logement non traditionnels pour le tourisme (par exemple, maisons, appartements, villas, chalets et autres), et les plateformes numériques servant d'intermédiaires (comme Airbnb).[84] La loi exige l'enregistrement du fournisseur de services de logement non traditionnel ainsi que des plateformes numériques auprès de l'Institut costaricien du tourisme et de la Direction générale des impôts.

En principe, la loi prévoyait un taux d'imposition de 5 % sur les revenus nets des prestataires de services de logement non traditionnels, qui devaient être payés tous les mois.[85] Pour les promoteurs de la législation, cette taxe n'était pas nouvelle, car les services traditionnels payaient des taxes similaires depuis 1986.[86] Le projet de loi approuvé n'incluait néanmoins pas une telle taxe, mais établissait plutôt le paiement d'un taux de 13 % de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à ces services, prévoyant que les plateformes numériques intermédiaires et les sociétés de cartes de crédit servent d'agents de retenue d'impôt à la source, et l'établissement d'une taxe municipale pour

---

[84] Asamblea Legislativa de Costa Rica, « Ley Marco para la Regularización del Hospedaje no Tradicional y su intermediación a través de Plataformas Digitales », Ley No. 9742 adoptada el 1 de Junio de 2019. Disponible sur http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=90073 (consulté le 16 mars 2020).

[85] Voir : Asamblea Legislativa de Costa Rica, Projet N° 20865 (17 juillet 2018), Art. 18 sur http://www.aselex.cr/boletines/Proyecto-20865.pdf (consulté le 16 mars 2020).

[86] Voir : Asamblea Legislativa de Costa Rica, Projet N° 20865 (17 juillet 2018), Explication du Projet de loi sur http://www.aselex.cr/boletines/Proyecto-20865.pdf (consulté le 16 mars 2020).

les prestataires de services de logement non traditionnels.[87] Actuellement, une nouvelle proposition est en cours de discussion pour étendre la taxe sur les divertissements publics aux fournisseurs de services de streaming (par exemple Netflix, Hulu, Amazon Prime). La proposition est actuellement à l'étude et pourrait être approuvée en 2020.[88]

### *Inde*

Le budget de l'Union pour 2020 a proposé des règles pour définir la source des revenus provenant de la publicité destinée aux clients indiens et les revenus provenant de la vente de données d'origine indienne.[89] Le projet de loi de finances a introduit ces règles pour définir la source via l'explication 3A dans l'Article 9 de la loi sur l'impôt sur le revenu[90] en tant qu'amendement sur les « revenus attribuables aux opérations effectuées en Inde ».

L'Inde a également introduit une taxe de péréquation de 6 % sur les publicités en ligne, qui est entrée en vigueur en juin 2016. Un chapitre intitulé « Taxe de péréquation » a été inséré dans la *Loi de finances 2016*, comprenant les articles 163 à 180. La taxe de péréquation a été choisie car il s'agirait d'une taxe sur les transactions numériques, et non sur les revenus, et ne nécessiterait donc aucune modification des Accords existants visant à éviter la double imposition. Cette taxe est uniquement applicable sur le montant brut des paiements publicitaires en ligne effectués à des fins commerciales ou professionnelles dépassant 100 000 de roupies indiennes par une personne résidant en Inde ou un établissement stable d'une personne non-résidente à une entreprise non-résidente.[91] Les revenus provenant de paiements soumis au prélèvement seront exonérés de l'impôt sur le revenu.[92] Depuis sa création en 2016 jusqu'en 2018, la taxe a rapporté à l'Inde environ 137 millions de dollars.[93]

### *Kenya*

Après une annonce du ministre des Finances du Kenya le 7 novembre 2019 lors de la déclaration budgétaire au Parlement pour 2019/2020, concernant l'introduction de mesures fiscales visant à fournir une plateforme pour l'imposition des revenus générés par l'économie numérique,[94] le Kenya a modifié sa loi sur l'impôt sur le revenu afin de considérer les gains ou les bénéfices provenant des « revenus générés par un marché

---

[87] Diario La Nación, « Diputados quitan impuesto especial para hospedajes tipo Airbnb, pero les fija pago municipal », 27 mars 2019. Disponible sur https://www.nacion.com/el-pais/politica/diputados-quitan-impuesto-especial-para-hospedajes/UNGWK56SFVBTPAVLISAAT2VY7U/story/.

[88] Asamblea Legislativa, projet N° 20661 (6 décembre 2019). Disponible sur https://www.imprentanacional.go.cr/pub/2019/12/06/ALCA272_06_12_2019.pdf (consulté le 16 mars 2020).

[89] Voir : https://www.indiabudget.gov.in/doc/Budget_Speech.pdf.

[90] Voir : https://www.indiabudget.gov.in/doc/Finance_Bill.pdf.

[91] Voir : https://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/equalisation-levy.aspx.

[92] KPMG, « Taxation of the digitalized economy » (2020). Disponible sur https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf.

[93] Sumit Jha, « Equalisation levy: Google tax' revenue goes past Rs 1,000 crore », *Financial Express*, 23 mai 2018 Disponible sur https://www.financialexpress.com/economy/equalisation-levy-google-tax-revenue-goes-past-rs-1000-crore/1177595/.

[94] Voir : https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf.

numérique » comme étant soumis à l'impôt (Loi sur l'impôt sur le revenu, section 3(2)(a) ; Loi de finances n° 23 de 2019, partie II, 3).

La loi de finances du Kenya définit le « marché numérique » comme « une plateforme qui permet l'interaction directe entre les acheteurs et les vendeurs de biens et de services par des moyens électroniques » (Loi de finances n° 23 de 2019, partie II, 3.c).

En février 2020, les lignes directrices pour la mise en œuvre de ces modifications n'avaient pas encore été publiées.[95]

### *Malaisie*

Les revenus des transactions de commerce électronique sont considérés comme provenant de Malaisie s'ils sont associés à des activités dans le pays, que ces revenus soient perçus en Malaisie ou ailleurs.[96] En conséquence, ils seraient soumis aux règles de l'impôt sur le revenu. Une personne non-résidente qui tire des revenus de transactions de commerce électronique est également considérée comme tirant ces revenus du pays en ce qui concerne les « catégories spéciales de revenus » et les redevances, qui couvrent la plupart des types de paiements pour les services numériques. Des retenues d'impôt à la source sont prélevées sur ces transactions en vertu de l'article 109B de la Loi sur l'impôt sur le revenu de 1967. Ces détails sont contenus dans les « Directives sur la taxation des transactions de commerce électronique » publiées par l'Administration fiscale de Malaisie le 13 mai 2019.[97] Ceux-ci ont été créés sur la base d'une note[98] de pratique de 2018 sur le traitement fiscal de la publicité numérique fournie par un non-résident.

### *Mexique*

À partir du 1er janvier 2020, le Mexique mettra en œuvre une nouvelle réforme de son cadre juridique fiscal.[99] La décision adoptée par les autorités fiscales comprend des retenues d'impôt à la source sur la TVA et l'impôt sur le revenu découlant des services fournis par les plateformes numériques. Dans le cas de l'impôt sur le revenu, la résolution envisage un taux différent en fonction du revenu mensuel déclaré par chaque plateforme numérique. Le taux commence à 2 % pour les revenus mensuels de 5 500 USD, jusqu'à 8 % pour les revenus mensuels de plus de 21 000 USD.[100]

Selon l'Institut national de statistique et de géographie (INEGI en espagnol), les services numériques ont facturé près de 40 millions de dollars en 2017.[101] Selon l'Institut mexicain

---

[95] Voir : https://www.mondaq.com/Tax/896852/What-New-Digital-Taxes-Contemplated-In-The-Finance-Act-Mean-For-Digital-Trade-And-Services-In-Kenya.

[96] Voir : https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf.

[97] Voir : http://lampiran1.hasil.gov.my/pdf/pdfam/guidelines_e_commerce_13052019.pdf.

[98] Voir : http://lampiran1.hasil.gov.my/pdf/pdfam/PN_NO_1_2018.pdf.

[99] Secrétariat aux finances et au crédit public, Résolution sur les impôts divers pour 2020. Disponible sur https://dof.gob.mx/20191228-2.pdf (consulté le 18.03.2020).

[100] Voir https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/tax/articles/resolucion-miscelanea-fiscal-2020.html (consulté le 18 mars 2020).

[101] Entrepreneur, « Esto es lo que debes saber sobre los impuestos a Netflix y Airbnb en México », 15 janvier 2020. Disponible sur https://www.entrepreneur.com/article/345009 (consulté le 17.03.2020).

des experts-comptables, la nouvelle disposition imposant les services numériques suit la proposition développée par le Parlement européen, qui envisage d'imposer les bénéfices générés par les utilisateurs mexicains utilisant des services situés en dehors du territoire mexicain.[102]

### *Pakistan*

Par la Loi de finances de 2018, le Pakistan a introduit une retenue d'impôt à la source de 5 %[103] sur les honoraires (paiements) pour les services numériques offshore fournis par des personnes non-résidentes.[104] La définition des services numériques est large et s'applique à « la publicité en ligne, y compris l'espace publicitaire numérique, la conception, la création, l'hébergement ou la maintenance de sites web, l'espace numérique ou cybernétique pour les sites web, la publicité, les e-mails, l'informatique en ligne, les blogs, le contenu en ligne et les données en ligne, la fourniture de toute installation ou service pour le téléchargement, le stockage ou la distribution de contenu numérique, y compris les textes, l'audio ou les vidéos numériques, la collecte ou le traitement en ligne de données relatives aux utilisateurs au Pakistan, toute installation pour la vente en ligne de biens ou de services ou toute autre installation en ligne ».[105]

La redevance est imposable à une personne non-résidente au nom de tout résident ou d'un établissement stable d'un non-résident au Pakistan. Toute société bancaire ou institution financière qui verse la redevance à l'étranger doit déduire la taxe de 5 % du montant brut payé.[106] En outre, la loi stipule que la redevance est considérée comme un revenu de source pakistanaise si elle est payée par une personne résidente ou supportée par un établissement stable au Pakistan d'une personne non-résidente.

### *Slovaquie*

La Loi de réforme fiscale pour 2018 a introduit de nouvelles normes d'établissement stable pour les plateformes numériques fournissant des services de transport et d'hébergement. Celles-ci obligent les plateformes à enregistrer un établissement stable en Slovaquie. S'ils ne le font pas, les contribuables slovaques qui utilisent ces plateformes pour faciliter la vente de leurs services sont tenus de retenir l'impôt sur les frais de médiation.[107] [108]

---

[102] Instituto Mexicano de Contadores Públicos, « ¿Qué es el impuesto digital propuesto por legisladores en México ? ». Disponible sur http://imcp.org.mx/servicios/que-es-el-impuesto-digital-propuesto-por-legisladores-en-mexico/ (consulté le 19.03.2020).

[103] Voir : http://download1.fbr.gov.pk/Docs/2019430124658611IncometaxOrdinanceAmendedupto11-03-2019.pdf.

[104] Deloitte, « Finance Act makes tax changes for corporations », 1er juillet 2018. Disponible sur https://www.taxathand.com/article/10278/Pakistan/2018/Finance-Act-makes-tax-changes-for-corporations.

[105] Voir : http://download1.fbr.gov.pk/Docs/2018528155415616FinalFinanceAct2018.pdf.

[106] Ibid.

[107] Voir : https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_zdan-dig-platfor.

[108] Voir : https://www.orbitax.com/news/archive.php/Slovak-Republic-Publishes-Rele-30507.

### *Turquie*

En plus d'une taxe sur les services numériques, la Turquie a également mis en place, en janvier 2019[109] , un impôt retenu à la source de 15 % sur les paiements de publicité numérique effectués aux prestataires de services et aux intermédiaires. L'administration fiscale a publié le communiqué n° 17[110] qui constitue un guide qui clarifie le fonctionnement de l'impôt retenu à la source introduit par la décision présidentielle n° 476[111]

### *Uruguay*

En 2017, l'Uruguay a adopté la loi n° 19.535, qui approuve la Reddition des comptes et l'équilibre de l'exécution du budget de l'exercice 2016(Loi nationale annuelle sur le budget) et prévoit une réforme du cadre législatif fiscal. L'article 243 de la loi a intégré de nouveaux alinéas au paragraphe B de l'article 48, titre 4 de la législation fiscale uruguayenne*(Texto Ordenado 1996*), étendant l'application d'un prélèvement de 30 % sur le revenu net des non-résidents pour les services rendus par « l'utilisation d'Internet, de plateformes technologiques ou de logiciels ».

De plus, l'article 246 de la loi n° 19.535 a établi que l'application de ce prélèvement fiscal dépendrait du lieu où se trouvent à la fois le prestataire de services et l'utilisateur. Si les deux se trouvent en Uruguay, le revenu sera considéré comme entièrement de source uruguayenne, mais si un seul d'entre eux (le client ou le prestataire) se trouve en Uruguay, seul 50 % du revenu sera considéré comme de source uruguayenne.[112] De même, il prévoit une présomption d'« établissement stable » lorsque le paiement du service est effectué par voie électronique ou que les paiements sont gérés à partir de l'Uruguay.

En vertu du décret 144/018,[113] adopté pour l'application de la loi n° 19.535, le ministère uruguayen de l'Économie et des Finances a introduit une réglementation fiscale supplémentaire pour ces services numériques et l'intermédiation de services. Particulièrement pour les facteurs utilisés pour identifier l'emplacement des parties qui reçoivent les services comprennent le protocole internet (IP) de l'appareil utilisé pour acheter le service et l'adresse de facturation du client.

De même, les non-résidents qui fournissent ces services à des utilisateurs situés en Uruguay doivent payer un impôt sur le revenu et la TVA par autocotisation, dans les cas où aucun agent de retenue sur l'impôt n'est situé en Uruguay. La mise en œuvre de la

---

[109] Robert Sledz, « Turkey Finalizes Guidance on New Withholding Tax on Payments Relating to Online Advertising Services », *Thomson Reuters*, 28 février 2019. Disponible sur https://tax.thomsonreuters.com/blog/turkey-finalizes-guidance-on-new-withholding-tax-on-payments-relating-to-online-advertising-services/.

[110] Voir : https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/02/20190215-6.htm.

[111] Voir : https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Cumhurbaskani_Karari/476_vuk_ck.pdf.

[112] L'Agence de promotion des investissements et des exportations de l'Uruguay, « Uruguay leads taxation in digital industry », 23 octobre 2018. Voir : Https://www.uruguayxxi.gub.uy/en/news/article/uruguay-leads-taxation-in-digital-industry/, consulté le 05.03.2020.

[113] Publié le 29 mai 2018.

loi a déjà permis de collecter 18,4 millions de dollars US en impôts sur le revenu et en TVA auprès des plateformes numériques qui fournissent des services d'intermédiation dans l'hébergement et le transport, et de celles qui fournissent des services audiovisuels de janvier à mai 2019.[114]

### *Vietnam*

L'Assemblée nationale a adopté en juin 2019 une loi visant les non-résidents qui effectuent des opérations numériques et de commerce électronique au Vietnam et qui ne sont pas enregistrés aux fins de l'impôt et ne déclarent pas et/ou ne paient pas d'impôts au Vietnam. Ces entreprises étrangères qui n'ont pas d'établissement stable doivent s'enregistrer, déclarer et payer des impôts au Vietnam ou autoriser une autre entreprise à remplir ces obligations. La loi doit entrer en vigueur à partir de juillet 2020. Les institutions financières ont été chargées de retenir l'impôt.[115]

### *Zimbabwe*

Le Zimbabwe a introduit des règles pour l'imposition des plateformes de commerce électronique non-résidentes à partir de janvier 2019.[116] La taxe s'applique sur[117] : (a) les revenus des services de radiodiffusion par satellite domiciliés à l'étranger en ce qui concerne la fourniture ou la livraison de programmes de télévision ou de radio, et (b) les opérateurs de commerce électronique en ce qui concerne la fourniture ou la livraison de biens ou de services au Zimbabwe.

La taxe est de 5 % sur les revenus (une taxe brute), et est applicable si les revenus dépassent 500 000 dollars du Zimbabwe par an. Selon la proposition de budget 2020 présentée au Parlement en décembre 2019, les sociétés/entités étrangères fournissant des services numériques seraient tenues de nommer un représentant zimbabwéen si elles sont assujetties à l'impôt.[118] Il faut toutefois noter qu'il n'y a pas de retenue d'impôt à la source imposée.

---

[114] El País, « Impuestos a la economía digital: DGI ya recaudó US$ 18,4 millones de Uber, Netflix y otras », 18 juin 2019. Disponible sur https://negocios.elpais.com.uy/noticias/impuestos-economia-digital-dgi-recaudo-millones-uber-netflix.html (consulté le 05.03.2020).

[115] Voir https://home.kpmg/content/dam/kpmg/vn/pdf/tax-alert/2019/Taxation of e-commerce in Vietnam July EN.pdf.

[116] Voir : https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf.

[117] Voir : https://mnetax.com/more-highlights-on-zimbabwes-proposed-5-percent-digital-tax-36974.

[118] Voir : https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-53-december-2019/zimbabwe-2020-budget.

## IMPOT SUR LES BENEFICES DETOURNES - ROYAUME-UNI

Depuis 2015, le Royaume-Uni a mis en place la « Diverted Profits Tax » (l'impôt sur les bénéfices détournés), qui vise à lutter contre les pratiques abusives de planification fiscale destinées à éroder la base d'imposition britannique[119] La loi de finances de 2015[120] a établi cette taxe afin de dissuader les détournements de bénéfices destinés au Royaume-Uni par les grands groupes qui :

i. Cherchent à éviter de créer un établissement stable au Royaume-Uni qui ferait passer une société étrangère sous le coup de l'impôt britannique sur les sociétés ; ou
ii. Utilisent des arrangements ou des entités dans le but exploiter les disparités fiscales, soit par des dépenses, soit par le détournement de revenus au sein du groupe de sociétés.[121]

La taxe sur les services numériques est fixée à un taux plus élevé que l'impôt sur les sociétés et elle est imposée sur le montant des bénéfices détournés et des intérêts imposables, en fixant le taux à 25 % de cette somme identifiée. Ce pourcentage passe à 55 % lorsque les bénéfices détournés imposables sont des bénéfices de clôture ou des bénéfices de clôture fictifs dans le secteur pétrolier.[122] La charge d'établir l'existence éventuelle d'une taxe sur les services numériques incombe à l'entreprise lorsque :

i. il s'agit d'une entreprise résidente au Royaume-Uni qui conclut une transaction dans laquelle soit la transaction, soit une entité qui y est partie, manque de substance économique et qui entraîne une disparité fiscale, ou
ii. il s'agit d'une société non britannique ayant une présence imposable au Royaume-Uni (un établissement stable) qui conclut une transaction dans laquelle soit la transaction, soit une entité qui y est partie, manque de substance économique et qui entraîne une disparité fiscale, ou
iii. il s'agit d'une société non britannique qui a cherché à éviter de créer une présence imposable au Royaume-Uni.

Le montant net reçu de l'impôt est le suivant : 138 millions de livres sterling (2016-17), 219 millions de livres sterling (2017-18), 12 millions de livres sterling (2018-19). La taxe a ainsi atteint un total de 369 millions de livres sterling en janvier 2020.

---

[119] Her Majesty Revenue and Customs, « Diverted Profits Tax: Guidance » (décembre 2018). Disponible sur https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance__December_2018_.pdf (consulté le 17.03.2020).

[120] Loi de finances du Royaume-Uni pour 2015. Disponible sur http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2015/11/pdfs/ukpga_20150011_en.pdf.

[121] Her Majesty Revenue and Customs, « Diverted Profits Tax: Guidance » (décembre 2018). Disponible sur https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance__December_2018_.pdf (consulté le 17.03.2020).

[122] Her Majesty Revenue and Customs, « Diverted Profits Tax: Guidance » (décembre 2018). Disponible sur https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance__December_2018_.pdf (consulté le 17.03.2020).

## RESUME DES ESTIMATIONS DE RECETTES

Le tableau 1 présente un résumé des prévisions de recettes et des recettes réelles de certaines de ces mesures.

| Pays | Mesure | Recouvrement des recettes (en millions de dollars) | | Années |
|---|---|---|---|---|
| | | Estimation | Réel | |
| **Canada** | Taxe sur les services numériques | 372 | | 2020 |
| **Inde** | Taxe de péréquation | | 137 | 2016-2018 |
| **Israël** | Taxe sur les services numériques | 269 | | S/O |
| **Italie** | Taxe sur les services numériques | 1,45 milliards d'euros | | 2019-2021 |
| **Pologne** | Taxe sur les services numériques | 51 | | 2020 |
| **Espagne** | Taxe sur les services numériques | 1043 | | S/O |
| **Royaume-Uni** | Impôt sur les bénéfices détournés | | 426 | 2015-2018 |
| **Royaume-Uni** | Taxe sur les services numériques | de 323 (2020) à 594 (2024) | | |
| **Uruguay** | Règles élargies pour définir la source | | 18,4 | Janvier - mai 2019 |

Tableau 1 : Recettes attendues des mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique.
Source : Compilation des auteurs avec les taux de change au 23 mars 2020.

## CONCLUSIONS

L'analyse faite dans ce document nous permet de tirer quatre conclusions principales :

### *#1 : De nombreux pays de l'OCDE sont à l'avant-garde des mesures nationales*

Comme nous l'avons vu plus haut, des pays comme les États-Unis, le Canada, Israël et les membres de l'UE prennent des mesures au niveau national, au grand dam de l'OCDE. Malgré l'approche à deux piliers favorisant les pays de l'OCDE, ceux-ci ne semblent pas satisfaits avec sa solution. Malgré leur foi déclarée dans le multilatéralisme et un « ordre international fondé sur des règles », il semble y avoir un ensemble d'actions contraires. Les pays en développement sont invités à adhérer aux négociations alors que les pays de l'OCDE eux-mêmes ne semblent pas très désireux de le faire, et peuvent même être plus nombreux que les pays en développement à prendre des mesures nationales.

Cependant, la plupart d'entre eux ont également accepté de reporter la mise en œuvre à la fin de 2020, lorsque les négociations multilatérales seront terminées. L'une des raisons du soutien européen au processus mené par l'OCDE est peut-être qu'il permettrait une plus grande flexibilité dans la résolution des problèmes liés à la fiscalité. La structure décisionnelle de l'UE souffre de certaines limitations, car elle requiert l'unanimité sur les questions fiscales au sein du Conseil de l'UE. Il est donc facile pour les paradis fiscaux et les autres pays de bloquer les propositions progressistes. Il est donc plus facile pour les pays de l'UE d'arriver à des solutions dans le cadre inclusif. De même, les menaces américaines sont une autre raison de retard dans la mise en œuvre.

### *#2 : Même les membres du Cadre inclusif ont le droit de prendre des mesures nationales*

Les pays développés et en développement ont chacun cherché à introduire des mesures nationales lorsqu'il s'agit de taxer les bénéfices toujours plus importants des entreprises numériques.

Les mesures introduites peuvent être classées en trois grandes catégories : (a) Taxes sur les services numériques (b) Nouvelles règles de nexus, principalement la Présence économique significative (c) Retenues d'impôt à la source sur les transactions numériques. Ces mesures ont souvent été critiquées comme étant « unilatérales » par l'OCDE, mais la réalité est que cela relève pleinement des droits des États en vertu du droit international. Les membres du cadre inclusif ont exercé leur droit de prendre des mesures nationales pour relever les défis fiscaux de l'économie numérique, en l'absence d'une solution multilatérale. Cela a également été exposé dans le chapitre 7 du rapport final de 2015 sur l'Action 1 du BEPS.[123] Il stipule que jusqu'à ce qu'une solution consensuelle soit trouvée, les membres du cadre inclusif peuvent envisager de mettre en œuvre trois options comme garantie du BEPS. Ces options sont : (1) Taxe de péréquation (2) nouveau lien basé sur une présence économique significative (3) retenue d'impôt à la source sur les transactions numériques. Comme indiqué ci-dessus,

[123] Voir https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-action-1-2015-rapport-final_9789264252141-fr#page1.

les mesures nationales existantes sont basées sur les trois options présentées dans le rapport sur l'Action 1. En revanche, les pays qui ne font pas partie du cadre inclusif, dont la moitié de l'Afrique, sont pleinement en droit de prendre les mesures fiscales qu'ils jugent appropriées.

Ainsi, les pays en développement ont le droit de prendre ces mesures nationales, comme l'ont fait de nombreux pays développés, et peuvent rejeter l'accusation d'« unilatéralisme ». S'ils estiment que l'approche à deux piliers ne répond pas à leurs besoins, ils disposent d'autres options qui peuvent être utilisées pour préserver leurs intérêts vitaux en matière de revenus. Cela devient d'autant plus important dans une économie mondiale stressée sur le plan fiscal et affectée par le coronavirus.

### *#3 : Les mesures nationales ont eu un impact positif sur la discussion multilatérale*

Il est également important de mentionner le rôle constructif que les mesures nationales ont joué pour stimuler les négociations multilatérales. Après 2015, les discussions du cadre inclusif sur la taxation de l'économie numérique ont traîné en longueur, ce qui a bien convenu aux entreprises numériques, qui ont continué à bénéficier des pratiques d'évasion fiscale dans le cadre du système existant. Cependant, comme de plus en plus de pays ont commencé à prendre des mesures nationales sur la taxation de l'économie numérique, l'OCDE a été contrainte de prendre des mesures pour accélérer les discussions multilatérales. Cela a peut-être été motivé par la nécessité d'empêcher des mesures unilatérales, qui impliqueraient son propre affaiblissement.[124] Elles ont néanmoins permis de s'assurer que l'ordre fiscal mondial a pris au sérieux la nécessité de taxer efficacement les entreprises numériques. Ainsi, assez paradoxalement, les mesures nationales ont renforcé le système multilatéral en accélérant le rythme des réformes.

### *#4 : L'approche en deux piliers doit être juste et équitable pour être durable*

Comme nous l'avons vu, les pays en développement disposent de toute une série d'options pour préserver leurs intérêts en matière de revenus, en dehors de la solution à deux piliers. Pour qu'elle soit réellement acceptable, elle doit refléter les intérêts et les besoins de tous les pays, et pas seulement ceux des membres de l'OCDE. Les demandes légitimes des pays en développement doivent être prises en compte dans les négociations et se refléter dans la solution. Dans le cas contraire, l'approche à deux piliers serait ignorée. Cela renforcerait également la demande de longue date du monde en développement, qui souhaite que les Nations unies soient le forum où se déroulent les discussions sur la fiscalité internationale, avec tous les pays sur un véritable pied d'égalité.[125]

***

[124] Voir https://www.taxjustice.net/taxcast/edition-90-june-2019-the-corporate-tax-haven-index-solving-the-worlds-broken-tax-system/.

[125] Le G77 demande depuis longtemps que le Comité d'experts des Nations unies sur la coopération internationale en matière fiscale soit transformé en un comité intergouvernemental. Un projet de résolution décrivant la structure et la fonction d'un tel organe a été présenté en 2010 : https://digitallibrary.un.org/record/685632?ln=fr#record-files-collapse-header.

**DOCUMENTS DE RECHERCHE DU SOUTH CENTRE**

| No | Date | Intitulé | Auteur |
|---|---|---|---|
| 1 | Novembre 2005 | Overview of the Sanitary and Phytosanitary Measures in QUAD Countries on Tropical Fruits and Vegetables Imported from Developing Countries | Ellen Pay |
| 2 | Novembre 2005 | Remunerating Commodity Producers in Developing Countries: Regulating Concentration in Commodity Markets | Samuel G. Asfaha |
| 3 | Novembre 2005 | Supply-Side Measures for Raising Low Farm-gate Prices of Tropical Beverage Commodities | Peter Robbins |
| 4 | Novembre 2005 | The Potential Impacts of Nano-Scale Technologies on Commodity Markets: The Implications for Commodity Dependent Developing Countries | ETC Group |
| 5 | Mars 2006 | Rethinking Policy Options for Export Earnings | Jayant Parimal |
| 6 | Avril 2006 | Considering Gender and the WTO Services Negotiations | Meg Jones |
| 7 | Juillet 2006 | Reinventing UNCTAD | Boutros Boutros-Ghali |
| 8 | Août 2006 | IP Rights Under Investment Agreements: The TRIPS-plus Implications for Enforcement and Protection of Public Interest | Ermias Tekeste Biadgleng |
| 9 | Janvier 2007 | A Development Analysis of the Proposed WIPO Treaty on the Protection of Broadcasting and Cablecasting Organizations | Viviana Munoz Tellez and Andrew Chege Waitara |
| 10 | Novembre 2006 | Market Power, Price Formation and Primary Commodities | Thomas Lines |
| 11 | Mars 2007 | Development at Crossroads: The Economic Partnership Agreement Negotiations with Eastern and Southern African Countries on Trade in Services | Clare Akamanzi |
| 12 | Juin 2007 | Changes in the Governance of Global Value Chains of Fresh Fruits and Vegetables: Opportunities and Challenges for Producers in Sub-Saharan Africa | Temu A.E and N.W Marwa |
| 13 | Août 2007 | Towards a Digital Agenda for Developing Countries | Dalindyebo Shabalala |
| 14 | Décembre 2007 | Analysis of the Role of South-South Cooperation to Promote Governance on Intellectual Property Rights and Development | Ermias Tekeste Biadgleng |
| 15 | Janvier 2008 | The Changing Structure and Governance of Intellectual Property Enforcement | Ermias Tekeste Biadgleng and Viviana Munoz Tellez |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 16 | Janvier 2008 | Liberalization of Trade in Health Services: Balancing Mode 4 Interests with Obligations to Provide Universal Access to Basic Services | Joy Kategekwa |
| 17 | Juillet 2008 | Unity in Diversity: Governance Adaptation in Multilateral Trade Institutions Through South-South Coalition-Building | Vicente Paolo B. Yu III |
| 18 | Décembre 2008 | Patent Counts as Indicators of the Geography of Innovation Activities: Problems and Perspectives | Xuan Li |
| 19 | Décembre 2008 | WCO SECURE: Lessons Learnt from the Abortion of the TRIPS-plus-plus IP Enforcement Initiative | Xuan Li |
| 20 | Mai 2009 | Industrialisation and Industrial Policy in Africa: Is it a Policy Priority? | Darlan F. Marti and Ivan Ssenkubuge |
| 21 | Juin 2009 | IPR Misuse: The Core Issue in Standards and Patents | Xuan Li and Baisheng An |
| 22 | Juillet 2009 | Policy Space for Domestic Public Interest Measures Under TRIPS | Henning Grosse Ruse – Khan |
| 23 | Juin 2009 | Developing Biotechnology Innovations Through Traditional Knowledge | Sufian Jusoh |
| 24 | Mai 2009 | Policy Response to the Global Financial Crisis: Key Issues for Developing Countries | Yılmaz Akyüz |
| 25 | Octobre 2009 | The Gap Between Commitments and Implementation: Assessing the Compliance by Annex I Parties with their Commitments Under the UNFCCC and its Kyoto Protocol | Vicente Paolo Yu III |
| 26 | Avril 2010 | Global Economic Prospects: The Recession May Be Over but Where Next? | Yılmaz Akyüz |
| 27 | Avril 2010 | Export Dependence and Sustainability of Growth in China and the East Asian Production Network | Yılmaz Akyüz |
| 28 | Mai 2010 | The Impact of the Global Economic Crisis on Industrial Development of Least Developed Countries | Report Prepared by the South Centre |
| 29 | Mai 2010 | The Climate and Trade Relation: Some Issues | Martin Khor |
| 30 | Mai 2010 | Analysis of the Doha Negotiations and the Functioning of the World Trade Organization | Martin Khor |
| 31 | Juillet 2010 | Legal Analysis of Services and Investment in the CARIFORUM-EC EPA: Lessons for Other Developing Countries | Jane Kelsey |
| 32 | Novembre 2010 | Why the IMF and the International Monetary System Need More than Cosmetic Reform | Yılmaz Akyüz |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 33 | Novembre 2010 | The Equitable Sharing of Atmospheric and Development Space: Some Critical Aspects | Martin Khor |
| 34 | Novembre 2010 | Addressing Climate Change through Sustainable Development and the Promotion of Human Rights | Margreet Wewerinke and Vicente Paolo Yu III |
| 35 | Janvier 2011 | The Right to Health and Medicines: The Case of Recent Negotiations on the Global Strategy on Public Health, Innovation and Intellectual Property | Germán Velásquez |
| 36 | Mars 2011 | The Nagoya Protocol on Access and Benefit Sharing of Genetic Resources: Analysis and Implementation Options for Developing Countries | Gurdial Singh Nijar |
| 37 | Mars 2011 | Capital Flows to Developing Countries in a Historical Perspective: Will the Current Boom End with a Bust? | Yılmaz Akyüz |
| 38 | Mai 2011 | The MDGs Beyond 2015 | Deepak Nayyar |
| 39 | Mai 2011 | Operationalizing the UNFCCC Finance Mechanism | Matthew Stilwell |
| 40 | Juillet 2011 | Risks and Uses of the Green Economy Concept in the Context of Sustainable Development, Poverty and Equity | Martin Khor |
| 41 | Septembre 2011 | Pharmaceutical Innovation, Incremental Patenting and Compulsory Licensing | Carlos M. Correa |
| 42 | Décembre 2011 | Rethinking Global Health: A Binding Convention for R&D for Pharmaceutical Products | Germán Velásquez and Xavier Seuba |
| 43 | Mars 2012 | Mechanisms for International Cooperation in Research and Development: Lessons for the Context of Climate Change | Carlos M. Correa |
| 44 | Mars 2012 | The Staggering Rise of the South? | Yılmaz Akyüz |
| 45 | Avril 2012 | Climate Change, Technology and Intellectual Property Rights: Context and Recent Negotiations | Martin Khor |
| 46 | Juillet 2012 | Asian Initiatives at Monetary and Financial Integration: A Critical Review | Mah-Hui (Michael) Lim and Joseph Anthony Y. Lim |
| 47 | Mai 2013 | Access to Medicines and Intellectual Property: The Contribution of the World Health Organization | Germán Velásquez |
| 48 | Juin 2013 | Waving or Drowning: Developing Countries After the Financial Crisis | Yılmaz Akyüz |
| 49 | Janvier 2014 | Public-Private Partnerships in Global Health: Putting Business Before Health? | Germán Velásquez |
| 50 | Février 2014 | Crisis Mismanagement in the United States and Europe: Impact on Developing Countries and Longer-term Consequences | Yılmaz Akyüz |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 51 | Juillet 2014 | Obstacles to Development in the Global Economic System | Manuel F. Montes |
| 52 | Août 2014 | Tackling the Proliferation of Patents: How to Avoid Undue Limitations to Competition and the Public Domain | Carlos M. Correa |
| 53 | Septembre 2014 | Regional Pooled Procurement of Medicines in the East African Community | Nirmalya Syam |
| 54 | Septembre 2014 | Innovative Financing Mechanisms: Potential Sources of Financing the WHO Tobacco Convention | Deborah Ko Sy, Nirmalya Syam and Germán Velásquez |
| 55 | Octobre 2014 | Patent Protection for Plants: Legal Options for Developing Countries | Carlos M. Correa |
| 56 | Novembre 2014 | The African Regional Intellectual Property Organization (ARIPO) Protocol on Patents: Implications for Access to Medicines | Sangeeta Shashikant |
| 57 | Novembre 2014 | Globalization, Export-Led Growth and Inequality: The East Asian Story | Mah-Hui Lim |
| 58 | Novembre 2014 | Patent Examination and Legal Fictions: How Rights Are Created on Feet of Clay | Carlos M. Correa |
| 59 | Décembre 2014 | Transition Period for TRIPS Implementation for LDCs: Implications for Local Production of Medicines in the East African Community | Nirmalya Syam |
| 60 | Janvier 2015 | Internationalization of Finance and Changing Vulnerabilities in Emerging and Developing Economies | Yılmaz Akyüz |
| 61 | Mars 2015 | Guidelines on Patentability and Access to Medicines | Germán Velásquez |
| 62 | Septembre 2015 | Intellectual Property in the Trans-Pacific Partnership: Increasing the Barriers for the Access to Affordable Medicines | Carlos M. Correa |
| 63 | Octobre 2015 | Foreign Direct Investment, Investment Agreements and Economic Development: Myths and Realities | Yılmaz Akyüz |
| 64 | Février 2016 | Implementing Pro-Competitive Criteria for the Examination of Pharmaceutical Patents | Carlos M. Correa |
| 65 | Février 2016 | The Rise of Investor-State Dispute Settlement in the Extractive Sectors: Challenges and Considerations for African Countries | Kinda Mohamadieh and Daniel Uribe |
| 66 | Mars 2016 | The Bolar Exception: Legislative Models and Drafting Options | Carlos M. Correa |
| 67 | Juin 2016 | Innovation and Global Intellectual Property Regulatory Regimes: The Tension between Protection and Access in Africa | Nirmalya Syam and Viviana Muñoz Tellez |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 68 | Juin 2016 | Approaches to International Investment Protection: Divergent Approaches between the TPPA and Developing Countries' Model Investment Treaties | Kinda Mohamadieh and Daniel Uribe |
| 69 | Juillet 2016 | Intellectual Property and Access to Science | Carlos M. Correa |
| 70 | Août 2016 | Innovation and the Global Expansion of Intellectual Property Rights: Unfulfilled Promises | Carlos M. Correa |
| 71 | Octobre 2016 | Recovering Sovereignty Over Natural Resources: The Cases of Bolivia and Ecuador | Humberto Canpodonico |
| 72 | Novembre 2016 | Is the Right to Use Trademarks Mandated by the TRIPS Agreement? | Carlos M. Correa |
| 73 | Février 2017 | Inequality, Financialization and Stagnation | Yılmaz Akyüz |
| 74 | Février 2017 | Mitigating the Regulatory Constraints Imposed by Intellectual Property Rules under Free Trade Agreements | Carlos M. Correa |
| 75 | Mars 2017 | Implementing Farmers' Rights Relating to Seeds | Carlos M. Correa |
| 76 | Mai 2017 | The Financial Crisis and the Global South: Impact and Prospects | Yılmaz Akyüz |
| 77 | Mai 2017 | Access to Hepatitis C Treatment: A Global Problem | Germán Velásquez |
| 78 | Juillet 2017 | Intellectual Property, Public Health and Access to Medicines in International Organizations | Germán Velásquez |
| 79 | Septembre 2017 | Access to and Benefit-Sharing of Marine Genetic Resources beyond National Jurisdiction: Developing a New Legally Binding Instrument | Carlos M. Correa |
| 80 | Octobre 2017 | The Commodity-Finance Nexus: Twin Boom and Double Whammy | Yılmaz Akyüz |
| 81 | Novembre 2017 | Promoting Sustainable Development by Addressing the Impacts of Climate Change Response Measures on Developing Countries | Martin Khor, Manuel F. Montes, Mariama Williams, and Vicente Paolo B. Yu III |
| 82 | Novembre 2017 | The International Debate on Generic Medicines of Biological Origin | Germán Velásquez |
| 83 | Novembre 2017 | China's Debt Problem and Rising Systemic Risks: Impact of the global financial crisis and structural problems | Yuefen LI |
| 84 | Février 2018 | Playing with Financial Fire: A South Perspective on the International Financial System | Andrew Cornford |
| 85 | Mai 2018 | Acceso a medicamentos: experiencias con licencias obligatorias y uso gubernamental- el caso de la Hepatitis C | Carlos M. Correa y Germán Velásquez |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 86 | Septembre 2018 | US' Section 301 Actions : Why They are Illegitimate and Misguided | Aileen Kwa and Peter Lunenborg |
| 87 | Novembre 2018 | Stemming 'Commercial' Illicit Financial Flows & Developing Country Innovations in the Global Tax Reform Agenda | Manuel F. Montes, Daniel Uribe and Danish |
| 88 | Novembre 2018 | Assessment of South-South Cooperation and the Global Narrative on the Eve of BAPA+40 | Yuefen LI |
| 89 | Novembre 2018 | History and Politics of Climate Change Adaptation at the United Nations Framework Convention on Climate Change | Harjeet Singh and Indrajit Bose |
| 90 | Décembre 2018 | Compulsory Licensing Jurisprudence in South Africa: Do We Have Our Priorities Right? | Yousuf A Vawda |
| 91 | Février 2019 | Key Issues for BAPA+40: South-South Cooperation and the BAPA+40 Subthemes | Vicente Paolo B. Yu III |
| 92 | Mars 2019 | Notification and Transparency Issues in the WTO and the US' November 2018 Communication | Aileen Kwa and Peter Lunenborg |
| 93 | Mars 2019 | Regulating the Digital Economy: Dilemmas, Trade Offs and Potential Options | Padmashree Gehl Sampath |
| 94 | Mars 2019 | Tax Haven Listing in Multiple Hues: Blind, Winking or Conniving? | Jahanzeb Akhtar and Verónica Grondona |
| 95 | Juillet 2019 | Mainstreaming or Dilution? Intellectual Property and Development in WIPO | Nirmalya Syam |
| 96 | Août 2019 | Antivirales de acción directa para la Hepatitis C: evolución de los criterios de patentabilidad y su impacto en la salud pública en Colombia | Francisco A. Rossi B. y Claudia M. Vargas P. |
| 97 | Août 2019 | Intellectual Property under the Scrutiny of Investor-State Tribunals Legitimacy and New Challenges | Clara Ducimetière |
| 98 | Septembre 2019 | Developing Country Coalitions in Multilateral Negotiations: Addressing Key Issues and Priorities of the Global South Agenda | Adriano José Timossi |
| 99 | Septembre 2019 | Ensuring an Operational Equity-based Global Stocktake under the Paris Agreement | Hesham AL-ZAHRANI, CHAI Qimin, FU Sha, Yaw OSAFO, Adriano SANTHIAGO DE OLIVEIRA, Anushree TRIPATHI, Harald WINKLER, Vicente Paolo YU III |
| 100 | Decembre 2019 | Medicines and Intellectual Property: 10 Years of the WHO Global Strategy | Germán Velásquez |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 101 | Decembre 2019 | Second Medical Use Patents – Legal Treatment and Public Health Issues | Clara Ducimetière |
| 102 | Fevrier 2020 | The Fourth Industrial Revolution in the Developing Nations: Challenges and Road Map | Sohail Asghar, Gulmina Rextina, Tanveer Ahmed & Manzoor Illahi Tamimy (COMSATS) |
| 103 | Fevrier 2020 | Eighteen Years After Doha: An Analysis of the Use of Public Health TRIPS Flexibilities in Africa | Yousuf A Vawda & Bonginkosi Shozi |
| 104 | Mars 2020 | Antimicrobial Resistance: Examining the Environment as Part of the One Health Approach | Mirza Alas |
| 105 | Mars 2020 | Intersección entre competencia y patentes: hacia un ejercicio pro-competitivo de los derechos de patente en el sector farmacéutico | María Juliana Rodríguez Gómez |
| 106 | Mars 2020 | The Comprehensive and Progressive Agreement for the Trans-Pacific Partnership: Data Exclusivity and Access to Biologics | Zeleke Temesgen Boru |
| 107 | Avril 2020 | Guide for the Granting of Compulsory Licenses and Government Use of Pharmaceutical Patents | Carlos M. Correa |
| 108 | Avril 2020 | Public Health and Plain Packaging of Tobacco: An Intellectual Property Perspective | Thamara Romero |
| 109 | Mai 2020 | Non-Violation and Situation Complaints under the TRIPS Agreement: Implications for Developing Countries | Nirmalya Syam |
| 110 | Mai 2020 | Estudio Preliminar del Capítulo Sobre Propiedad Intelectual del Acuerdo MERCOSUR – UE | Alejandra Aoun, Alejo Barrenechea, Roxana Blasetti, Martín Cortese,Gabriel Gette, Nicolás Hermida, Jorge Kors, Vanesa Lowenstein, Guillermo Vidaurreta |



Chemin du Champ-d'Anier 17
CP 228, 1211 Genève 19
Suisse

Téléphone: (41) 022 791 8050
E-mail: south@southcentre.int

Site web:
http://www.southcentre.int

ISSN 1819-6926