

LA FISCALITE DE L'ECONOMIE NUMERIQUE EN PRATIQUE : LES TAXES SUR LES SERVICES NUMERIQUES ET AUTRES MESURES

Natalia Quiñones, Anchal Khandelwal, Oluwole Olushola Oni,
Maryam Maiyaki, Doris Malgwi, Ezekiel Swema, Nickson Omondi,
Ivy Watt, Dinesh Thapa, Anne Wanyagathi Maina & Kolawole Omole



DOCUMENT DE RECHERCHE

226

LA FISCALITE DE L'ECONOMIE NUMERIQUE EN PRATIQUE : LES TAXES SUR LES SERVICES NUMERIQUES ET AUTRES MESURES

**Natalia Quiñones, Anchal Khandelwal, Oluwole Olushola Oni, Maryam Maiyaki,
Doris Malgwi, Ezekiel Swema, Nickson Omondi, Ivy Watti, Dinesh Thapa,
Anne Wanyagathi Maina et Kolawole Omole ***

**CENTRE SUD ET FORUM DES ADMINISTRATIONS FISCALES OUEST
AFRICAINES**

12 NOVEMBRE 2025

*** Affiliation des auteurs :** Natalia Quiñones - Quiñones Cruz Abogados, Colombie ; Dinesh Thapa - Nepal Policy Institute (NPI) ; Anchal Khandelwal - Service des impôts de l'Inde ; Oluwole Olushola Oni - Service fédéral des impôts (FIRS), Nigeria ; Maryam Maiyaki – FIRS ; Doris Malgwi – FIRS ; Ezekiel Swema – Autorité fiscale de Tanzanie (TRA) ; Nickson Omondi – Autorité fiscale du Kenya (KRA) ; Ivy Watti – KRA ; Anne Wanyagathi Maina - Consultante en recherche fiscale, South Centre ; Kolawole Omole – FIRS.

Les opinions exprimées dans ce document sont celles des auteurs et ne reflètent pas nécessairement les positions officielles des institutions auxquelles ils sont affiliés.

Ce rapport a bénéficié des précieuses contributions de Mathew Gbonjubola et Kehinde Kajesomo du Service fédéral des impôts (FIRS) du Nigeria, ainsi que d'Abdul Muheet Chowdhary, chargé de programme senior au sein de l'Initiative fiscale du Centre Sud.

Le rapport a été traduit en français avec le soutien du Dr Sidnoma Nita Belemsobgo, responsable de la recherche au Forum ouest-africain d'administration fiscale (WATAF). Ce précieux soutien permet aux États membres francophones du Centre Sud (Algérie, Bénin, Burundi, Côte d'Ivoire, Gabon, Mali et Maroc) et du WATAF (Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée, Mali, Mauritanie, Niger, Sénégal et Togo) d'accéder plus facilement au rapport.

REMARQUE

Les opinions exprimées dans le présent document sont celles des auteurs et ne reflètent pas les positions officielles du Centre Sud, du Forum des Administrations Fiscales Ouest Africaines (WATAF) ou de ses États membres. Toute erreur ou omission dans cette étude relève de la seule responsabilité des auteurs.

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

Centre Sud
International Environment House 2
Chemin de Balexert 7–9
1219 Vernier, Genève
Suisse
+41 (0)22 791 8050
south@southcentre.int
www.southcentre.int

Forum des Administrations Fiscales Ouest Africaines (WATAF)
26 Sokode Crescent
Wuse Zone 5
Abuja
Nigeria
+234 (0)815 641 0255
info@wataf-tax.org
www.wataf-tax.org

CENTRE SUD

En août 1995, le Centre Sud a été créé en tant qu'organisation intergouvernementale permanente. Il est composé d'États membres issus de pays en développement, auxquels il rend compte. Il mène des recherches axées sur les politiques relatives aux principaux enjeux de développement et aide les pays en développement à participer efficacement aux processus de négociation internationaux liés à la réalisation des Objectifs de Développement Durable (ODD). Le Centre fournit également une assistance technique et un renforcement des capacités dans les domaines couverts par son programme de travail. Partant du principe que la réalisation des ODD, en particulier l'éradication de la pauvreté, nécessite des politiques nationales et un régime international qui soutiennent les efforts de développement sans les compromettre, le Centre promeut l'unité des pays du Sud tout en reconnaissant la diversité des intérêts et des priorités nationaux.

FORUM DES ADMINISTRATIONS FISCALES OUEST AFRICAINES

Le Forum des Administrations fiscales Ouest Africaines (WATAF) a été créé par l'adoption d'un accord par l'Assemblée générale des États membres dans le but de renforcer l'efficacité de l'administration fiscale et d'améliorer la prestation des services publics afin de soutenir les efforts de développement des pays de la région de l'Afrique de l'Ouest. La réunion inaugurale du WATAF s'est tenue à Abuja, au Nigeria, le 12 septembre 2011, marquant le lancement officiel de ses activités.

L'adhésion au WATAF est ouverte à tous les pays de la Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO), favorisant ainsi la collaboration et la coopération régionale en matière fiscale. Le WATAF regroupe les administrations fiscales de 16 pays: le Bénin, le Burkina Faso, le Cap-Vert, la Côte d'Ivoire, le Ghana, la Guinée, la Guinée-Bissau, le Liberia, le Mali, la Mauritanie, le Niger, le Nigeria, le Sénégal, la Sierra Leone, la Gambie et le Togo.

La mission du WATAF est de fournir une plateforme favorisant une collaboration étroite entre tous les États membres de la CEDEAO afin d'améliorer la qualité de l'administration fiscale dans chacun d'eux. Sa vision est de promouvoir une administration fiscale efficace et efficiente au sein des États membres d'Afrique de l'Ouest.

RESUME

Les entreprises numériques continuent de se développer et de générer des revenus substantiels dans les juridictions du marché sans y maintenir de présence physique. Elles s'appuient principalement sur des actifs incorporels, les données des utilisateurs et leur engagement. Les règles fiscales internationales n'ont pas suivi le rythme de ces évolutions, laissant de nombreuses juridictions dans l'incapacité de taxer efficacement l'activité économique numérique. En réponse, certains pays ont mis en place des mesures nationales, telles que les taxes sur les services numériques (TSN), les prélèvements d'égalisation et les taxes sur la présence économique significative (SEP), tout en poursuivant leurs efforts multilatéraux. Le présent document examine la manière dont les pays ont mis en œuvre ces mesures. L'étude s'appuie sur des études de cas structurées portant sur la Colombie, l'Inde, le Kenya, le Népal, le Nigeria et la Tanzanie. Elle analyse les cadres juridiques, les pratiques administratives et les résultats en matière de recettes de ces pays, tout en identifiant les caractéristiques communes et les principales différences dans les approches de mise en œuvre. Le document explore les fondements conceptuels et les justifications théoriques de l'imposition des revenus numériques à la source, en soulignant les limites des règles actuelles de répartition des bénéfices qui négligent le rôle du marché. S'appuyant sur ces expériences nationales, l'étude élabore un cadre d'apprentissage par les pairs fondé sur les meilleures pratiques émergentes, tout en reconnaissant les défis liés à la mise en œuvre. L'étude propose ensuite des pistes pour harmoniser les mesures fiscales numériques et décrit les éléments de conception essentiels pour éclairer l'élaboration du premier protocole sur la fiscalité des services transfrontaliers (qui inclut les services numériques) dans le cadre de la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale.

AVANT-PROPOS



Les progrès technologiques et la numérisation ont conduit à l'émergence de nouveaux modèles économiques et ont rapidement transformé le mode de fonctionnement des entreprises.

L'économie numérique mondiale représente désormais environ 15 % du PIB mondial, soit une valeur d'environ 16 000 milliards de dollars américains[†]. Le Rapport 2024 de la CNUCED sur l'économie numérique estime que les ventes en ligne des

entreprises sont passées de 17 000 milliards de dollars américains en 2016 à 27 000 milliards de dollars américains en 2022 dans 43 pays, bien que la plupart de ces ventes aient été réalisées sur le marché intérieur. Les règles fiscales internationales n'ont pas suivi le rythme de la numérisation rapide des modèles économiques, créant ainsi des lacunes en matière de fiscalité. Les entreprises numériques peuvent générer des bénéfices dans un pays sans y avoir de présence physique, ce qui leur permet d'éviter de payer des impôts là où ces bénéfices sont générés. Cela prive les gouvernements de recettes indispensables provenant de l'un des secteurs de l'économie mondiale qui connaît la croissance la plus rapide.

En l'absence de consensus mondial, de nombreux pays ont mis en place des mesures unilatérales pour taxer l'économie numérique. Pour soutenir ce processus, le Centre Sud a collaboré avec des responsables fiscaux et des experts afin d'examiner les mesures adoptées dans certains pays, dont certains sont des États membres du Centre Sud, afin de documenter leurs pratiques administratives et les défis rencontrés. Le document présente les enseignements tirés et identifie les meilleures pratiques, offrant ainsi des perspectives aux pays qui cherchent à mettre en œuvre ou qui mettent déjà en œuvre des mesures unilatérales. Il apporte également des contributions aux négociations multilatérales en cours dans le cadre de la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale relative à la fiscalité de l'économie numérique.

Nous sommes heureux de co-publier ce document avec nos partenaires du Forum des Administrations Fiscales Ouest Africaines (WATAF). Ce document est recommandé aux décideurs politiques, aux administrateurs fiscaux et aux chercheurs comme une ressource opportune pour une taxation efficace de l'économie numérique et pour éclairer les efforts visant à établir un accord mondial en la matière.

Dr Carlos Correa
Directeur exécutif, Centre Sud

[†] International Data Center Authority (IDCA), *Rapport sur l'économie numérique mondiale 2025*.

PREFACE



Rédiger une préface peut s'avérer difficile, mais celle-ci a été rédigée avec un grand enthousiasme, car ce document de recherche offre des perspectives précieuses et mérite d'être lu.

La croissance rapide de l'économie numérique a posé des défis importants aux autorités fiscales du monde entier. Cette étude, qui arrive à point nommé, répond au besoin d'une fiscalité efficace des transactions économiques numériques, en particulier dans les économies aux capacités techniques limitées, à la faible volonté politique et aux infrastructures de données fiscales inadéquates.

Cette publication propose un guide pratique pour l'administration des impôts sur les transactions numériques, offrant une description claire et un outil de navigation pour les aspects complexes de la taxation des transactions économiques numériques. L'équipe diversifiée d'auteurs apporte des perspectives équilibrées, soutenant les initiatives de réforme fiscale transfrontalière susceptibles de contribuer à la mobilisation des recettes nationales dans les économies à faible revenu.

S'appuyant sur des analyses issues de contextes économiques de grande et de petite envergure sur trois continents, cette étude comble des lacunes pratiques en matière de fiscalité de l'économie numérique en abordant les défis liés aux taxes sur les services numériques (TSN) et aux services électroniques (SEP). Elle contribue à l'architecture fiscale internationale, en offrant une perspective susceptible d'éclairer la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale. Ce travail façonne la gouvernance fiscale mondiale en plaçant les intérêts des pays en développement au cœur de ses préoccupations.

Ce rapport présente de manière claire les raisons justifiant la conception de systèmes fiscaux adaptés aux entreprises numériques. Il est utile à des fins académiques, politiques et pratiques, et intervient à un moment critique où la mobilisation des ressources nationales est cruciale face à l'incertitude de l'aide, à la volatilité des échanges commerciaux et aux tensions géopolitiques.

Les États membres du Centre Sud et du Forum des Administrations Fiscales Ouest Africaines, ainsi que d'autres économies en développement, trouveront cet ouvrage pertinent et adaptable dans leur quête d'une taxation efficace de l'économie numérique. Il propose des bonnes pratiques éprouvées, des idées concrètes et des suggestions pour naviguer dans les complexités de la fiscalité numérique.

M. Jules Tapsoba
Secrétaire exécutif, Forum des Administrations
Fiscales Ouest Africaines

TABLE DES MATIERES

Introduction	1
<i>Contexte</i>	1
<i>Objectif</i>	1
<i>Approche de recherche</i>	2
<i>Structure du document</i>	2
Revue de la littérature et tendances émergentes	4
<i>Ce n'est pas le statu quo</i>	4
<i>L'urgence de repenser le système fiscal actuel</i>	5
<i>Fondements conceptuels de la fiscalité de l'économie numérique</i>	5
<i>Lacunes du système actuel d'imposition de l'économie numérique</i>	7
<i>Justifications théoriques</i>	7
<i>Solutions émergentes</i>	9
<i>Solutions unilatérales</i>	11
<i>Taxes à la consommation</i>	13
<i>Éléments à prendre en compte concernant les mesures nationales de fiscalité de l'économie numérique</i>	14
<i>Alternatives aux mesures nationales</i>	16
<i>Conclusion</i>	17
ÉTUDES DE CAS PAR PAYS	19
I. Colombie	19
<i>Contexte</i>	19
<i>Cadre juridique</i>	20
<i>Administration fiscale</i>	24
<i>Enregistrement et conformité</i>	24
<i>Défis et facteurs de réussite de la mise en œuvre du SEP</i>	24
II. Inde	26
<i>La fiscalité de l'économie numérique en Inde : évolution, défis et changements de politique</i>	26
<i>Cadre juridique</i>	26
<i>Approche pangouvernementale</i>	32
<i>Perspectives</i>	32
III. Kenya	34
<i>Contexte</i>	34
<i>Cadre juridique</i>	34

<i>Administration fiscale</i>	36
<i>Enregistrement et conformité</i>	36
<i>Résultats et évaluation</i>	37
<i>Défis et facteurs de réussite de la mise en œuvre</i>	38
IV. Népal.....	40
<i>Contexte</i>	40
<i>Cadre juridique et gestion fiscale de la TSN</i>	40
<i>Enregistrement et conformité</i>	41
<i>Résultats et évaluation</i>	42
<i>Défis et facteurs de réussite de la mise en œuvre</i>	43
V. Nigeria	44
<i>Contexte</i>	44
<i>Cadre de mise en œuvre</i>	44
<i>Le régime SEP</i>	45
<i>Réformes de l'administration fiscale au Nigeria pour la mise en œuvre du SEP</i>	47
<i>Processus de mise en œuvre</i>	48
<i>Résultats et évaluation</i>	48
<i>Conclusion : Récupérer les droits d'imposition dans l'économie numérique</i>	50
VI. Tanzanie	51
<i>Contexte</i>	51
<i>Cadre juridique</i>	51
<i>Administration fiscale</i>	53
<i>Enregistrement et conformité</i>	54
<i>Résultats et évaluation</i>	55
<i>Défis et facteurs de réussite de la mise en œuvre</i>	56
Conclusion	57
<i>Pratiques comparatives des pays</i>	58
<i>Meilleures pratiques nationales</i>	61
<i>Vers l'harmonisation et la rationalisation</i>	62
<i>Considérations relatives au protocole à la Convention des Nations Unies sur la fiscalité internationale des entreprises (UNFCITC)</i>	63
<i>Résumé</i>	64
Références	66

INTRODUCTION

Contexte

L'expansion rapide de l'économie numérique a posé des défis majeurs aux systèmes fiscaux traditionnels, notamment en ce qui concerne l'imposition des multinationales fortement numérisées opérant au-delà des frontières. Les Taxes sur les Services Numériques (TSN), la taxe d'égalisation et l'élargissement de la définition des établissements stables pour y inclure la présence numérique sont apparues comme des solutions innovantes pour taxer l'économie numérique. Compte tenu de la mise en œuvre peu probable de la solution « Amount A » proposée par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) pour taxer l'économie numérique, de nombreux pays sont susceptibles de mettre en place des TSN, rejoignant ainsi une longue liste de pays tels que le Kenya, la Tanzanie, l'Ouganda, la Tunisie, l'Inde, le Canada, la France et le Royaume-Uni, qui l'ont soit introduit, soit déjà mis en œuvre des TSN (Enache, 2024 ; Andersen, 2024). D'autres pays, notamment le Nigeria, le Zimbabwe, la Colombie et l'Inde, ont mis en place une taxe sur la présence économique significative (SEP). Il est intéressant de noter que certains pays, comme l'Inde et le Kenya, ont respectivement introduit une taxe d'égalisation et une TSN dans leur législation, avant de les abandonner au profit de la taxe SEP.

Les expériences pratiques des pays ayant mis en œuvre des TSN et des taxes SEP n'ont pas été correctement documentées, ce qui laisse un vide en matière d'enseignements exploitables pour d'autres pays. Ce document de recherche vise à combler ce vide en examinant la mise en œuvre des TSN et des mesures similaires dans divers pays en développement, tout en fournissant un cadre d'apprentissage par les pairs destiné aux autres pays en développement souhaitant adopter de telles mesures. De plus, cette recherche intervient à un moment critique alors que les négociations de la Convention-cadre des Nations unies sur la coopération fiscale internationale (ci-après dénommée « Convention-cadre » ou « UNFCITC »), ainsi qu'à ses premiers protocoles sont en cours, et que les textes finaux sont attendus en juillet 2027 (Comité intergouvernemental de négociation sur l'UNFCITC, 2025). Alors que les pays recherchent une solution mondiale pour relever les défis de la fiscalité de l'économie numérique dans le cadre de la Convention-cadre, cette étude apporte des informations précieuses sur l'harmonisation et la normalisation des taxes sur les services numériques (TSN) et des taxes sur les services électroniques (SEP), et tire des enseignements importants pour l'un des premiers protocoles de l'UNFCITC sur la fiscalité des services transfrontaliers dans une économie de plus en plus numérisée et mondialisée.

Objectif

L'objectif de ce document de recherche est d'examiner comment les pays ont mis en œuvre les taxes sur les services numériques (TSN) et des mesures similaires pour l'imposition de l'économie numérique, notamment le cadre juridique, le processus d'administration fiscale, l'impact économique, les défis et les enseignements tirés. Ce faisant, il vise à élaborer un cadre d'apprentissage par les pairs pour les autres pays envisageant de mettre en œuvre de telles mesures, et fournit des informations sur l'harmonisation et la normalisation des TSN existantes et des mesures similaires, ainsi que des contributions au protocole sur l'imposition des services numériques transfrontaliers.

Les pays étudiés sont la Colombie, l'Inde, le Kenya, le Népal, le Nigeria et la Tanzanie.

Approche de recherche

Cette étude adopte une approche de recherche qualitative et comparative, combinant une analyse juridique et politique avec des études de cas structurées afin d'explorer la manière dont certains pays en développement ont répondu aux défis fiscaux de l'économie numérique. L'étude passe en revue les textes juridiques, les directives administratives, les documents de politique générale, les données fiscales disponibles, les analyses d'impact et la littérature pertinente afin d'évaluer la conception, la mise en œuvre et les résultats des mesures fiscales nationales relatives au numérique. Les études de cas par pays ont été rédigées par des responsables de l'administration fiscale et des experts fiscaux ayant une connaissance directe des aspects juridiques et des processus administratifs. Leur contribution garantit que les études de cas reflètent une analyse spécifique au contexte et que les conclusions sont pertinentes sur le plan pratique. Tous les contributeurs ont suivi un cadre analytique et un plan thématique communs, décrits ci-dessous, afin d'assurer la cohérence et la comparabilité entre les cas :

1. **Contexte** : aperçu du contexte national, de l'importance de l'économie numérique et des raisons justifiant l'introduction d'une taxe sur les services numériques (TSN) ou d'une taxe sur les services électroniques (SEP).
2. **Cadre juridique** : description de la base juridique de la mesure fiscale, précisant notamment si elle a été adoptée sous la forme d'une loi distincte ou intégrée au code des impôts sur le revenu ; champ d'application des services imposables ; et taux d'imposition applicables.
3. **Administration fiscale** : examen de la feuille de route de mise en œuvre et du cadre institutionnel, y compris le service compétent, les effectifs, les programmes de renforcement des capacités ou de formation, et le système numérique utilisé.
4. **Enregistrement et conformité** : examen du processus d'enregistrement, des mécanismes de recouvrement et du contrôle de la conformité, y compris le dépôt des déclarations fiscales, les contrôles fiscaux, le règlement des litiges et les procédures d'exécution.
5. **Résultats et évaluation** : résumé des résultats de la mise en œuvre, y compris le nombre d'entités enregistrées, les recettes perçues, les niveaux de conformité et tout impact économique documenté.
6. **Défis, facteurs de réussite et enseignements tirés** : identification des défis liés à la mise en œuvre, des meilleures pratiques et des domaines à améliorer.

Les contributeurs du Centre Sud ont travaillé sur les chapitres consacrés à l'analyse documentaire et aux conclusions, afin de fournir un cadre conceptuel plus large et de synthétiser les expériences transnationales afin d'étayer les recommandations sur les réformes politiques visant à améliorer et à harmoniser les règles fiscales numériques aux niveaux national et multilatéral.

Structure du document

Le deuxième chapitre présente une analyse documentaire et les tendances émergentes en matière de fiscalité de l'économie numérique. Il fournit les fondements conceptuels et la justification théorique de la taxation des prestataires de services numériques dans les juridictions de marché, ainsi qu'un aperçu des approches nationales et multilatérales en matière de taxation de l'économie numérique. Les chapitres suivants, qui constituent le cœur du document, consistent en des études de cas portant sur six pays : la Colombie, l'Inde, le Kenya, le Népal, le Nigeria et la Tanzanie. Pour chaque étude de cas, le document aborde les aspects thématiques clés suivants : contexte, cadre juridique, administration fiscale (y compris l'enregistrement et la conformité), résultats de la mise en œuvre, défis, réussites et enseignements tirés.

Le chapitre de conclusion propose une analyse comparative de la manière dont ces six pays ont mis en œuvre des mesures fiscales numériques. Il présente des pratiques transversales, des défis et des enseignements afin d'identifier les meilleures pratiques émergentes. Sur la base de cette analyse comparative, le chapitre propose des éléments clés pour l'harmonisation et la rationalisation des politiques fiscales numériques. Il offre également des suggestions sur les caractéristiques de conception qui pourraient faire partie du protocole de la CNUCC sur la fiscalité des services transfrontaliers dans une économie hautement numérisée.

REVUE DE LA LITTERATURE ET TENDANCES EMERGENTES

Ce n'est pas le statu quo

L'économie numérique a connu une croissance remarquable au cours des dernières décennies, une tendance qui devrait s'accélérer de manière exponentielle dans les années à venir. La taille de l'économie numérique est estimée entre 4,5% et 15,5% du produit intérieur brut (PIB) mondial, selon que l'on adopte une définition étroite ou large (CNUCED, 2019, p. 48,69). L'expansion rapide des entreprises numériques et des services axés sur la technologie a profondément transformé les opérations commerciales mondiales. La pandémie de COVID-19 a accéléré cette transition numérique, démontrant que les entreprises peuvent prospérer dans un environnement entièrement numérique. Alors que les entreprises traditionnelles ont été confrontées à des difficultés liées aux confinements et aux perturbations de la chaîne d'approvisionnement, les géants du numérique ont enregistré une croissance record, les consommateurs se tournant plus que jamais vers les services en ligne. Cette évolution a mis en évidence la capacité des entreprises numériques à opérer au-delà des frontières avec une présence physique minimale (Banque mondiale, 2024 , p. 11).

La croissance des entreprises numériques, notamment des plateformes de commerce électronique, des services de streaming, des places de marché en ligne et des plateformes de paiement numérique, témoigne d'une transition économique des transactions physiques vers les transactions numériques. Le commerce électronique mondial est dominé par quelques géants du numérique ; le Rapport sur l'économie numérique 2024 de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) indique que six plateformes représentent environ 80 % de la valeur brute des marchandises (CNUCED, 2024, p. 147). Ces géants consacrent également des sommes considérables au lobbying auprès des gouvernements (CNUCED, 2019, pp. 88–89).

Les progrès technologiques, la suppression des barrières commerciales et des contrôles financiers ont révolutionné la manière dont les entreprises opèrent au-delà des frontières. Aujourd'hui, les entreprises peuvent fonctionner sans présence physique et effectuer des transactions transfrontalières depuis pratiquement n'importe où dans le monde. Ce qui semblait autrefois abstrait, comme la gestion à distance d'une entreprise multinationale, est désormais une réalité courante. Les consommateurs peuvent commander des produits partout dans le monde et se les faire livrer à domicile en quelques clics sur leur smartphone. De plus en plus de particuliers et d'entreprises fournissent également des services à distance.

La révolution numérique a créé des opportunités considérables pour les entreprises, mais elle a également mis en évidence des failles majeures dans la manière dont elles sont imposées. Aujourd'hui, les entreprises les plus valorisées au monde ne s'appuient pas principalement sur des usines physiques ou des biens immobiliers, mais génèrent leur richesse grâce à des actifs incorporels pouvant être localisés dans une juridiction à faible imposition, loin des lieux où la valeur est créée (Bauer et al., 2019). Pourtant, les systèmes fiscaux restent ancrés dans le passé, car ils ont été conçus pour un monde où les entreprises avaient besoin d'une présence physique pour fonctionner. Les principes fiscaux conventionnels, généralement fondés sur la présence physique et les établissements stables, ne permettent plus de saisir la création de valeur à l'ère numérique (Moreno & Brauner, 2019), ce qui oblige les pays à trouver des solutions pour taxer l'économie numérique. Dans ce chapitre, les auteurs examinent **les fondements conceptuels de la fiscalité de l'économie numérique, les justifications théoriques et les solutions émergentes aux niveaux national et mondial.**

L'urgence de repenser le système fiscal actuel

Alors que les entreprises numériques étendent leur portée sans avoir besoin d'usines, de bureaux ou d'employés sur place, les gouvernements peinent à percevoir leur juste part d'impôts. Ariyibi et al. (2024) identifient trois défis majeurs en matière de taxation des entreprises numériques, à savoir : la définition traditionnelle de **l'établissement stable**, l'évaluation de la **valeur créée** par les entreprises numériques et la détermination de la **ou des juridictions compétentes pour taxer** les transactions numériques. Cela s'explique par le fait que les modèles économiques numériques interagissent simultanément avec des utilisateurs, des prestataires de services et des clients dans plusieurs pays tout en ayant une présence physique minimale, ce qui constitue un changement fondamental par rapport aux modèles économiques traditionnels (Kim, 2019 ; OCDE, 2018, p. 24). Dans un exemple hypothétique, une entreprise basée dans le pays A, détenant des droits de propriété intellectuelle enregistrés dans le pays B, proposant des services de publicité en ligne à des entreprises du pays C, collectant des données d'utilisateurs du pays D et générant des revenus auprès de clients du pays E, pourrait ne payer aucun impôt sur les sociétés dans aucun de ces pays, car elle n'y dispose ni de bureaux physiques, ni d'usines, ni d'employés. En vertu des règles fiscales actuelles, cette entreprise est considérée comme n'ayant aucune présence imposable dans ces pays, alors même qu'elle tire profit de leurs économies.

Le système fiscal actuel a entraîné une érosion importante de l'assiette fiscale, les entreprises numériques exploitant les lacunes des règles fiscales existantes et ne payant finalement que peu ou pas d'impôts sur leurs bénéfices (Aslam & Shah, 2021 ; Commission européenne, 2017). Le rapport 2025 de la Fair Tax Foundation sur les « Silicon Six » (Alphabet, Amazon, Apple, Meta, Microsoft et Netflix) révèle des pratiques d'évasion fiscale persistantes et à grande échelle (Fair Tax Foundation, 2025). Au cours de la dernière décennie, ces six géants de la technologie ont généré 11 000 milliards de dollars de chiffre d'affaires mondial et 2 500 milliards de dollars de bénéfices, alors que leur taux d'imposition effectif sur les sociétés n'était que de 18,8%, bien en dessous de la moyenne mondiale de 27%. Cela met en évidence le besoin urgent de mesures fiscales ciblées pour l'économie numérique.

Il ressort clairement de ce qui précède que les systèmes fiscaux actuels doivent être repensés afin de les adapter aux réalités de l'économie numérique et aux modèles économiques modernes. Cette transformation nécessite de repenser les principes fondamentaux de la fiscalité afin de garantir que toutes les entreprises contribuent équitablement à l'effort fiscal dans les juridictions où elles tirent une valeur économique et des avantages commerciaux (Moreno & Brauner, 2019). Une telle refonte devrait garantir des règles équitables de répartition des bénéfices, la sécurité fiscale et une réduction de la charge administrative pour les entreprises et les gouvernements.

Fondements conceptuels de la fiscalité de l'économie numérique

Avant d'examiner les mesures de taxation de l'économie numérique, il est important de présenter la nature des entreprises numériques en mettant l'accent sur leur mode de fonctionnement et leurs principales caractéristiques. Le rapport final de l'Action 1 de l'OCDE *sur les défis fiscaux de l'économie numérique* aborde les modèles économiques de l'économie numérique (OCDE, 2015). L'article 12B de la Convention fiscale type des Nations Unies (ONU) fournit également une liste des services numériques automatisés ainsi qu'une description détaillée de ces derniers dans les commentaires. Certains des modèles économiques numériques présentés dans ces documents sont décrits ci-dessous :

Le commerce électronique permet la vente et l'achat de biens et de services sur Internet sans nécessiter de présence physique. Les plateformes de commerce électronique permettent de réaliser des ventes en propre, tandis que les places de marché en ligne

permettent à des vendeurs tiers de proposer leurs produits ou services. Les places de marché en ligne telles qu'Amazon jouent le rôle d'intermédiaires entre acheteurs et vendeurs. Les transactions de commerce électronique peuvent être de type entreprise à entreprise (B2B), entreprise à consommateur (B2C) ou consommateur à consommateur (C2C). Ces plateformes en ligne peuvent générer des revenus provenant de leurs propres ventes, de commissions, de la publicité et de services de données.

Les entreprises proposant **des services de paiement en ligne**, comme PayPal, facilitent le traitement des paiements transfrontaliers, la conversion de devises et l'utilisation de portefeuilles numériques. Ces services constituent un élément central des transactions numériques et sont souvent fournis à distance. Elles facturent des frais de transaction pour les services financiers fournis.

Certaines entreprises qui s'appuient sur **la publicité en ligne et la monétisation des données**, telles que Google et Meta, génèrent des revenus importants en exploitant les données des utilisateurs et leur participation. L'interaction des utilisateurs est un moteur clé de valeur pour ces modèles économiques. Les annonceurs peuvent payer pour ces services en fonction du nombre de fois où la publicité est vue ou des actions réalisées par les utilisateurs. Le modèle économique utilise des données d'utilisateurs agrégées pour diffuser des publicités hautement ciblées, et les annonceurs paient souvent en fonction de mesures d'engagement des utilisateurs, telles que les impressions (vues) ou les actions effectuées (clics, conversions).

Les modèles **de cloud computing** offrent un accès à distance, par abonnement, à des logiciels et au stockage de données. **Les fournisseurs de services de contenu numérique** diffusent du contenu tel que de la musique, des livres électroniques et des vidéos par voie numérique à des utilisateurs du monde entier. Ces services sont fournis au-delà des frontières sans qu'il soit nécessaire d'établir une présence locale.

Les plateformes d'intermédiation numérique, telles qu'Airbnb et Uber, facilitent la prestation de services sans posséder les actifs sous-jacents ni employer la main-d'œuvre nécessaire. Leur valeur réside dans la mise en relation des utilisateurs.

Les plateformes de réseaux sociaux, y compris celles dédiées au réseautage professionnel, reposent sur le contenu généré par les utilisateurs et sur leur engagement. Ces plateformes tirent parti des effets de réseau et leur valeur augmente à chaque nouvel utilisateur.

Tous les modèles économiques mis en avant ci-dessus partagent **des caractéristiques distinctes** qui remettent en cause les principes fiscaux traditionnels. Certaines de ces caractéristiques clés des entreprises numériques, telles que présentées dans le rapport final de l'Action 1 de l'OCDE et dans *le rapport intermédiaire 2018 intitulé « Les défis fiscaux liés à la numérisation »* (OCDE, 2015; 2018), sont les suivantes :

- Elles atteignent une « échelle sans masse ». Elles opèrent à l'échelle mondiale avec une présence physique minimale, voire inexistante.
- Elles s'appuient sur des actifs incorporels, qui sont hautement mobiles.
- Elles s'appuient sur les données et la participation des utilisateurs.
- Elles utilisent des modèles de plateformes multilatérales qui facilitent les interactions entre des groupes d'utilisateurs distincts situés dans différentes juridictions.
- Elles présentent des tendances au monopole ou à l'oligopole dans certains modèles d'entreprise numériques en raison de forts effets de réseau.

- Elles évoluent dans un environnement marqué par des innovations rapides et des perturbations constantes sur les marchés numériques en raison de faibles barrières à l'entrée et de progrès technologiques rapides.

Lacunes du système actuel d'imposition de l'économie numérique

La nature des entreprises numériques rend le système fiscal conventionnel obsolète. Les règles actuelles sont insuffisantes pour établir le lien (**nexus**) avec les juridictions de marché et pour déterminer la **valeur créée** dans chaque juridiction de marché. Comme déjà indiqué dans la section précédente, les entreprises numériques peuvent servir des millions de clients dans différentes juridictions sans y avoir de présence physique, ou presque. Par conséquent, les revenus associés à ces activités ne sont pas imposés. Le fait que les règles fiscales traditionnelles ne parviennent pas à définir de manière adéquate la valeur créée par les entreprises numériques à travers leurs activités dans les différentes juridictions complique encore davantage la situation. La création de valeur par les modèles économiques numériques, par exemple via la collecte de données d'utilisateurs, l'exploitation de la participation des utilisateurs et les effets de réseau, ne s'aligne pas sur les systèmes fiscaux conventionnels, ce qui entraîne des difficultés pour établir la valeur générée à des fins fiscales (Ariyibi et al., 2024 ; Moreno & Brauner, 2019 ; OCDE, 2018). Les entreprises multinationales, y compris les entreprises numériques, sont également connues pour transférer leurs bénéfices au moyen de stratégies de planification fiscale agressives afin de minimiser leur charge fiscale (OCDE, 2015). Cela renforce la nécessité d'adopter des mesures fiscales ciblant spécifiquement l'économie numérique.

Justifications théoriques

La pression en faveur d'une réforme de la fiscalité de l'économie numérique s'appuie sur un large éventail d'arguments et de principes juridiques, économiques et politiques, comme exposé dans cette section.

Principe de création de valeur et origine des revenus

L'approche de l'OCDE en matière de fiscalité de l'économie numérique est centrée sur la notion de « création de valeur », qui exige que les bénéfices soient imposés là où la valeur est créée dans le cadre de transactions transfrontalières. L'interprétation dominante de la création de valeur met l'accent sur les activités du côté de l'offre, telles que la recherche et le développement et la production, tout en ignorant les facteurs du côté du marché, tels que la demande des consommateurs et la participation des utilisateurs (Devereux & Vella, 2018 ; Singh, 2018). Les auteurs soutiennent que cette interprétation est économiquement erronée, car le marché joue un rôle essentiel dans la détermination du chiffre d'affaires et des bénéfices. Leur analyse montre que la demande du marché, qui est façonnée par des facteurs tels que les préférences des consommateurs, la participation des utilisateurs, la génération de données et l'accès au marché, contribue de manière significative à la génération de revenus, mais que cette contribution est exclue de la logique actuelle du lien fiscal.

La nature des entreprises numériques leur permet de générer une valeur substantielle dans les juridictions de marché grâce à des mécanismes tels que la participation des utilisateurs et les données, ainsi que les effets de réseau, qui relèvent du marché. Pourtant, le lien fiscal actuel ignore ces contributions importantes du marché. Le lien fiscal devrait donc être élargi pour inclure les contributions du marché, garantissant ainsi que les pays d'origine puissent légitimement exercer des droits d'imposition alignés sur les réalités de la création de valeur dans l'économie numérique. Hongler & Pistone (2015) proposent un nouveau concept

d'établissement stable (PE) fondé sur la « présence numérique », affirmant que le lieu où s'observent une participation significative des utilisateurs numériques ou des flux de revenus devrait être déterminant aux fins du lien fiscal.

Principe du bénéfice et allégeance économique

Le principe du bénéfice est un principe de bonne fiscalité selon lequel les contribuables doivent contribuer aux finances de l'État proportionnellement aux avantages qu'ils tirent des biens et services publics. Les entreprises numériques tirent un avantage considérable des infrastructures de la juridiction de marché, notamment des réseaux de télécommunications, des infrastructures Internet et de l'environnement réglementaire et économique, même en l'absence de présence physique. Par conséquent, en vertu du principe du bénéfice, elles devraient contribuer financièrement par le biais de la fiscalité. Hongler & Pistone (2015) s'appuient sur des théoriciens précurseurs tels que Von Schanz et Harding pour renforcer l'idée selon laquelle l'allégeance économique, définie comme un lien fonctionnel entre un État et l'activité économique, fournit un fondement légitime à la compétence fiscale dans le contexte numérique.

Promouvoir l'efficacité du marché

L'une des caractéristiques de l'économie numérique est *l'évolutivité sans masse*, comme évoqué dans la section sur les caractéristiques des entreprises numériques. Cela s'explique par le fait que de nombreux modèles économiques numériques se caractérisent par des coûts de mise en place initiaux élevés (par exemple, les coûts de recherche et de développement de plateformes) mais des coûts marginaux exceptionnellement faibles pour la reproduction et la distribution de produits ou de services (par exemple, pour ajouter des utilisateurs à un réseau social ou à un service de streaming) par rapport aux industries traditionnelles traitant de biens et de services physiques (Cui & Hashimzade, 2019). Une fois qu'une entreprise numérique a supporté les coûts initiaux de mise en place pour développer la propriété intellectuelle, le coût lié à la prise en charge d'un utilisateur ou d'un marché supplémentaire est négligeable par rapport aux revenus générés (Cui & Hashimzade, 2019).

L'économie numérique génère donc une rente économique importante, mais une grande partie de celle-ci reste non imposée en raison de règles fiscales obsolètes. La rente économique désigne les bénéfices excédentaires réalisés par les entreprises au-delà des rendements normaux nécessaires à la production et à l'exploitation. Contrairement aux entreprises traditionnelles, où les bénéfices sont souvent liés à des actifs physiques, les entreprises numériques bénéficient de marges bénéficiaires élevées avec de faibles coûts marginaux grâce à leurs actifs incorporels. De plus, les plateformes numériques bénéficient souvent de manière significative d'économies d'échelle et de gamme, ce qui leur permet de desservir une base d'utilisateurs mondiale à partir de centres centralisés avec un coût marginal par utilisateur relativement faible. La capacité à se développer à l'échelle mondiale avec des coûts supplémentaires minimales génère des profits exceptionnels pour ces entreprises. Cela renforce la position dominante des entreprises numériques, leur permettant de consolider leur pouvoir monopolistique, tout en creusant les inégalités économiques et en privant les gouvernements des recettes fiscales nécessaires au financement des biens et services publics.

Cui & Hashimzade (2019) soutiennent que ces rentes sont souvent spécifiques à un lieu, car elles dépendent de l'accès aux marchés nationaux de consommation, aux systèmes juridiques, aux infrastructures publiques et à l'engagement des réseaux dans des juridictions particulières, éléments qui ne sont pas pris en compte par les règles fiscales internationales actuelles. Si elles ne sont pas imposées, ces rentes contribuent à accroître les inégalités économiques, à l'érosion des assiettes fiscales nationales et à la distorsion de la concurrence. Cela crée des conditions de concurrence inégales, favorisant les multinationales numériques.

au détriment des entreprises locales respectueuses de leurs obligations fiscales. L'imposition des rentes économiques dans l'économie numérique se justifie donc tant pour des raisons d'efficacité que d'équité (Cui & Hashimzade, 2019). Il est nécessaire d'imposer ces rentes économiques pour prévenir les distorsions du marché et garantir une concurrence loyale.

Principes d'équité et de justice

Les entreprises numériques ont un taux d'imposition effectif faible par rapport aux modèles d'affaires traditionnels, ce qui fausse la concurrence (Commission européenne, 2017 ; Fair Tax Foundation, 2025) . De plus, la fiscalité des entreprises numériques exacerbe le problème récurrent du déséquilibre des droits d'imposition entre les États de source et les États de résidence (Dagan, 1999 ; Hearson, 2018 ; Feng et al., 2024). L'imposition de l'économie numérique permet d'uniformiser les règles du jeu entre les modèles commerciaux numériques et traditionnels et protège les droits d'imposition des États de source, favorisant ainsi l'équité et préservant la confiance du public dans le système fiscal.

Lutter contre l'évasion et l'évasion fiscales

Les caractéristiques de l'économie numérique, notamment le recours aux données et aux actifs incorporels, qui sont hautement mobiles, ainsi que l'absence de présence physique, augmentent les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) (OCDE, 2015). Un rapport de la Commission européenne, 2017 indique que les entreprises numériques sont soumises à un taux d'imposition effectif moyen de 9,5%, contre 23,2% pour les multinationales traditionnelles, ce qui représente une réduction de 50 % de la charge fiscale par rapport aux entreprises traditionnelles opérant sur les mêmes marchés. La Fair Tax Foundation (2025) estime que certaines des plus grandes entreprises numériques mondiales, notamment Google, Amazon et Facebook (Meta), bénéficient de taux d'imposition effectifs moyens inférieurs à 18,8%, contre un taux d'imposition mondial de 27%, grâce à une planification fiscale agressive. Le transfert de bénéfices par les multinationales coûte aux pays 348 milliards de dollars de recettes fiscales perdues chaque année (Tax Justice Network (TJN), 2024). Ces faibles taux d'imposition effectifs pour les entreprises numériques justifient l'appel à des mesures fiscales spécifiques ciblant les activités numériques ou à une révision des règles fiscales internationales afin de contrer les risques accrus liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (BEPS) et de protéger les assiettes fiscales des juridictions de marché.

Solutions émergentes

Le problème de la fiscalité de l'économie numérique n'a pas échappé à l'attention des gouvernements du monde entier. Cette préoccupation croissante a poussé les pays à rechercher des solutions par le biais de forums internationaux, notamment l'OCDE et l'ONU. Le rapport final de l'Action 1 de l'OCDE de 2015 a mis cette question au premier plan (OCDE, 2015). Le rapport a identifié les modèles économiques numériques et leurs principales caractéristiques, notamment le recours aux actifs incorporels et aux données des utilisateurs, ainsi que la manière dont ces caractéristiques augmentent les risques de BEPS. Le rapport de 2015 ne recommandait pas de ligne d'action spécifique, mais il présentait des approches potentielles qui pourraient être approfondies, jetant ainsi les bases de la solution à deux piliers de l'OCDE/Groupe des Vingt (G20) sur la fiscalité de l'économie numérique et des mesures nationales qui ont suivi. Il présentait trois solutions potentielles pour relever les défis fiscaux liés à la numérisation : redéfinir les règles de lien pour inclure une présence économique significative, introduire une retenue à la source sur les transactions numériques et appliquer une taxe d'égalisation. Le rapport a également souligné l'importance d'améliorer les règles relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la taxe sur les biens et services (GST) pour les biens et services numériques, ainsi que la coordination internationale.

La nouvelle règle relative au lien fiscal serait fondée sur la présence économique significative, qui implique l'existence d'une relation économique durable avec une juridiction par le biais de technologies ou d'outils automatisés, sans exiger de présence physique (OCDE, 2015, p. 107). Les règles de localisation pour ce nouveau lien seraient fondées sur : les **revenus** ou les ventes provenant d'une juridiction particulière ; des **facteurs de présence numérique** pouvant être déterminés par un nom de domaine local, une plateforme numérique locale ou une option de paiement locale ; et des facteurs **liés aux utilisateurs** déterminés par le nombre d'utilisateurs actifs, le nombre de contrats conclus en ligne ou les données d'utilisateurs collectées. Un pays peut utiliser une combinaison de ces règles de localisation. Certains pays ont utilisé **des indicateurs basés sur les investissements ou les actifs** pour compléter les facteurs numériques. Le rapport de 2015 sur l'action 1 du BEPS a reconnu les difficultés liées à l'attribution des bénéfices à un établissement ayant une présence économique significative en vertu des règles existantes, qui s'appuient sur une analyse fonctionnelle liée à la présence physique. Pour remédier à cette limitation, le rapport a proposé **des méthodes alternatives de répartition des bénéfices, notamment la répartition fractionnée**³ basée sur des clés de répartition prédéterminées (telles que les ventes ou les utilisateurs) et l'utilisation d'une formule de bénéfice présumé.

La retenue à la source (WHT) sur les paiements effectués par des résidents pour des biens et services numériques était une autre option examinée dans le rapport (OCDE, 2015, p. 113). La WHT sur le paiement brut serait un impôt définitif ou servirait de mécanisme d'application pour l'imposition sur une base nette dans le cadre du SEP, où la WHT payée serait déductible de l'impôt SEP. L'impôt pourrait être retenu et versé par les entreprises résidentes ou les intermédiaires locaux traitant le paiement. La troisième alternative examinée dans le rapport était une taxe d'égalisation destinée à uniformiser les règles du jeu entre les fournisseurs nationaux et étrangers. Ces propositions ont inspiré une vague de mesures nationales telles que l'adoption d'une taxe d'égalisation en Inde, de taxes SEP au Nigeria et en Indonésie, et de taxes sur les services numériques (TSN) en France, au Royaume-Uni, en Espagne, au Kenya, parmi de nombreux autres pays (Cebreiro-Gomez et al., 2022 ; Enache, 2024) .

En février 2019, l'OCDE a publié un document de consultation publique présentant les grandes lignes du cadre du premier pilier, qui a ensuite été officialisé dans l'accord politique de 2021 sur les piliers un et deux (OCDE, 2019; 2021). Il convient de noter que le rapport de 2021 a écarté certaines propositions figurant dans le rapport de 2015, telles que la retenue à la source sur les transactions numériques et la taxe d'égalisation proposée par les pays en développement. Il a plutôt adopté une version restreinte du concept de SEP, avec une portée et une applicabilité limitée; le montant A du pilier 1, qui couvre l'imposition de l'économie numérique, ne réaffecte qu'une partie des bénéfices d'un petit nombre de multinationales parmi les plus grandes et les plus rentables vers les juridictions de marché, offrant des avantages limités pour la plupart des économies en développement.

Une étude réalisée conjointement par le Centre Sud, le Forum des Administrations Fiscales Ouest Africaines (WATAF) et le Forum africain des administrations fiscales (ATAF) indique que les pays en développement tireraient davantage de recettes de mesures nationales telles que les taxes sur les services numériques (TSN) que du montant A. Le « montant A » permettrait de collecter environ 6,9 milliards d'euros pour les États membres du Centre Sud, tandis qu'une TSN de 3% pourrait générer entre 7,7 et 11,8 milliards d'euros, selon que les entreprises hybrides de services numériques automatisés (ADS) sont incluses ou non. Les

³ L'OCDE a envisagé une méthode de répartition fractionnée pour attribuer les bénéfices à une présence économique significative, ce qui impliquerait la définition de l'assiette fiscale, les clés de répartition et de la pondération de ces clés. Toutefois, elle a souligné que cette approche s'écarterait des normes internationales actuelles en matière d'attribution des bénéfices à un établissement stable (paragraphe 7.6.2.2 de l'OCDE, *Rapport final de l'Action 1*, 2015, p. 112).

TSN offrent un potentiel de recettes plus important et plus fiable pour les économies en développement que les réallocations limitées proposées dans le cadre du « montant A ».

La mise en œuvre du montant A est au point mort en raison d'un manque de consensus mondial. La convention multilatérale visant à mettre en œuvre le montant A nécessite la ratification d'au moins 30 juridictions représentant au moins 60% des entités mères ultimes des multinationales censées être concernées (OCDE, 2023). La probabilité d'atteindre ce seuil est incertaine, compte tenu du manque de soutien des États-Unis, où sont implantées la plupart des multinationales concernées. D'autre part, les mesures nationales ou unilatérales sont menacées de représailles de la part des États-Unis, qui les perçoivent comme visant les multinationales américaines. Cela n'a toutefois pas empêché les pays de mettre en œuvre des mesures nationales pour protéger leur assiette fiscale. Les défis liés à la mise en œuvre de mesures nationales, tels que les incertitudes pour les entreprises dues à l'incohérence des règles nationales et le risque de double imposition, justifient toujours la nécessité d'une approche multilatérale coordonnée.

En 2021, le Comité des Nations Unies sur la fiscalité a adopté l'article 12B du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, introduisant des dispositions relatives à l'imposition des ADS tant sur une base brute que sur une base nette. La base brute prévoit une retenue à la source sur les paiements au titre des ADS, tandis que la base nette constitue une approche alternative à laquelle les entreprises peuvent adhérer et qui repose sur un bénéfice présumé. Ces deux approches reflètent certaines des propositions formulées dans le rapport de l'OCDE de 2015 sur la retenue à la source et le partage des bénéfices. L'article 12B du Modèle des Nations Unies, déjà inclus dans deux des conventions fiscales de la Tanzanie, donne la priorité aux droits d'imposition des juridictions de marché et s'aligne sur les intérêts des économies en développement qui hébergent une large base d'utilisateurs mais peinent à taxer les bénéfices numériques selon les règles traditionnelles de lien fiscal. Cependant, ses règles de détermination de la source, qui sont basées sur la localisation du payeur, sont faibles, car le paiement peut être redirigé via des pays tiers, et le paiement local peut ne pas refléter la valeur des interactions avec les utilisateurs.

Plus récemment, les négociations relatives à la Convention-cadre des Nations unies sur l'imposition des services transfrontaliers (FCITC) et à ses premiers protocoles, dont l'un porte sur l'imposition des services transfrontaliers dans une économie hautement numérisée, ont ouvert une nouvelle voie potentielle vers une solution mondiale. Cette évolution reflète non seulement une alternative technique, mais aussi une frustration croissante face à l'enlisement des progrès dans le cadre du processus mené par l'OCDE. Les développements unilatéraux et internationaux sont examinés plus en détail ci-dessous.

Solutions unilatérales

De nombreux pays ont mis en place des taxes sur les services numériques (TSN), des taxes d'égalisation, des taxes SEP et des retenues à la source. D'autres mesures fiscales comprennent des taxes à la consommation, telles que la TVA et la GST.

Les taxes sur les services numériques (TSN) sont prélevées sur les revenus bruts tirés des services numériques fournis sur le territoire national, à un taux variant de 1,5% à 7% selon les pays (Enache, 2024). Les services numériques couramment concernés comprennent les revenus provenant des plateformes de commerce électronique, des places de marché en ligne, des services de publicité en ligne, de la vente de données d'utilisateurs et des plateformes d'intermédiation. Les recettes sont généralement calculées en fonction de la localisation des utilisateurs qui utilisent le service ou effectuent le paiement. Bien qu'encore relativement récentes, les TSN continuent de générer des flux de recettes importants et croissants pour les pays qui les mettent en œuvre. La **taxe d'égalisation** est équivalente aux

TSN en pratique, car elle est également prélevée à un taux fixe sur les recettes brutes des prestataires de services numériques non résidents. Elle est propre à l'Inde.

Des études montrent que, pour de nombreux pays en développement, les TSN sont susceptibles de générer des recettes plus substantielles et plus prévisibles que les allocations limitées prévues au titre du montant A du premier pilier de l'OCDE. Une TSN de 3% pourrait générer entre 7,7 et 11,8 milliards d'euros, selon que les entreprises hybrides ADS sont incluses ou non dans le champ d'application de la TSN, contre 6,9 milliards provenant du montant A dans le total des recettes fiscales pour l'ensemble des 55 États membres du Centre Sud (Starkov & Jin, 2024).

Les règles **relatives aux SEP** redéfinissent le seuil de création d'un lien fiscal afin d'inclure des facteurs allant au-delà de la présence physique, en ciblant spécifiquement les modèles commerciaux numériques. Elles créent un établissement stable numérique, au-delà de l'établissement stable traditionnel qui repose sur une présence physique. Le lien fiscal peut être déclenché en cas de dépassement des seuils de revenus provenant de transactions numériques au sein du pays, d'utilisation d'un domaine ou d'une plateforme locale, de paiement local, d'interaction avec un nombre significatif d'utilisateurs ou de conclusion de types spécifiques de contrats numériques, entre autres formes d'interactions numériques. Les bénéfices d'un SEP sont imposés au taux de l'impôt sur les sociétés. Dans la plupart des juridictions qui ont mis en œuvre cette mesure, les bénéfices sont généralement déterminés selon une approche de bénéfice présumé.

La retenue à la source (WHT) sur les services numériques est également courante. Il s'agit d'un impôt, généralement prélevé par le payeur, sur les paiements bruts effectués par un résident à un prestataire de services numériques non-résident. Elle peut constituer un impôt définitif ou être déductible des obligations fiscales futures sur les bénéfices des entreprises. Elle est courante dans les transactions B2B et peut poser des difficultés dans les transactions B2C, car les consommateurs individuels ne sont généralement pas en mesure de prélever l'impôt sur leurs achats. La distinction entre la WHT et les TSN n'est parfois pas claire, bien qu'il soit important de noter que les deux s'appliquent aux revenus et non aux bénéfices. Il est donc utile d'identifier certaines différences clés. Alors que la TSN peut être distincte du système d'impôt sur le revenu, la WHT fait partie des impôts sur le revenu et s'applique à un large éventail de paiements versés à des non-résidents, notamment les dividendes, les intérêts et les redevances. La WHT est prélevée à la source par le payeur, contrairement à la TSN qui est généralement versée par le prestataire de services non-résident dans la plupart des cas. Une WHT donne généralement droit à un crédit d'impôt étranger.

Un rapport de la Banque mondiale de 2021 sur la taxe sur les services numériques a confirmé que de plus en plus de pays continuent d'adopter des mesures unilatérales pour taxer l'économie numérique (Cebreiro-Gomez et al., 2022). Un rapport publié par la Tax Foundation en avril 2024 indiquait que 18 pays avaient mis en place des TSN (Enache, 2024). Un rapport plus récent de KPMG publié en avril 2025 indique que 35 pays ont adopté une législation visant à introduire une forme d'imposition directe de l'économie numérique, à savoir des taxes sur les services numériques (TSN), des taxes SEP et des retenues à la source (WHT) (KPMG, 2025). Voici quelques exemples de pays ayant mis en place des taxes directes :

- France (2019) : a introduit une TSN de 3% sur les revenus provenant de la publicité numérique et des plateformes.
- Royaume-Uni (2020) : a appliqué une TSN de 2% aux moteurs de recherche, aux réseaux sociaux et aux places de marché en ligne.
- Inde (2016) : taxe d'égalisation de 6% sur la publicité. Elle a été étendue aux biens et services du commerce électronique en 2020 à un taux de 2%. L'Inde a également

introduit des règles relatives au SEP dans la législation nationale, avec effet à partir de 2022.

- Turquie : a mis en place une taxe sur les services numériques (TSN) de 7,5% sur les revenus bruts provenant des services numériques en mars 2020.
- Nigeria : a mis en place une taxe SEP en 2020.
- Indonésie : a mis en place une taxe SEP en 2020. Cependant, les règlements d'application n'ont pas encore été promulgués, dans l'attente d'une solution mondiale.⁴
- Kenya : a mis en place des taxes sur les services numériques (TSN) en 2019. Il a introduit la SEP en décembre 2024.
- Colombie : a mis en place une taxe SEP en 2022.
- Népal : a mis en place une taxe sur les services numériques (TSN) en 2022 au taux de 2% pour les fournisseurs de services numériques.
- Tanzanie : a mis en place une taxe sur les services numériques (TSN) en 2022 au taux de 2% pour les fournisseurs de services numériques.
- Canada : a mis en place le TSN en 2024 sur les places de marché en ligne, les réseaux sociaux, la publicité en ligne et les données des utilisateurs.

Le programme de travail 2021 de la Commission européenne comprenait une proposition de taxe numérique visant à garantir une fiscalité équitable (UE, 2020). Les travaux sur cette proposition ont toutefois été suspendus afin de laisser la place aux négociations sur la solution du premier pilier de l'OCDE. La Commission n'a pas repris ses travaux législatifs sur ce dossier, dans l'attente des résultats des négociations fiscales mondiales. La Commission avait déjà présenté une proposition visant à introduire une taxe sur les services numériques (TSN) de 3% en mars 2018, qui n'avait pas obtenu le soutien des États membres. Malgré cela, quelque 11 États membres de l'Union européenne (UE) avaient déjà introduit leur propre TSN en avril 2024 (Enache, 2024), et de nombreux autres, comme la République tchèque et la Belgique, ont présenté des propositions en ce sens. Le 31 janvier 2025, la Belgique a réaffirmé qu'elle introduirait une taxe sur les services numériques d'ici 2027 si aucun accord n'était conclu au niveau de l'UE ou au niveau international (KPMG, 2025) .

La multiplication des mesures nationales visant à taxer l'économie numérique reflète l'urgence de protéger les assiettes fiscales nationales. Les pays ont mis en place des taxes sur les services numériques (TSN) et des taxes sur les services électroniques (SEP) sous diverses formes, ciblant différents types d'activités numériques, notamment la publicité en ligne, les plateformes numériques et les données des utilisateurs, souvent avec des seuils, des taux et des obligations de conformité distincts. Cette approche fragmentée risque d'imposer des coûts de conformité importants aux entreprises numériques opérant au-delà des frontières et peut conduire à une double imposition dans les cas où les crédits d'impôt ou les allègements prévus par les conventions fiscales ne sont pas disponibles. Si les mesures nationales offrent une solution provisoire pratique, il est nécessaire de mettre en place des règles internationales coordonnées en matière de taxation de l'économie numérique.

Taxes à la consommation

Un nombre croissant de juridictions ont introduit des taxes à la consommation, telles que la TVA et la GST, sur les biens et services numériques afin de lutter contre l'érosion de la base d'imposition résultant des transactions numériques transfrontalières. En avril 2025, 113 pays avaient mis en place des régimes de taxes indirectes sur les ventes numériques

⁴ Le ministre indonésien des Finances a annoncé que le pays ne mettrait pas en place de taxe sur les services numériques presque immédiatement après que les États-Unis l'aient cité dans le rapport Section 301 de 2020 comme l'un des pays dont les taxes sur les services numériques faisaient l'objet d'une enquête - Reuters (16 juin 2020) : <https://www.reuters.com/article/technology/indonesia-says-us-not-investigating-vat-on-digital-services-idUSKBN23N15Y/>.

transfrontalières (KPMG, 2025). Ces taxes garantissent que les biens et services numériques sont imposés là où la consommation a lieu, afin d'assurer des conditions de concurrence équitables entre les fournisseurs nationaux et étrangers.

Les taxes à la consommation ne sont pas des impôts sur le revenu. Elles sont en fin de compte supportées par les consommateurs et ne traitent pas les problèmes fondamentaux liés au lien fiscal, au transfert de bénéfices ou à l'érosion de la base d'imposition associés aux entreprises multinationales numériques. Si les taxes à la consommation garantissent une imposition au point de consommation, elles ne sont pas conçues pour capter les revenus des entreprises générés dans les juridictions de marché par les entreprises numériques. Tout comme les entreprises sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur leurs bénéfices et que la TVA est prélevée sur la vente de leurs biens et services, un système fiscal complet peut et doit permettre la coexistence des impôts sur le revenu et des taxes à la consommation. Les mesures fondées sur le revenu, telles que les TSN, les taxes SEP et les retenues à la source, traitent de la répartition des droits d'imposition sur les bénéfices des entreprises, tandis que les taxes à la consommation ciblent les dépenses des utilisateurs finaux.

Éléments à prendre en compte concernant les mesures nationales de fiscalité de l'économie numérique

Malgré l'adoption croissante de mesures nationales en matière de fiscalité de l'économie numérique, celles-ci soulèvent toute une série de questions techniques, juridiques et économiques que les pays doivent prendre en compte avant leur mise en œuvre. Les principaux enjeux sont présentés ci-dessous :

Défis pratiques et administratifs

Les pays qui mettent en œuvre une fiscalité numérique doivent tenir compte de considérations pratiques et administratives, notamment pour définir le champ d'application et faire respecter les règles applicables aux entités non résidentes. Les pays doivent examiner attentivement le champ d'application des services numériques soumis à l'impôt, ce qui peut s'avérer compliqué en raison de la diversité des modèles économiques dans l'économie numérique. Le champ d'application peut couvrir un large éventail d'activités définies en fonction de la provenance des revenus, de l'utilisation de plateformes et d'intermédiaires locaux, de la présence numérique ou des interactions avec les utilisateurs. Les pays combinent ces critères pour définir les règles de localisation. Afin d'affiner ces règles, certaines juridictions adoptent des seuils de revenus minimaux pour exclure les petits acteurs et concentrer l'application de la loi sur les grandes multinationales. Par exemple, la TSN française vise les entreprises dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 750 millions d'euros et dont le chiffre d'affaires français dépasse 25 millions d'euros (Enache, 2024). La taxe d'égalisation indienne ne s'appliquait qu'aux non-résidents effectuant des transactions numériques dont les paiements dépassaient 0,1 million de roupies indiennes (1 500 dollars américains), ou menant une sollicitation commerciale systématique ou interagissant avec plus de 300 000 utilisateurs indiens par an.

Les pays peuvent rencontrer des difficultés à suivre l'activité numérique des entreprises multinationales et se contentent parfois de se fier à l'autodéclaration. Il peut être difficile de déterminer la localisation des utilisateurs pour l'attribution des recettes, en particulier lorsque les services sont fournis via des plateformes tierces ou des interfaces anonymisées.

Les pays sont également confrontés à des difficultés d'application, car les taxes numériques visent des prestataires de services numériques non résidents qui peuvent ne pas avoir de présence physique locale. La vérification des déclarations fiscales et l'application des mesures fiscales deviennent une tâche difficile pour les pays dont les capacités administratives sont

limitées ou qui n'ont pas accès à des informations détaillées sur les opérations mondiales des entreprises numériques. Les autorités fiscales peinent à évaluer l'assujettissement à l'impôt ou à en assurer le recouvrement sans mécanismes efficaces de partage d'informations dans le cadre de la coopération internationale.

Structure économique et incidence fiscale

Les taxes sur les services numériques (TSN) sont prélevées sur le chiffre d'affaires brut, sans tenir compte des coûts supportés par les prestataires de services. Les détracteurs font valoir que cela conduit à une surimposition dans les modèles économiques à faible marge, et que le fait de taxer le chiffre d'affaires plutôt que le bénéfice peut fausser les résultats, car cela ne tient pas compte des variations dans les structures de coûts entre les différents modèles économiques numériques (Enache, 2024). Cependant, cette critique n'est pas unanimement acceptée : dans de nombreux cas, les services numériques ont des coûts marginaux faibles, ce qui signifie que les revenus générés peuvent se rapprocher étroitement des bénéfices. Comme le notent Cui & Hashimzade (2019), ces services s'appuient souvent sur une technologie évolutive dont les coûts de développement initiaux sont élevés, mais les dépenses opérationnelles courantes minimales. Dans de tels contextes, taxer le chiffre d'affaires brut peut ne pas s'écarter de manière significative de la taxation du bénéfice net. De plus, la plupart des pays ont adopté des taux de TSN modestes afin d'atténuer les charges excessives.

Les taxes SEP ont également été contestées pour les mêmes raisons, car dans la plupart des cas, le bénéfice est considéré comme un pourcentage du chiffre d'affaires brut, ce qui revient à taxer un pourcentage du chiffre d'affaires brut. Falcão (2025) note que les pays qui mettent en œuvre des taxes SEP manquent souvent de cadres opérationnels clairs pour l'attribution des bénéfices. La plupart des pays utilisent une formule de bénéfice présumé, qui applique une marge fixe sur les revenus. Cela favorise la simplicité mais peut ne pas refléter les marges bénéficiaires spécifiques à chaque secteur, créant ainsi des distorsions entre les entreprises numériques à faible marge et celles à forte marge. Pour y remédier, certains pays autorisent les entreprises à déclarer les coûts réels engagés pour générer des revenus numériques. Dans ces cas, l'impôt est prélevé sur le bénéfice réel plutôt que sur des marges présumées. Cependant, lorsque ces informations ne sont pas disponibles ou difficiles à vérifier, en particulier pour les entreprises non résidentes, les approches fondées sur le bénéfice présumé offrent une simplicité administrative et favorisent la certitude en matière de conformité.

Une autre question en suspens concerne **l'incidence fiscale** des taxes sur les services numériques (TSN). Un débat est en cours pour déterminer qui supporte en fin de compte le coût des TSN : les grandes multinationales numériques, les consommateurs ou les petites entreprises qui dépendent des plateformes numériques. L'incidence fiscale dépend de l'élasticité-prix de la demande d'un bien ou d'un service numérique. L'élasticité représente la sensibilité de la demande des consommateurs aux variations de prix d'un bien ou d'un service. Pour les services hautement élastiques, en particulier lorsqu'il existe une forte concurrence de la part d'autres prestataires de services, les entreprises peuvent être incapables d'augmenter leurs prix sans perdre des utilisateurs, supportant ainsi elles-mêmes la majeure partie de la charge fiscale. En revanche, pour les services inélastiques, en particulier dans le cas de services fournis dans le cadre de structures de marché oligopolistiques et monopolistiques, la demande des consommateurs est moins sensible aux hausses de prix, de sorte que le coût est plus susceptible d'être répercuté sur les consommateurs. Par conséquent, l'incidence des taxes sur les services numériques varie selon les marchés et les modèles économiques, ce qui souligne la nécessité pour les décideurs politiques de prendre en compte les dynamiques propres à chaque secteur lors de la conception des mesures fiscales numériques.

Les répercussions économiques des taxes sur les services numériques (TSN) peuvent être complexes. Une étude réalisée par la Computer & Communications Industry Association

(CCIA) a montré qu'une augmentation proposée de la TSN de 2% à 6% au Royaume-Uni pourrait porter la charge fiscale annuelle pesant sur les entreprises numériques américaines à 2,66 milliards de dollars si cette hausse n'était pas répercutée sur les consommateurs (Wagener & Cade, 2024). Si elle était répercutée sur les consommateurs, cette taxe entraînerait une hausse des prix de 1,5% et une baisse de 4,2% de la demande de services numériques, ce qui se traduirait par une perte économique annuelle plus importante de 4,4 milliards de dollars pour les multinationales américaines, due à la baisse de la demande et à la perte de compétitivité. Ces chiffres montrent que les menaces des multinationales des pays développés de répercuter la TSN sur les consommateurs peuvent leur faire supporter des coûts économiques importants, notamment une baisse de leurs revenus et de leur compétitivité.

Les entreprises numériques soumises aux TSN ne peuvent pas bénéficier **d'un allègement de la double imposition**, car les TSN ne relèvent souvent pas du champ d'application des conventions fiscales traditionnelles. Cela augmente le risque de double imposition ou de surimposition. Cependant, comme le soulignent certaines études, de nombreuses grandes entreprises numériques paient des taux d'imposition effectifs relativement faibles par rapport aux entreprises traditionnelles (UE, 2017 ; Fair Tax Foundation, 2025). Pour ces entreprises, une TSN modérée ne constituerait pas nécessairement une charge excessive et pourrait au contraire contribuer à rétablir la neutralité concurrentielle entre les entreprises numériques et traditionnelles.

Interaction avec les conventions fiscales

Les mesures fiscales nationales relatives à l'économie numérique soulèvent également des questions juridiques quant à leur compatibilité avec les conventions fiscales existantes. La question centrale est de savoir si les TSN et les règles relatives aux SEP constituent des impôts sur le revenu, des taxes à la consommation, voire des droits de douane. Cette classification détermine si elles relèvent du champ d'application des conventions de double imposition et si un allègement de la double imposition peut être demandé. L'absence de consensus international sur leur statut juridique ajoute une incertitude supplémentaire tant pour les entreprises que pour les administrations fiscales.

Certains pays, comme la France, le Royaume-Uni et l'Inde, ont mis en place des taxes sur les services numériques (TSN) et des taxes d'égalisation distinctes des règles relatives à la SEP des impôts sur le revenu. Cela signifie qu'elles ne sont généralement pas affectées par les dispositions des conventions. Dans les cas où les TSN et les SEP sont considérées comme faisant partie des impôts sur le revenu, leur efficacité peut être réduite par les dispositions des conventions. Il est nécessaire d'établir des normes multilatérales plus claires sur la manière dont les taxes numériques interagissent avec les conventions fiscales.

Alternatives aux mesures nationales

Les mesures fiscales nationales relatives à l'économie numérique génèrent des recettes pour les pays, mais comportent des risques importants, notamment des tensions commerciales, une double imposition et une augmentation des coûts de mise en conformité pour les entreprises. Une approche multilatérale pourrait permettre de remédier à certains de ces risques.

Le « montant A » du premier pilier de l'OCDE vise à réattribuer les droits d'imposition aux juridictions de marché où les entreprises multinationales (EMN) réalisent des revenus importants, indépendamment de leur présence physique (OCDE, 2023). La proposition cible les EMN dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 milliards d'euros et dont les marges bénéficiaires sont supérieures à 10%, et ne s'applique qu'aux bénéfices résiduels des

entreprises les plus grandes et les plus rentables. La conception du montant A reflète les intérêts des pays de résidence, comme en témoigne son champ d'application restreint, limité aux entreprises multinationales les plus grandes et les plus rentables (Grondona et al., 2020). La complexité technique des règles de mise en œuvre, la dépendance à l'égard d'un consensus politique et la lourde charge administrative associée à un faible rendement fiscal pour les pays en développement constituent des obstacles supplémentaires à une participation effective des administrations fiscales aux capacités limitées (Grondona et al., 2020). La mise en œuvre du montant A se heurte à des retards et à une opposition politique de la part des États-Unis.

Une autre option est l'article 12B de la Convention fiscale type des Nations unies introduit en 2021 relatif à l'imposition des services numériques automatisés. Contrairement au montant A du premier pilier, l'article 12B adopte une approche simplifiée fondée sur des retenues à la source ou sur une méthode simplifiée de détermination des bénéfices nets, plutôt que sur les règles complexes de répartition des bénéfices du montant A. Il permet l'imposition des revenus provenant des services numériques automatisés sur une base brute ou nette, offrant ainsi une certaine flexibilité dans la mise en œuvre. Toutefois, son efficacité est limitée par des règles de localisation faibles, qui reposent principalement sur la localisation du payeur et sont vulnérables à la manipulation.

Une autre alternative émergente est le protocole envisagé dans le cadre des premiers protocoles de la Convention-cadre des Nations unies sur la coopération fiscale internationale (UNFCITC), relatif à *l'imposition des services transfrontaliers dans une économie hautement numérisée*. Cette initiative représente une opportunité significative de redéfinir les normes fiscales internationales pour l'imposition de l'économie numérique d'une manière plus inclusive et équitable. Si elle est largement adoptée, elle pourrait fournir un cadre unifié qui réduit la fragmentation, atténue les risques de double imposition et renforce la sécurité juridique tant pour les gouvernements que pour les entreprises. Toutefois, cela pourrait prendre un certain temps, les projets finaux étant attendus en juillet 2027. Le dernier chapitre présente des considérations clés pour éclairer la conception du protocole, en s'appuyant sur les enseignements tirés des études de cas par pays. Il s'appuie sur les précieuses contributions fondamentales d'auteurs et institutions spécialisés dans la fiscalité internationale, en offrant des perspectives supplémentaires fondées sur les expériences pratiques des pays.

Conclusion

L'essor de l'économie numérique a remis en question les fondements des règles fiscales internationales. Les concepts traditionnels tels que la présence physique et les actifs corporels ne reflètent plus la manière dont la valeur est créée et les bénéfices générés dans les modèles commerciaux numériques modernes. Les entreprises numériques génèrent des revenus dans des juridictions où elles n'ont aucune présence physique, mais où elles bénéficient d'une interaction significative avec les utilisateurs, d'une collecte de données et d'un engagement sur le marché.

Des cadres théoriques, notamment le principe du bénéfice, l'allégeance économique, la participation des utilisateurs et la rente spécifique à un lieu, justifient la nécessité d'une réforme. Ces principes justifient l'octroi de droits d'imposition aux juridictions de marché, où les utilisateurs, les données et la demande jouent un rôle central dans la création de valeur. Des chercheurs tels que Devereux & Vella (2018), Singh (2018) et Hongler & Pistone (2015) soutiennent que ces contributions fondées sur le marché sont économiquement significatives et devraient faire partie d'un lien fiscal révisé.

Les efforts visant à actualiser les règles fiscales ont pris forme à travers diverses initiatives mondiales et nationales. Le projet BEPS de l'OCDE et sa proposition relative au premier pilier visent à attribuer une partie des droits d'imposition aux juridictions du marché. Cependant, la portée de ces réformes est limitée, ne couvrant que les entreprises multinationales les plus grandes et les plus rentables, et leur mise en œuvre est au point mort en raison d'un manque de consensus mondial. L'article 12B des Nations unies propose une méthode plus simple, permettant aux pays de source d'imposer les services numériques sur une base brute ou nette, mais il n'a encore été adopté dans aucun traité fiscal.

Face à l'impasse du consensus mondial, de nombreux pays ont mis en place des mesures nationales. Les taxes sur les services numériques (TSN), les taxes sur les revenus de l'économie numérique (SEP), les prélèvements de péréquation et les retenues à la source sont désormais utilisés pour capter les recettes provenant des plateformes numériques. Ces outils visent à rétablir l'équité fiscale en garantissant que les entreprises numériques contribuent aux finances publiques des pays où elles réalisent des revenus. Les pays ont perçu des recettes importantes grâce aux TSN. Les TSN sont susceptibles de générer davantage de recettes que l'allocation limitée prévue par le montant A de l'OCDE. Elles sont également simples et plus faciles à mettre en œuvre, ce qui les rend attrayantes, en particulier pour les pays en développement dont les capacités administratives sont limitées. Cependant, elles s'exposent également à des menaces coercitives unilatérales de la part des États-Unis,⁵ à des coûts de mise en conformité élevés et à la double imposition. En attendant, les pays peuvent continuer à mettre en œuvre des mesures nationales soigneusement conçues afin de protéger leurs assiettes fiscales et de percevoir les recettes dont ils ont tant besoin, tout en s'efforçant de trouver une solution mondiale pour taxer l'économie numérique dans un avenir proche.

Dans l'ensemble, la fiscalité de l'économie numérique reflète à la fois un problème et une opportunité. Le problème réside dans l'inadéquation entre les règles fiscales actuelles et le mode de fonctionnement des entreprises numériques. L'opportunité réside dans la mise en place d'un nouveau système fiscal qui reflète les réalités économiques, traite équitablement les contributions au marché et permette à tous les pays de bénéficier de la transformation numérique. Les chapitres suivants présentent des études de cas par pays afin d'examiner comment les pays ont mis en œuvre des mesures fiscales nationales relatives à l'économie numérique, en partageant leurs expériences et leurs résultats.

⁵ Voir par exemple le mémorandum américain publié en février 2025 intitulé « Défendre les entreprises et les innovateurs américains contre l'extorsion et les amendes et pénalités injustes à l'étranger », qui stipule que les États-Unis imposeront des droits de douane et prendront « d'autres mesures de riposte » contre les pays appliquant des taxes sur les services numériques et des mesures similaires. (<https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/02/defending-american-companies-and-innovators-from-overseas-extortion-and-unfair-fines-and-penalties/>).

ÉTUDES DE CAS PAR PAYS

I. COLOMBIE

Contexte

Le cas de la Colombie est unique, car ce pays est à la fois membre de l'OCDE et pays en développement. En tant que membre de l'OCDE, la Colombie a généralement adhéré aux lignes directrices et aux accords de l'OCDE, y compris l'accord d'octobre⁶ en 2021, qui a établi une solution à deux piliers pour relever, entre autres, les défis posés par la numérisation de l'économie. Cependant, le pays continue de considérer que les possibilités de mobilisation des recettes nationales sont insuffisantes, compte tenu de la taille du marché colombien. Malgré l'adoption de la plupart des recommandations BEPS, ainsi que l'adhésion à tous les instruments disponibles et la réception d'une assistance technique substantielle en matière de politique fiscale, d'audit et de recouvrement, les recettes fiscales de la Colombie restent bien en deçà de la moyenne des pays de l'OCDE (13,1% du PIB⁷ contre 33,9% du PIB dans l'OCDE en 2024).

Sur le plan numérique, en janvier 2024, on comptait 39,51 millions d'internautes déclarés en Colombie, alors que le taux de pénétration d'Internet s'élevait à 75,7%⁸. Les statistiques du gouvernement colombien sont légèrement supérieures, faisant état d'un taux de pénétration d'Internet de 82,9% en septembre 2023⁹, dans un pays comptant environ 53 millions d'habitants. La valeur de l'économie numérique est estimée à 6,5% du PIB¹⁰, ce qui laisse entrevoir un important manque fiscal à gagner, lié à la numérisation de l'économie du pays.

Les solutions de l'OCDE, et plus particulièrement le pilier 1, ont été jugées insuffisantes non seulement en termes de recettes, mais aussi en termes de portée, car elles ne couvrent pas la majeure partie des entreprises opérant localement dans l'espace numérique. Pour cette raison, et compte tenu du précédent des droits de douane imposés par les États-Unis après l'adoption de taxes sur les services numériques (TSN) par des pays comme la France en 2021¹¹, la Colombie a choisi d'adopter une règle de « présence économique significative » (SEP) dans la réforme fiscale introduite par la loi 2277/2022 en décembre 2022. Cette mesure a été rédigée de manière à éviter toute interprétation de discrimination à l'égard des

⁶ OCDE, « Déclaration sur une solution à deux piliers pour relever les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie », octobre 2021. Disponible sur <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html> (consulté le 10 mars 2025).

⁷ CEIC, « Recettes fiscales (% du PIB) – Colombie » (2024). Disponible sur <https://www.ceicdata.com/en/indicator/colombia/tax-revenue--of-gdp> (consulté le 10 mars 2025).

⁸ Datareportal, « Digital 2024 : Colombie » (2024). Disponible sur <https://datareportal.com/reports/digital-2024-colombia#:~:text=Cette%20page%20contient%20toutes%20les%20dernières%20données%2C%20analyses%2C,en%20Colombie%20utilisent%20des%20appareils%20et%20services%20numériques%20en%202024> (consulté le 10 mars 2025).

⁹ Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC), « L'utilisation de l'Internet mobile atteint un chiffre record en Colombie » (2024). Disponible sur <https://www.crcm.gov.co/es/noticias/comunicado-prensa/uso-internet-movil-alcanza-cifra-record-en-colombia> (consulté le 10 mars 2025).

¹⁰ Administration du commerce international, « Économie numérique en Colombie » (2024). Disponible sur <https://www.trade.gov/country-commercial-guides/colombia-digital-economy> (consulté le 10 mars 2025).

¹¹ Bureau du représentant américain au commerce, « Suspension des mesures tarifaires dans le cadre de l'enquête sur la taxe sur les services numériques en France » (2021). Disponible à l'adresse <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/january/suspension-tariff-action-france-digital-services-tax-investigation> (consulté le 10 mars 2025).

entreprises américaines et à empêcher son inclusion dans la liste des mesures nationales à supprimer si le pilier 1 entrerait en vigueur.

Il est également important de mentionner que le gouvernement avait initialement promis qu'il s'agirait de la seule réforme fiscale au cours de la période de quatre ans s'achevant en 2026, de sorte que la marge de manœuvre politique pour introduire de nouvelles mesures visant à taxer l'économie numérique (y compris la Convention multilatérale de l'OCDE - MLC) était limitée.

Cadre juridique

La loi 2277/2022 a introduit le SEP comme mesure visant à contrer la perte de recettes causée par la numérisation et la réduction des délais dans la conduite des affaires. Selon l'exposé des motifs de la loi,

« Les pays importateurs de capitaux comme la Colombie ont subi une perte substantielle de leurs droits à taxer les activités menées par des étrangers en lien avec leur territoire. Cette perte est due aux normes internationales qui n'autorisent l'imposition des entreprises étrangères qu'en présence d'un « établissement stable » (PE), c'est-à-dire lorsque l'entreprise dispose d'une présence physique fixe et exerce ses activités pendant au moins un (1) an dans le pays. Dans le contexte de la numérisation de l'économie, la présence physique et la durée d'un an ne sont pas nécessaires pour mener des activités très pertinentes d'un point de vue économique. En outre, nous prévoyons à l'avenir une réduction encore plus importante de la dimension physique des entreprises et du temps nécessaire à la réalisation de diverses activités. »¹²

Comme mentionné ci-dessus, la loi souligne également les limites de la solution du Pilier 1 de l'OCDE et l'étroitesse de la marge de manœuvre législative pour taxer les revenus des entreprises opérant dans l'économie numérique :

« Les pays émergents, comme la Colombie, sont les plus touchés par cette situation. Cependant, la solution actuellement proposée par la communauté internationale (le « pilier 1 ») ne couvre qu'environ 108 entreprises (dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 20 milliards d'euros) et ne transfère le droit d'imposer les bénéfices qu'à un taux minimal représentant moins de 0,5 % des recettes actuelles, selon les calculs de la DIAN et des experts. De plus, les experts estiment actuellement que la probabilité de ratification de la Convention multilatérale (MLC) qui mettrait en œuvre cette solution est faible. Ainsi, si la Colombie n'approuve pas une solution alternative, elle perdrait l'opportunité d'imposer les revenus de l'économie numérique. »¹³

Les règles relatives au SEP ont été incluses dans le chapitre de la réforme consacré à l'évasion et à l'évasion fiscales, et consistent en une règle principale définissant le SEP, incluant une disposition précisant que les revenus provenant du SEP sont considérés comme provenant de Colombie, une règle sur le mécanisme de perception, une règle anti-évasion pour les parties liées, et certaines dispositions reconnaissant que les accords internationaux prévalent sur la règle nationale.

Définition

¹² Ministère des Finances et du Crédit public, « Exposé des motifs de la réforme fiscale pour l'égalité et la justice sociale » (2022). Disponible sur <https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/activos/documentos/EXPOSICION%20DE%20MOTIVOS%20REFORMA%20TRIBUTARIA-08-08-2022.pdf> (consulté le 10 mars 2025). Traduction libre.

¹³ *Ibidem*.

La règle définissant le SEP a été introduite dans le code fiscal à l'article 20-3, juste après la règle relative à l'établissement stable, complétant ainsi le champ d'application limité de cette dernière. La définition du SEP, telle que prévue par la loi, est la suivante :

« ARTICLE 20-3. IMPOSITION EN RAISON D'UNE PRÉSENCE ÉCONOMIQUE SIGNIFICATIVE EN COLOMBIE. Les personnes physiques ou morales non résidentes et non domiciliées dans le pays qui ont une présence économique significative en Colombie sont assujetties à l'impôt sur le revenu et aux impôts complémentaires sur les revenus provenant de la vente de biens et/ou de la prestation de services à des clients et/ou des utilisateurs situés sur le territoire national.

En ce qui concerne la commercialisation de biens et/ou de services, il sera considéré qu'une personne physique ou morale non résidente et non domiciliée dans le pays a une présence économique significative en Colombie lorsque :

- 1. Il existe **une ou plusieurs interactions délibérées et systématiques sur le marché colombien**, c'est-à-dire avec un ou plusieurs clients et/ou utilisateurs situés sur le territoire national ; et*
- 2. Au cours de l'année fiscale précédente ou de l'année fiscale en cours, elle a perçu ou perçoit **un revenu brut de trente et un mille trois cents (31 300) UVT ⁽¹⁴⁾ ou plus** provenant de transactions impliquant la vente de biens à des clients et/ou des utilisateurs situés sur le territoire national. »¹⁵*

Les critères permettant de conclure à une interaction délibérée et systématique sur le marché colombien figurent au paragraphe 1 de l'article 20-3 du code fiscal colombien :

« Il est présumé qu'il existe une ou plusieurs interactions délibérées et systématiques sur le marché colombien, c'est-à-dire avec un ou plusieurs clients et/ou utilisateurs situés sur le territoire national, lorsque :

- 1. La personne physique ou morale non résidente et non domiciliée dans le pays entretient **des relations commerciales ou mène des activités de marketing auprès de trois cent mille (300 000) clients et/ou utilisateurs ou plus** situés sur le territoire colombien au cours de l'année fiscale précédente ou de l'année fiscale en cours ; **ou***
- 2. La personne physique ou morale non résidente et non domiciliée dans le pays maintient ou met en place la possibilité **d'afficher les prix en pesos colombiens (COP) ou d'autoriser le paiement en pesos colombiens (COP)**. »*

Ces critères sont objectifs et vérifiables grâce à la segmentation géographique des utilisateurs effectuée par les entreprises elles-mêmes, notamment en ce qui concerne le nombre de clients colombiens, et au moyen des sites web et des applications des entreprises. Bien que le calcul du nombre d'utilisateurs utilisant un réseau privé virtuel (VPN) présente des difficultés, il convient de noter que de nombreuses entreprises disposent déjà de solutions technologiques empêchant les utilisateurs situés dans une zone géographique spécifique d'accéder aux services ou aux biens disponibles dans un autre pays. Dans tous les cas, les entreprises devraient être tenues de maintenir des politiques de segmentation géographique claires à des fins d'audit. Il est important de noter que celles-ci sont généralement disponibles

¹⁴ L'UVT (*Unidad de Valor Tributario*) est l'unité de valeur fiscale colombienne, ajustée chaque année en fonction de l'inflation. Valeur de l'UVT en 2025 : 49 799 COP (équivalent à 12,08 USD) - <https://europortage.com/colombia-2025-minimum-wage-and-uvt-updates/>.

¹⁵ Colombie, loi 2277/2022, art. 57, qui introduit l'article 20-3 dans le code fiscal. Disponible en espagnol à [l'adresse https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883](https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883).

dès lors que l'entreprise diffuse des publicités, car celles-ci sont généralement ciblées vers des utilisateurs situés dans un pays spécifique.

En ce qui concerne le seuil de revenu brut, 31 300 UVT correspondent approximativement à 490 000 USD, ce qui couvre le segment d'entreprises allant au-delà des start-ups qui n'était pas pris en compte dans le champ d'application du Pilier 1. L'article détaille en outre les types de services inclus dans cette disposition, y compris une clause fourre-tout pour « tout autre service fourni par le biais d'un marché numérique » destiné aux utilisateurs situés en Colombie¹⁶.

Cette liste apporte davantage de sécurité juridique aux contribuables en ce qui concerne les services numériques, qui seront imposés en Colombie en vertu des dispositions de la SEP si la définition de la SEP est respectée. Le choix du terme « provenant » depuis l'étranger a été délibéré afin d'exclure les services rendus à l'étranger à des résidents colombiens en déplacement.

Perception

L'article 20-3 prévoit un mécanisme facultatif de perception de la taxe SEP. Conformément au paragraphe 2, les non-résidents peuvent choisir de s'enregistrer, de déposer une déclaration fiscale et de payer une taxe de 3% du revenu brut total provenant de la vente de biens ou de la fourniture de services numériques depuis l'étranger à des clients ou utilisateurs colombiens. Les contribuables qui optent pour ce mécanisme seront exemptés de la retenue à la source générale de 10%¹⁷. Le paragraphe 6 autorise en outre la DIAN à adopter des règlements relatifs à la perception de la taxe SEP.

Lutte contre l'évasion fiscale

Le paragraphe 3 de l'article 20-3 du Code fiscal colombien impose aux parties liées l'obligation de cumuler les seuils de revenu brut et d'utilisateurs fixés dans la définition de la présence économique significative. L'administration fiscale colombienne a précisé que le revenu brut et le nombre d'utilisateurs provenant de différentes sociétés liées (telles que définies par les règles nationales relatives aux prix de transfert) seront cumulés afin d'empêcher le contournement de la SEP par la fragmentation des utilisateurs ou des revenus entre différentes sociétés appartenant à un même groupe.

Exception conventionnelle

¹⁶ « Pour la fourniture de services numériques depuis l'étranger, les services suivants sont soumis à l'impôt sur le revenu, à condition que les conditions susmentionnées [interaction délibérée et systématique et seuil de revenu] soient remplies :

1. Services de publicité en ligne. 2. Services de contenu numérique, qu'ils soient en ligne ou téléchargeables, y compris les applications mobiles, les livres électroniques, la musique et les films. 3. Services de transmission gratuits, y compris les programmes de télévision, les films, la musique en streaming, la transmission multimédia, les podcasts et toute forme de contenu numérique. 4. Toute forme de monétisation des informations et/ou des données des utilisateurs situés sur le territoire national et générées par l'activité de ces utilisateurs sur les marchés numériques. 5. Services de plateformes intermédiaires en ligne. 6. Abonnements numériques à des médias audiovisuels, y compris, entre autres, les actualités, les magazines, les journaux, la musique, la vidéo et les jeux de toute nature. 7. Gestion, administration ou traitement de données électroniques, y compris le stockage web, le stockage de données en ligne, les services de partage de fichiers ou le stockage dans le cloud. 8. Services de moteurs de recherche en ligne, standardisés ou automatisés, y compris les logiciels personnalisés. 9. La fourniture du droit d'utiliser ou d'exploiter des biens incorporels. 10. Autres services électroniques ou numériques destinés aux utilisateurs situés sur le territoire national. 11. Tout autre service fourni par l'intermédiaire d'un marché numérique destiné aux utilisateurs situés sur le territoire national. »

¹⁷ Art. 408, Code fiscal colombien.

Les paragraphes 4 et 5 de l'article 20-3 du Code fiscal colombien apportent davantage de clarté sur l'interaction entre la SEP et les dispositions des conventions fiscales, en particulier les dispositions relatives à l'établissement stable dans les conventions de double imposition (CDI). Le paragraphe 4 précise que les CDI prévaudront, ce qui implique que les services rendus et les biens vendus par une entreprise résidente d'un État lié à la Colombie par une convention fiscale ne créeront pas de présence économique significative et que les seuils traditionnels relatifs à l'établissement stable s'appliqueront. Malheureusement, le respect par la Colombie de ses engagements internationaux antérieurs affaiblit l'application du SEP, car les non-résidents pourraient structurer leurs opérations colombiennes par l'intermédiaire d'une juridiction signataire d'un traité, comme l'Espagne, qui suit largement le modèle de l'OCDE. Dans ce cas, il est fortement recommandé aux pays de revoir et, si nécessaire, de renégocier leurs CDI afin de refléter le nouveau lien créé par les dispositions du SEP.

Le paragraphe 5 stipule également que si la Colombie conclut un accord interdisant l'imposition au titre du SEP, les effets de l'article 20-3 cesseront après l'entrée en vigueur de cet accord. Cette disposition a été rédigée afin de démontrer que la Colombie restait engagée dans les discussions de l'OCDE, mais le report des effets jusqu'à l'entrée en vigueur de l'accord a également permis au pays de percevoir l'impôt alors que les chances de ratification d'un accord multilatéral (MLC) restent faibles, voire inexistantes.

Obligations formelles

Alors que les règles du SEP exigent des non-résidents qu'ils déposent une déclaration ou acceptent une retenue à la source élevée pour les paiements provenant d'agents de retenue colombiens, le paragraphe 7 de l'article 20-3 du Code fiscal colombien stipule clairement que le respect du SEP ne transforme pas les non-résidents en résidents colombiens. Par conséquent, bien qu'ils soient traités comme des contribuables résidents aux fins de la SEP, les contribuables ayant une présence économique significative en Colombie ne seront pas tenus de se conformer à d'autres obligations formelles à moins de remplir les seuils et les conditions pour devenir résidents. Cela facilite la mise en conformité des entreprises qui ne disposent pas de personnel administratif ou de soutien en Colombie, ce qui est un aspect essentiel pour garantir le principe de proportionnalité dans les obligations de conformité.

Nexus

Le SEP crée une nouvelle catégorie de revenus de source colombienne. C'est pourquoi la loi 2277/2022 a inclus un article ajoutant cette nouvelle circonstance à la liste des catégories de revenus de source colombienne établie à l'article 24 du Code fiscal colombien, qui comprend désormais « *Les revenus provenant de la vente de biens et/ou de la prestation de services par des personnes ou entités non résidentes non domiciliées dans le pays, mais ayant une présence économique significative en Colombie, à des clients et/ou utilisateurs situés sur le territoire national, conformément à l'article 20-3 du Code fiscal.* »

Ce nouveau critère reflète le fait que les pays peuvent choisir d'imposer les entreprises ou les particuliers exerçant des activités significatives sur leur territoire, même si ces activités sont numérisées ou dépourvues de durée en raison des avancées technologiques. Il s'agit en effet de l'intention initiale des règles relatives à l'établissement stable, car l'exercice d'activités commerciales significatives dans un pays étranger exigeait effectivement une présence physique substantielle et un certain degré de permanence sur le territoire où se trouvaient les clients.

Taux

En vertu de l'article 20-3 du Code fiscal colombien, le taux par défaut de l'impôt SEP correspond au taux de retenue à la source applicable aux paiements prévu à l'article 408 dudit

Code, soit 10% du montant total du paiement. Cette retenue à la source ne peut être évitée que si le contribuable non-résident choisit de s'enregistrer et de déposer une déclaration fiscale. Dans ce cas, le taux est ramené à 3% du revenu brut provenant des ventes et des services fournis à des résidents colombiens.

Administration fiscale

La mise en œuvre du SEP nécessite une équipe maîtrisant les technologies, car les preuves d'une présence économique significative, en l'absence d'un établissement stable ou d'une filiale proviennent très probablement du secteur des technologies numériques ou des nouvelles technologies. En Colombie, les contrôles sont effectués par l'équipe chargée de l'audit fiscal international, tandis que l'équipe juridique est chargée de clarifier l'interprétation des règles lorsque les contribuables ont des doutes. Par exemple, la DIAN a publié plusieurs décisions générales expliquant, entre autres, que le terme « clients » désigne les personnes qui paient pour des biens ou des services, tandis que les « utilisateurs » sont ceux qui bénéficient directement des biens ou des services ou qui les utilisent¹⁸. L'utilisation de rapports financiers dans lesquels les entreprises numériques segmentent leurs utilisateurs par zone géographique est également utile pour l'application des règles du SEP.

Enregistrement et conformité

Dans le cadre du régime SEP colombien, les contribuables non-résidents ont la possibilité de s'enregistrer auprès de l'administration colombienne afin d'obtenir un numéro d'identification fiscale et de déposer une déclaration comprenant le paiement de 3% du revenu brut provenant de la vente de biens et de services à des clients et utilisateurs colombiens. La déclaration au titre du SEP est effectuée annuellement, avec des acomptes provisionnels bimestriels tout au long de l'année. Si le vendeur de biens ou de services ne choisit pas cette option, les payeurs colombiens (qui comprennent les agents chargés de la retenue à la source, ou les institutions financières et les intermédiaires) sont tenus de retenir 10% du montant total du paiement. Le paiement peut être effectué par voie électronique en USD sur un compte de la DIAN aux États-Unis.

La Colombie a également introduit la TVA sur les transactions B2C à compter du 1er juillet 2018, dans le cadre de laquelle les prestataires de services numériques non-résidents sont tenus de s'enregistrer et de déclarer la TVA (KPMG, 2025). Les prestataires de services non-résidents peuvent également opter pour un mécanisme de retenue de la TVA par des intermédiaires de paiement tels que les sociétés de cartes de crédit.

Défis et facteurs de réussite de la mise en œuvre du SEP

Comme c'est désormais courant en matière de fiscalité des activités numériques et mondiales, le principal défi réside dans les limites de l'application unilatérale du SEP. Le fait que la Colombie ait adopté cette mesure très tôt et de manière relativement isolée dans la région latino-américaine a pu réduire la compétitivité du pays et accroître le coût des biens et services pour les résidents colombiens. Il n'existe pas de statistiques permettant de vérifier cette affirmation, mais il est courant d'inclure une clause de « majoration » dans les contrats conclus avec les contribuables colombiens, transférant ainsi (au moins partiellement) la charge fiscale à l'utilisateur ou à l'acheteur final. De plus, l'incompatibilité avec les règles fiscales

¹⁸ DIAN, CONCEPTO 006363 int 618 DE 2023. Disponible sur https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_6363_2023.htm#0 (consulté le 11 mars 2025).

internationales existantes, telles que la notion d'établissement stable dans les conventions fiscales antérieures, rend la mise en œuvre plus difficile, car les entreprises ont la possibilité d'éviter l'impôt en opérant par l'intermédiaire de filiales situées dans des juridictions signataires de ces conventions.

II. INDE

La fiscalité de l'économie numérique en Inde : évolution, défis et changements de politique

L'économie numérique indienne a connu une croissance rapide, contribuant à hauteur de 11,74% au PIB national — 31,64 lakh crore de roupies (402 milliards de dollars) — en 2022–2023, et devrait atteindre 20% d'ici 2030 (2025). Cette forte croissance est portée par une population nombreuse et férue de technologie, comptant plus de 950 millions d'internautes et 650 millions de propriétaires de smartphones, ce qui alimente la croissance du commerce électronique, des technologies financières et des paiements numériques (Mishra et al., 2025).

Des étapes politiques clés, telles que la démonétisation de 2016 et l'introduction en 2017 de la taxe sur les biens et services (GST), ont accéléré l'adoption du numérique en favorisant les transactions en ligne et le respect des obligations fiscales. Pour relever les défis fiscaux liés à la création de valeur sur les marchés numériques mondiaux, l'Inde a mis en œuvre une approche hybride — combinant des mesures nationales telles que la taxe d'égalisation avec des réformes alignées sur celles de l'OCDE — afin d'équilibrer la souveraineté fiscale et la coopération internationale.

Cadre juridique

L'Inde, tirant parti de sa vaste base de consommateurs et de sa population d'utilisateurs numériques, a été à l'avant-garde des efforts visant à relever les défis fiscaux de l'économie numérique. En vertu de la législation fiscale indienne, les non-résidents ne sont généralement imposés que sur les revenus perçus ou provenant d'Inde, les revenus d'entreprise n'étant imposables que s'il existe un lien commercial ou un établissement stable (PE). Cependant, la nature unique des entreprises numériques — qui s'appuient fortement sur des actifs incorporels et les données des utilisateurs — soulève des questions complexes concernant le lien fiscal, la qualification des paiements et l'attribution des bénéfices. En réponse, l'Inde s'est alignée sur l'Action 1 du Plan d'action de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), qui proposait trois solutions : une règle de lien fondée sur la présence économique significative (SEP), une retenue à la source sur les transactions numériques et une taxe d'égalisation. Consciente que la SEP et les retenues à la source nécessiteraient la renégociation de nombreux accords fiscaux, l'Inde a adopté la taxe d'égalisation comme première étape, permettant ainsi l'imposition des transactions numériques en vertu du droit national sans qu'il soit nécessaire de modifier en profondeur les accords fiscaux.

Taxe d'égalisation

L'Inde a introduit la taxe d'égalisation (EL) en 2016 en tant que mesure fiscale autonome, distincte de la loi sur l'impôt sur le revenu, afin de relever les défis fiscaux posés par les entreprises numériques n'ayant pas de présence physique en Inde. Initialement appliquée à un taux de 6% sur les paiements B2B pour les publicités en ligne et les services connexes dépassant 0,1 million de roupies indiennes (1 500 USD) versés à des non-résidents, l'EL était considérée comme un mécanisme visant à uniformiser les règles du jeu fiscal entre les prestataires de services numériques étrangers et leurs homologues indiens, sans modifier les conventions fiscales existantes. Contrairement à l'impôt sur le revenu, elle était prélevée sur le montant brut et, comme elle n'était pas classée comme impôt sur le revenu en vertu du droit national ou des conventions fiscales, elle ne donnait pas droit à des crédits d'impôt étrangers.

En 2020, son champ d'application a été élargi afin d'inclure une taxe de 2% imposée aux opérateurs de commerce électronique — c'est-à-dire les non-résidents gérant des plateformes de vente en ligne de biens ou de services —, applicable lorsque les transactions concernaient des résidents indiens ou des utilisateurs accédant à la plateforme à partir d'une adresse IP indienne. Cette taxe de 2% était due par l'opérateur de commerce électronique sur les contreparties reçues ou à recevoir, avec des exemptions pour les entités disposant d'un établissement stable en Inde, les services déjà soumis à la taxe de 6%, ou les revenus annuels inférieurs à 20 millions de roupies indiennes (environ 235 000 dollars américains). Les obligations administratives variaient : la retenue à la source de 6% devait être prélevée par les payeurs indiens, tandis que celle de 2% devait être auto-évaluée par l'opérateur non-résident.

Structure de double prélèvement

Paramètre	Taux d'imposition de 6% (publicités)	Taxe de 2% (commerce électronique)
<i>Responsabilité de la collecte</i>	Bénéficiaire du service	Opérateur de commerce électronique
<i>Déclaration</i>	Déclaration annuelle avant le 30 juin	Paielements trimestriels + déclaration annuelle
<i>Pénalités</i>	100 % de la taxe + intérêts	100 % de la cotisation + intérêts
<i>Dérogation à la convention fiscale</i>	Pas de crédit d'impôt étranger	Pas de crédit d'impôt étranger

La tendance des recettes de la taxe d'égalisation (EL) en Inde entre les exercices 2017 et 2025 révèle une augmentation régulière et significative, en particulier à partir de l'exercice 2021, reflétant la numérisation croissante de l'économie et l'élargissement du champ d'application de la taxe. Les recettes sont passées de 3 386 millions INR au cours de l'exercice 2017 à 11 365 millions INR au cours de l'exercice 2020, affichant une augmentation progressive mais constante. Une forte hausse s'est produite au cours de l'exercice 2021, les recettes ayant presque doublé pour atteindre 20 579 millions de roupies, ce qui coïncide avec l'introduction de la taxe d'égalisation de 2% pour les opérateurs de commerce électronique.

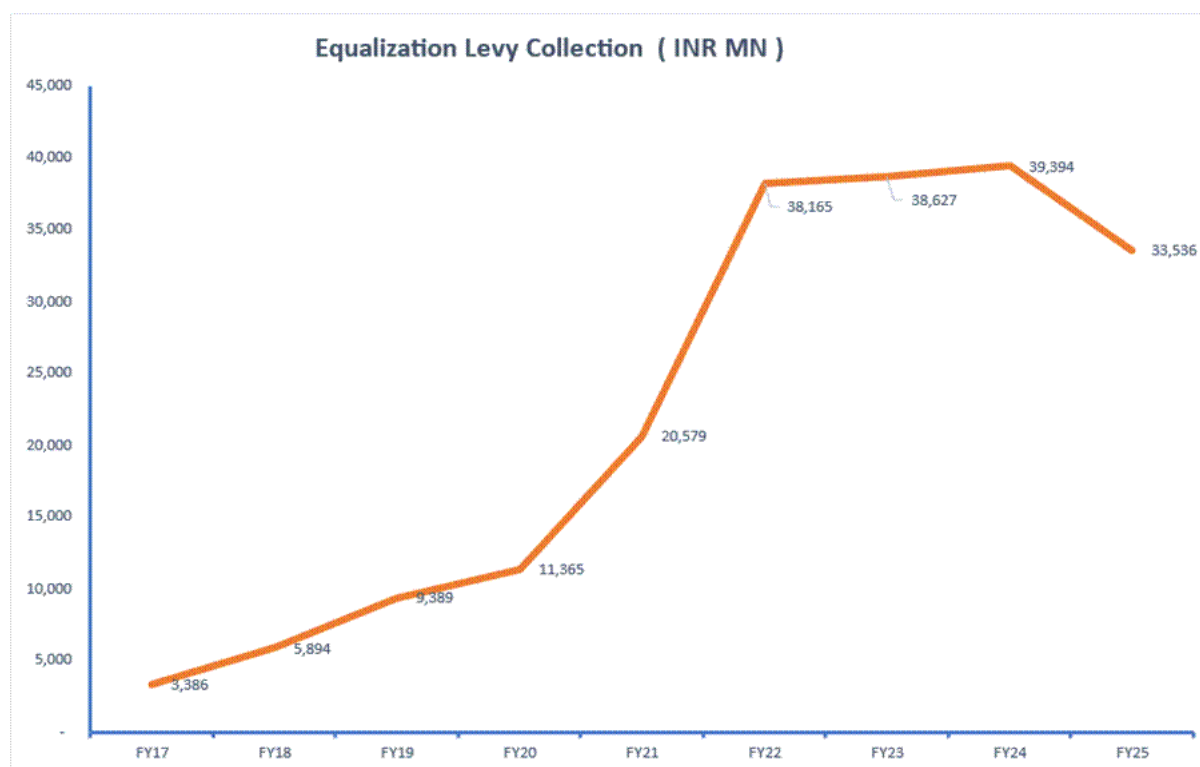


Figure1 : Recettes de la taxe d'égalisation

Source : CBDT, ministère des Finances

La hausse la plus notable a été observée au cours de l'exercice 2022, où les recettes ont bondi à 38 165 millions de roupies, soit près du double du chiffre de l'année précédente. Cette tendance à la hausse s'est poursuivie au cours des exercices 2023 (38 627 millions de roupies) et 2024 (39 394 millions de roupies), indiquant une stabilisation à des niveaux élevés, probablement due à la stabilisation du marché et à une meilleure conformité. Dans l'ensemble, cette évolution reflète une forte croissance soutenue par l'expansion des politiques et la maturation du marché numérique, suivie d'un ajustement attendu en réponse aux réformes fiscales imminentes.

La taxe d'égalisation (EL) indienne a joué un rôle pionnier dans la mobilisation des recettes issues de l'économie numérique et dans l'encouragement des plateformes numériques étrangères à s'implanter localement, renforçant ainsi leur engagement économique dans le pays. Si sa mise en œuvre a mis en lumière certains défis opérationnels — tels que des chevauchements avec des catégories de revenus comme les redevances ou les frais de services techniques (FTS), et des incertitudes quant à la coordination avec les obligations liées à la taxe sur les biens et les services (GST) —, elle a également jeté les bases d'une élaboration des politiques plus éclairée dans ce domaine en pleine évolution.

Il est important de noter que l'EL a mis en évidence la nécessité d'un cadre plus structuré pour évaluer la valeur des données des utilisateurs et de leurs contributions numériques, qui sont au cœur des modèles économiques numériques. Cette prise de conscience place l'Inde en position de mener les futures réformes fiscales qui refléteront les réalités de la création de valeur numérique.

Malgré des problèmes d'interprétation, tels que l'ambiguïté entourant la définition des « fournitures ou services de commerce électronique » et la base de calcul sur le chiffre d'affaires brut qui a affecté les entreprises à faible marge, l'EL a inspiré un dialogue mondial et l'adoption de mesures similaires dans d'autres juridictions. En réponse aux commentaires constructifs des parties prenantes et afin de s'aligner sur le consensus international émergent, le

gouvernement indien a annoncé dans le budget de l'Union 2024 le retrait progressif de la taxe de 2% à partir d'août 2024 et de celle de 6% à partir d'avril 2025.

Cette transition politique — qui se traduit par une baisse des recettes de l'exercice 2025 à 33 536 millions de roupies — marque un tournant réfléchi vers un cadre fiscal plus cohérent, harmonisé et aligné sur les normes internationales pour l'économie numérique. Elle réaffirme l'engagement de l'Inde à créer un environnement fiscal équilibré et tourné vers l'avenir, qui soutienne l'innovation tout en garantissant une fiscalité équitable.

Présence économique significative

Dans le cadre de l'évolution de sa politique fiscale numérique, l'Inde a élargi l'interprétation de la notion de « lien commercial » dans son droit interne en introduisant le concept de présence économique significative (SEP) par le biais de la loi de finances de 2018. Reconnaisant les limites des règles traditionnelles de lien pour saisir la valeur créée par les entreprises numériques, la SEP a été introduite afin d'élargir l'assiette fiscale des entités non résidentes opérant en Inde sans présence physique. En vertu de l'article 9(1)(i) de la loi sur l'impôt sur le revenu, en vigueur à compter du 1er avril 2022, la SEP s'applique dès lors qu'une transaction portant sur des biens, des services ou des actifs incorporels est effectuée par un non-résident avec une personne en Inde, y compris la fourniture de données ou de logiciels téléchargeables en Inde, si le montant total des paiements résultant de cette ou ces transactions au cours de l'année précédente dépasse 20 millions de roupies indiennes (environ 235 000 USD), ou si le non-résident sollicite de manière systématique et continue des activités commerciales ou interagit avec 300 000 utilisateurs en Inde. La loi de finances de 2025 a précisé que les transactions ou activités d'un non-résident en Inde qui se limitent à l'achat de biens en Inde à des fins d'exportation ne constituent pas une présence économique significative de ce non-résident en Inde.

Une fois le seuil de la SEP atteint, la partie des revenus attribuable aux transactions ou activités concernées devient imposable en Inde. L'attribution des bénéfices s'effectue conformément aux dispositions fiscales nationales, qui habilitent l'agent chargé de l'évaluation à adopter la méthode la plus raisonnable en fonction des faits spécifiques de l'affaire. Cela peut impliquer d'attribuer les bénéfices sous forme de pourcentage du chiffre d'affaires généré en Inde, d'utiliser une méthode proportionnelle fondée sur le rapport entre les recettes indiennes et les recettes mondiales, ou d'appliquer toute autre approche jugée appropriée. Ce cadre fondé sur des seuils permet à l'Inde d'imposer les non-résidents qui tirent une valeur économique substantielle des marchés indiens, même lorsque les contrats sont conclus à l'étranger ou que les services sont fournis à partir de sites offshore.

En outre, les paiements versés à des non-résidents peuvent être soumis à une retenue à la source sur certains types de revenus, tels que les intérêts, les dividendes, les redevances et les honoraires pour services techniques. Les émetteurs de ces revenus exigent souvent des non-résidents qu'ils confirment s'ils constituent une présence économique significative (SEP) en Inde. Ils peuvent également demander des pièces justificatives, telles qu'un certificat de résidence fiscale (TRC), des déclarations d'absence d'établissement stable (PE) et d'autres informations pertinentes. En outre, les formulaires de déclaration d'impôt sur le revenu applicable aux entreprises, y compris les entreprises étrangères, ont été mis à jour pour inclure une obligation spécifique de déclarer si l'entité dispose d'une présence économique significative en Inde.

Cette mesure vise à combler des lacunes critiques dans la fiscalité des transactions numériques en captant les revenus issus de la publicité numérique, du commerce électronique et de la monétisation des données impliquant des utilisateurs indiens, tout en garantissant des conditions de concurrence équitables entre les entités numériques nationales et

étrangères et en renforçant la souveraineté fiscale de l'Inde sur la création de valeur numérique transfrontalière.

Cependant, l'applicabilité pratique du SEP, en tant que concept de droit interne, reste limitée dans les cas relevant de conventions fiscales, car celles-ci continuent de régir l'imposition des non-résidents avec leurs définitions plus restrictives de l'établissement stable (PE). Par conséquent, les dispositions du SEP affectent principalement les entreprises issues de juridictions non signataires de conventions ou les cas où les avantages conventionnels ne sont pas disponibles en raison de dispositions anti-abus ou de problèmes de résidence. De plus, étant donné que les modèles économiques numériques s'appuient fortement sur les actifs incorporels et les données des utilisateurs, ce qui nécessite des règles claires d'attribution des revenus pour l'imposition fondée sur le SEP, des défis importants se posent pour le calcul du revenu imposable et la détermination des obligations de retenue à la source, en particulier en ce qui concerne les revenus indirects provenant des données des utilisateurs ou des publicités numériques. Des litiges peuvent également survenir quant à ce qui constitue une interaction « systématique et continue », notamment lorsque les serveurs sont situés en dehors de l'Inde.

De plus, les entreprises étrangères soumises aux dispositions indiennes relatives au SEP doivent se conformer à toute une série d'obligations, notamment en matière d'enregistrement fiscal, d'audits et de déclaration fiscale, même si elles ne disposent d'aucune présence physique dans le pays. Bien que les seuils du SEP indien aient été délibérément fixés à un niveau bas afin de refléter l'importance de sa base d'utilisateurs numériques, ils peuvent parfois entraîner des obligations de retenue à la source pour les payeurs indiens, le non-respect de ces obligations pouvant entraîner des sanctions et le risque d'être considéré comme un contribuable représentatif. Le champ d'application étendu du SEP peut également englober involontairement certaines transactions non numériques ou peu fréquentes, ce qui pose des défis de conformité aux exportateurs traditionnels.

Néanmoins, le SEP représente une avancée progressive dans l'affirmation du droit de l'Inde à taxer la création de valeur numérique. Son impact à long terme sera considérablement renforcé par son alignement sur les normes fiscales numériques mondialement acceptées, ouvrant la voie à un cadre plus cohérent et prévisible.

Mécanisme de retenue à la source

L'approche de l'Inde en matière de taxation de l'économie numérique a évolué pour répondre aux défis uniques posés par les transactions numériques transfrontalières. En intégrant les mécanismes traditionnels de retenue à la source à de nouvelles dispositions conçues pour les services numériques, le pays s'assure que les prestataires de services numériques non-résidents et les opérateurs de commerce électronique contribuent à l'impôt sur les revenus générés par les utilisateurs indiens, même en l'absence de présence physique. Cette approche prévoit une retenue à la source sur divers types de paiements, tels que les redevances, les honoraires pour services techniques et les intérêts, en vertu de l'article 195 de la loi de 1961 relative à l'impôt sur le revenu. Le taux d'imposition dépend de la nature du paiement et peut être réduit en vertu d'une convention visant à éviter la double imposition (DTAA). En l'absence de convention applicable, les taux nationaux prévus par la loi de 1961 relative à l'impôt sur le revenu s'appliquent, et tout manquement peut entraîner des pénalités et le refus des déductions.

Pour faire face à l'influence croissante des places de marché numériques, l'Inde a introduit l'article 194-O dans la loi de 1961 relative à l'impôt sur le revenu en octobre 2020, qui impose aux opérateurs de commerce électronique de prélever une retenue à la source de 1% sur le montant brut des ventes ou des services facilités par leur plateforme. Cette disposition couvre à la fois les biens et les services, avec un seuil de 500 000 INR (environ 5 800 USD) de

paiements annuels par vendeur individuel. L'opérateur de commerce électronique est chargé de prélever et de verser l'impôt, garantissant ainsi que celui-ci est perçu à la source, même lorsque le vendeur est un non-résident ou une entité non constituée. Outre les mécanismes traditionnels, les revenus relevant du cadre de la présence économique significative (SEP) sont également perçus en déclenchant des obligations de retenue à la source pour les non-résidents, même en l'absence d'un établissement stable physique en Inde.

La mise en œuvre des dispositions relatives à la retenue à la source en Inde implique le respect d'une série d'exigences en matière de déclaration et d'administration. Les payeurs sont tenus de déposer des déclarations de retenue à la source et de verser les montants prélevés, des pénalités et des intérêts s'appliquant en cas de non conformité. De plus, les services numériques sont soumis à une taxe sur les biens et services (GST) de 18%, ce qui oblige les fournisseurs non résidents à s'enregistrer et à se conformer aux normes de déclaration. Étant donné que différentes catégories de paiements — telles que les redevances, les honoraires pour services techniques et les revenus du commerce électronique — peuvent être soumises à des obligations de retenue distinctes, les entreprises doivent rester vigilantes pour garantir une conformité rigoureuse et éviter le risque de double imposition.

Les récentes réformes indiennes reflètent une évolution constructive vers un régime fiscal numérique plus efficace et mieux aligné sur les normes internationales. La suppression de la taxe d'égalisation (EL) de 2% sur les opérateurs de commerce électronique à compter du 1^{er} août 2024 et le retrait de l'EL de 6% sur la publicité en ligne à compter du 1^{er} avril 2025 témoignent d'un engagement en faveur de la simplification et de l'harmonisation. Même si ces taxes sont progressivement supprimées, la retenue à la source sur les transactions de commerce électronique prévue à l'article 194-O continue de servir d'instrument clé pour l'imposition à la source. À mesure que le consensus mondial sur la fiscalité numérique évolue, l'approche adaptative de l'Inde en matière de retenue à la source est appelée à soutenir à la fois la conformité et la mobilisation efficace des recettes à l'ère numérique.

Services d'accès ou de recherche d'informations en ligne et de bases de données (OIDAR)

Le cadre fiscal indirect de l'Inde a également évolué de manière constante pour suivre le rythme de la croissance de l'économie numérique, garantissant ainsi que les biens et services numériques soient intégrés dans le champ d'application de la fiscalité. Dans le cadre du régime de la taxe sur les biens et services (GST), les services numériques fournis par des prestataires non résidents à des consommateurs indiens sont classés comme des services d'accès ou de recherche d'informations et de bases de données en ligne (OIDAR). Ces services sont soumis à une GST de 18%, les prestataires non résidents étant tenus de s'enregistrer et de se conformer à des mécanismes simplifiés de déclaration fiscale, même en l'absence de présence physique en Inde.

De plus, la décision de l'Inde de rendre les opérateurs de commerce électronique responsables de la collecte de l'impôt à la source (TCS) dans le cadre de la GST a encore simplifié la conformité et permis un suivi fiscal efficace sur l'ensemble des plateformes numériques. Ce mécanisme contribue à intégrer dans le système fiscal les petits fournisseurs ou ceux non enregistrés opérant via des places de marché numériques, élargissant ainsi l'assiette fiscale. Le cadre de la fiscalité indirecte s'appuie également sur des efforts politiques continus visant à améliorer la clarté et la simplicité administrative, en coordination avec les meilleures pratiques mondiales, afin de garantir que la fiscalité suive le rythme de l'innovation tout en maintenant des conditions de concurrence équitables pour tous les acteurs du marché.

Approche pangouvernementale

Ces dernières années, les autorités fiscales indiennes ont élargi le champ d'application des transactions numériques, soutenues par un écosystème réglementaire plus large qui influence les implications fiscales pour les entreprises numériques. Au-delà de la loi sur l'impôt sur le revenu, les mandats réglementaires d'organismes tels que la Banque centrale indienne (RBI), l'Autorité de régulation des télécommunications de l'Inde (TRAI) et le Département des télécommunications (DoT) contribuent à façonner le paysage fiscal pour les acteurs du numérique.

La RBI, par le biais de sa directive de 2018, impose que toutes les données des systèmes de paiement — y compris les détails des transactions, les informations sur les clients et les instructions — soient stockées exclusivement sur des serveurs situés en Inde. Si les segments étrangers des transactions peuvent être stockés à l'étranger, les données essentielles doivent se trouver sous juridiction indienne. De même, les recommandations de la TRAI de 2018 sur la confidentialité et la propriété des données prônent la localisation des données en exigeant des fournisseurs de services de télécommunications qu'ils stockent les données des abonnés — telles que les enregistrements d'appels et les messages — en Inde afin de garantir la souveraineté des données et la sécurité nationale.

L'accord de licence unifié du DoT impose en outre aux opérateurs de télécommunications de conserver tous les dossiers commerciaux et d'abonnés en Inde, interdisant leur transfert à l'étranger sans autorisation préalable. Ces exigences sont renforcées par la loi de 2023 sur la protection des données personnelles numériques (DPDP Act), qui habilite le gouvernement à restreindre les transferts transfrontaliers de données, et qui impose le stockage national des données personnelles sensibles par les entreprises de télécommunications, désormais désignées comme fiduciaires de données.

Collectivement, ces réglementations obligent les entreprises des secteurs tels que la fintech, le commerce électronique, les télécommunications et les technologies de la santé à disposer de serveurs en Inde pour le traitement des données des utilisateurs indiens. Si l'objectif premier de ces réglementations non fiscales est d'assurer la sécurité et la souveraineté des données, elles ont également des conséquences fiscales indirectes. Cela a des implications fiscales importantes : si une entreprise numérique étrangère installe ou exploite des serveurs en Inde pour se conformer à ces règles de localisation des données, ces serveurs peuvent être considérés comme des établissements stables (ES), ce qui entraîne une présence fiscale en Inde. Cela souligne l'intersection croissante entre la réglementation des données et la fiscalité internationale dans le cadre de la politique numérique de l'Inde.

Perspectives

L'imposition des entreprises numériques a posé des défis persistants aux cadres fiscaux internationaux, conduisant plus de 20 pays à adopter unilatéralement des taxes sur les services numériques en l'absence d'une solution acceptée à l'échelle mondiale. Reconnaissant que les dispositions traditionnelles des conventions fiscales sont insuffisantes pour répondre à la nature transfrontalière des modèles économiques numériques, les Nations Unies ont introduit l'article 12B dans leur Convention fiscale type. L'article 12B attribue les droits d'imposition sur les services numériques automatisés (ADS) principalement au pays de source — où le revenu est généré — sur une base brute, conformément à la législation nationale, mais sous réserve d'un plafond négocié lorsque le bénéficiaire du revenu est le bénéficiaire effectif et un résident de l'autre État contractant. Cette disposition vise à aider les États de source — en particulier les économies en développement — à mobiliser des ressources nationales pour atteindre les Objectifs de développement durable (ODD). Cependant, l'article 12B fonctionne strictement selon un mécanisme fondé sur le paiement,

en vertu duquel le revenu est réputé provenir du pays où l'entité payante est située, plutôt que de celui où se trouve l'utilisateur final ou la juridiction du marché. Cela limite son champ d'application dans les cas où l'annonceur et le public cible sont situés dans des pays différents. Si l'article 12B constitue une avancée significative dans l'adaptation des règles fiscales internationales à l'ère numérique, des réformes supplémentaires sont nécessaires pour qu'il puisse servir de norme mondiale complète.

Pour combler ces lacunes, d'autres mécanismes fondés sur des conventions devraient également être explorés, notamment l'introduction du concept d'établissement stable numérique (Digital PE). Dans le cadre de cette approche, une entreprise non résidente pourrait être considérée comme ayant un établissement stable en Inde si elle entretient une interaction numérique significative et soutenue avec l'économie indienne. Les critères à cet effet pourraient inclure le chiffre d'affaires annuel provenant des services numériques, le nombre d'utilisateurs actifs, la conclusion de contrats numériques ou un engagement en ligne continu afin d'assurer une répartition équitable entre les juridictions de marché. Cependant, la mise en œuvre du Digital PE nécessiterait une renégociation stratégique des accords de double imposition (DTAA), en particulier avec les principaux pays exportateurs de services numériques, un processus qui pourrait s'avérer à la fois long et politiquement sensible.

Parallèlement, les règles existantes d'attribution des bénéfices doivent évoluer pour refléter la valeur créée par la participation des utilisateurs, la localisation des données et l'engagement numérique. Si le principe traditionnel de pleine concurrence s'avère insuffisant, d'autres méthodes, telles que la répartition fractionnée ou la répartition des bénéfices selon une formule, pourraient s'avérer nécessaires.

La Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale (UNFCITC) et le Comité des Nations Unies sur la fiscalité devraient jouer un rôle de plus en plus central dans l'élaboration des normes fiscales internationales applicables à l'économie numérique. En particulier, le groupe de travail de l'UNFCITC chargé du Protocole sur l'imposition des services transfrontaliers dans un monde de plus en plus numérisé vise à pallier les lacunes des règles fiscales traditionnelles, qui reposent sur la présence physique et les établissements stables. Cette initiative vise à garantir que les entreprises numériques paient leur juste part d'impôts dans les juridictions où elles génèrent une valeur économique substantielle. Le Comité des Nations Unies sur la fiscalité, officiellement connu sous le nom de Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale, a élargi son mandat pour traiter des questions telles que la redéfinition du lien fiscal, l'attribution des bénéfices et l'imposition des services numériques. Il offre également une plateforme pour développer et affiner le cadre des établissements stables numériques, garantissant ainsi que les pays en développement disposent des outils juridiques nécessaires pour taxer efficacement l'économie numérique. Grâce à une combinaison de coordination internationale, de réforme des conventions fiscales et de renforcement des capacités, ces efforts menés par l'ONU visent à créer un système fiscal mondial plus équitable et plus adaptable, adapté aux réalités commerciales du XXI^e siècle.

III. KENYA

Contexte

Les progrès technologiques ont transformé le commerce et le commerce électronique à l'échelle mondiale, permettant des transactions transfrontalières. Cette dimension immatérielle a permis aux entreprises de réaliser des transactions sans nécessairement avoir une présence physique dans la juridiction. Le Kenya n'est pas resté à la traîne dans ces avancées et a connu une croissance considérable de l'économie numérique au cours des dernières années grâce aux progrès technologiques. On observe une transition des modèles commerciaux traditionnels vers des modèles basés sur la technologie. Parmi les nouveaux modèles commerciaux au Kenya, on peut citer les services de VTC, les cuisines virtuelles, les locations de vacances, sans oublier les places de marché, la fintech et le streaming de contenu, entre autres. Ces nouveaux modèles commerciaux sont rendus possibles par des technologies émergentes telles que l'intelligence artificielle, l'analyse des mégadonnées et l'Internet des objets, pour n'en citer que quelques-unes.

L'économie numérique du Kenya évolue rapidement et a un impact positif sur le développement économique du pays. Selon un rapport de la GSMA (2024), l'économie numérique du Kenya devrait contribuer à hauteur de 662 milliards de KES (environ 5 milliards de dollars) au PIB d'ici 2028. Les infrastructures numériques, les données, les compétences numériques, les politiques et la réglementation sont les principaux catalyseurs de l'économie numérique au Kenya. Le Kenya affiche un taux de pénétration élevé de la téléphonie mobile et d'Internet. D'après le récent rapport de l'Autorité des communications du Kenya (CA) (2025), le nombre total d'appareils mobiles connectés aux réseaux mobiles s'élevait à 68,1 millions, ce qui représente un taux de pénétration de 131,5%.

Le rapport Statista indique que le taux de pénétration d'Internet au Kenya devrait atteindre 64,94% en 2025. L'innovation dans le domaine des technologies financières (fintech) joue un rôle significatif dans la croissance de l'économie numérique du Kenya, les services financiers mobiles tels que M-Pesa favorisant l'inclusion financière. Les politiques et initiatives gouvernementales ont révolutionné l'espace numérique grâce à des efforts visant à renforcer les compétences numériques et à améliorer les infrastructures numériques afin de créer un cadre réglementaire.

La croissance des activités numériques a rendu nécessaire la perception de recettes et l'élargissement de l'assiette fiscale de ce secteur. Taxer l'économie numérique représentait une nouvelle source de recettes pour l'État. Veiller à ce que les entreprises numériques contribuent équitablement à l'assiette fiscale favorise l'équité du système fiscal. Les entreprises numériques doivent payer leur juste part d'impôts, au même titre que les modèles traditionnels. Le Kenya renforce sa souveraineté économique en alignant la fiscalité sur la croissance de l'économie numérique. En tant que pays, il était nécessaire d'exploiter et de libérer le potentiel de recettes de l'espace numérique, ce qui a conduit à l'introduction de la taxe sur les services numériques.

Cadre juridique

Taxe sur les services numériques (TSN)

Le cadre réglementaire régissant la fiscalité de l'économie numérique a conduit le Kenya à modifier ses lois fiscales afin de couvrir les entreprises numériques. La loi de finances de 2019 a modifié la loi sur l'impôt sur le revenu afin d'imposer les revenus générés par une place de

marché numérique, en définissant par la suite ce qu'est une place de marché numérique. La loi de finances de 2020 a introduit la taxe sur les services numériques en vertu de l'article 12E de la loi sur l'impôt sur le revenu. Le règlement de 2020 sur l'impôt sur le revenu (taxe sur les services numériques) a été publié au Journal officiel le 11 décembre 2020¹ précisant notamment son champ d'application.

Au Kenya, la taxe sur les services numériques est ancrée dans l'article 12E de la loi sur l'impôt sur le revenu ; la loi de finances de 2021 a exclu les contribuables résidents des dispositions de la TSN.

Le champ d'application des services comprend :

- Contenu numérique téléchargeable : applications mobiles téléchargeables, livres électroniques, films, musique et jeux en ligne.
- Services OTT : diffusion en continu d'émissions de télévision, de films, de musique, de podcasts et de toute forme de contenu numérique.
- Vente, licence ou toute autre forme de monétisation des données collectées sur les utilisateurs kenyans : générées par les activités de ces utilisateurs sur une place de marché numérique.
- Mise à disposition d'une place de marché numérique, d'un site web ou d'autres applications en ligne: plateformes de commerce électronique et économie collaborative, par exemple les services de réservation de taxis
- Médias par abonnement : actualités, magazines et revues.
- Gestion des données électroniques : hébergement de sites web, entreposage de données en ligne, partage de fichiers, services de cloud computing et de stockage dans le cloud.
- Fourniture de services de moteurs de recherche et d'assistance automatisée : y compris la fourniture de services de moteurs de recherche personnalisés.
- Services de réservation et de billetterie en ligne : vente en ligne de billets pour assister à des événements en direct, au théâtre, à des spectacles et à des activités de divertissement similaires.
- Enseignement à distance: via des supports préenregistrés ou l'apprentissage en ligne, y compris les cours en ligne.
- Tout autre service fourni ou livré via une plateforme numérique ou électronique en ligne.

Les revenus sont réputés provenir du Kenya si l'utilisateur du service numérique se trouve au Kenya. Un utilisateur est considéré comme se trouvant au Kenya si :

- l'utilisateur reçoit le service numérique à partir d'un terminal situé au Kenya, ce terme incluant un ordinateur, une tablette et un téléphone mobile ;
- le paiement du service numérique est effectué à l'aide d'un moyen de paiement (carte de débit ou de crédit) fourni par une institution financière ou une société située au Kenya ;
- le service numérique est acquis via une adresse IP enregistrée au Kenya ou un indicatif international de téléphonie mobile attribué au Kenya ; ou
- l'utilisateur dispose d'une adresse professionnelle, d'une adresse de résidence ou d'une adresse de facturation au Kenya

La taxe sur les services numériques est prélevée au taux de 1,5% sur la valeur brute de la transaction, déterminée comme suit :

- Dans le cadre de la fourniture de services numériques, le paiement reçu en contrepartie de ces services

- Pour une place de marché numérique, la commission ou les frais versés au fournisseur de la place de marché numérique pour l'utilisation de la plateforme.

Il n'y a pas de seuil de chiffre d'affaires pour la valeur de la transaction. La valeur brute de la transaction s'entend hors TVA. La taxe sur les services numériques est une taxe finale et, lorsqu'une retenue à la source a été appliquée, la TSN est exonérée. Le paiement doit être effectué au plus tard le 20^{ème} jour du mois suivant.

Taxe sur la présence économique significative

La loi de 2024 portant modification des lois fiscales a introduit l'impôt sur la présence économique significative (SEPT), qui a remplacé la taxe sur les services numériques (TSN) à compter du 27/12/2024. Cette transition marque un changement dans l'approche du Kenya en matière de taxation de l'économie numérique et s'inscrit dans le cadre des efforts du gouvernement visant à élargir l'assiette fiscale numérique et à mettre en place une approche durable de la taxation de l'économie numérique. Cette mesure s'aligne sur les meilleures pratiques internationales et les tendances mondiales. Dans le cadre de la SEPT, 10% du chiffre d'affaires brut est considéré comme bénéfice imposable et le taux d'imposition est de 30% du bénéfice imposable. En réalité, le taux d'imposition est de 3% du chiffre d'affaires brut, contre 1,5% pour la TSN. Le seuil de revenu est fixé à un chiffre d'affaires annuel supérieur à 5 millions de KES (environ 40 000 USD); ce seuil protège les entités qui n'exercent pas d'activités significatives au Kenya.

Administration fiscale

La feuille de route de mise en œuvre a été couronnée de succès. Au départ, la taxe sur les services numériques s'appliquait à la fois aux contribuables résidents et non-résidents. La loi de finances de 2021 a apporté des modifications excluant ainsi les contribuables résidents du champ d'application de la taxe sur les services numériques.

L'Autorité fiscale du Kenya a mis en place un bureau de 20 personnes chargé de percevoir les impôts liés à l'espace numérique. L'équipe a suivi une formation technique visant à renforcer ses capacités. Des accords ont été conclus avec les places de marché numériques pour le partage d'informations et, par la suite, le contrôle de la conformité. L'échange d'informations par le biais de la Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAAC) reste nécessaire pour faciliter l'administration fiscale. Le Kenya a mené plusieurs analyses comparatives avec diverses administrations fiscales afin de mieux comprendre comment taxer l'économie numérique.

iTax, le système en ligne du Kenya pour la perception des recettes, a dû être amélioré pour permettre la perception des impôts sur les transactions numériques. Des modules ont été ajoutés pour permettre aux contribuables non-résidents de déclarer leurs impôts de manière efficace et efficiente. Un cadre simplifié était nécessaire.

Enregistrement et conformité

Tous les prestataires de services numériques non-résidents sont tenus de s'enregistrer sur iTax. La procédure est simplifiée : il suffit de fournir le certificat d'enregistrement de l'entreprise utilisé dans le pays de résidence, une adresse e-mail et des coordonnées téléphoniques. Une fois l'enregistrement approuvé, le non-résident se voit attribuer un code alphanumérique unique appelé PIN (numéro d'identification personnel) à utiliser pour la déclaration fiscale au Kenya.

Une personne non-résidente sans établissement stable qui choisit de ne pas s'enregistrer dans le cadre du régime simplifié doit désigner un représentant fiscal. Ce représentant fiscal est chargé de remplir toutes les obligations fiscales incombant au contribuable, y compris la soumission des déclarations et le paiement des impôts.

La déclaration fiscale TSN est une déclaration de paiement dans laquelle le contribuable doit uniquement saisir le chiffre d'affaires brut du mois ; le système calcule alors automatiquement les 1,5% de taxes dues afin de simplifier la mise en conformité. Le système génère ensuite un bordereau de paiement comportant un numéro d'enregistrement de paiement (PRN), un code à 16 chiffres destiné au paiement par virement bancaire. Le contribuable peut effectuer ses paiements via SWIFT en incluant le PRN dans les détails du virement. Il existe plusieurs banques commerciales agissant comme agents de la KRA pour effectuer les paiements.

Les contrôles de conformité des déclarations sont effectués chaque mois. Les divergences font l'objet d'une demande d'explications et les documents pertinents sont exigés pour la clôture du ou des dossiers. Parmi les mesures d'exécution en vigueur figure la désignation d'un agent chargé de la collecte et du versement de la taxe sur les services numériques au commissaire.

Certains litiges concernant les avis d'imposition au titre de la TSN découlent des fluctuations des taux de change. Il est conseillé à la plupart des contribuables d'ajouter une petite marge de sécurité lors de leurs paiements afin de couvrir ce risque. Le système iTax a été amélioré pour permettre l'utilisation automatique de tout excédent de fonds lors de la prochaine déclaration.

Les contribuables dont le chiffre d'affaires est minime ont tendance à considérer les frais administratifs élevés comme un obstacle, notamment en ce qui concerne les frais de virement bancaire. Après un examen approfondi de ces cas, il est conseillé à certains d'effectuer des déclarations trimestrielles afin d'alléger cette charge.

Résultats et évaluation

Depuis le 1^{er} janvier 2021, le Kenya a enregistré 415 entreprises. Les recettes perçues au titre de la taxe sur les services numériques/SEP s'élèvent à 2,2 milliards de KES (environ 15 millions de dollars américains).

Vous trouverez ci-dessous la répartition des recettes perçues au fil des ans :

Année	Recettes en KES
2021	152,5 millions
2022	306,7 millions
2023	435,3 millions
2024	694,7 millions
2025 (juillet 2024 à mars 2025)	519,5 millions

Source : KRA/KNBS

(Chaque exercice fiscal s'étend de juillet à juin. Le taux de change entre le KES et l'USD est d'environ 129 KES pour 1 USD).

Le taux de conformité est positif. La plupart des contribuables déclarent et paient leurs impôts dans les délais malgré le décalage horaire. Cela a été rendu possible grâce à une campagne de sensibilisation sur la nécessité de déclarer et de payer dans les délais. De plus, l'imposition de pénalités en cas de déclaration et/ou de paiement tardifs a permis de réduire les cas de non-conformité.

La fiscalité de l'économie numérique a eu un impact positif sur l'économie du Kenya. Les recettes publiques ont augmenté, ce qui a permis le développement de services publics tels que les soins de santé, l'éducation, la sécurité et les infrastructures. Les recettes constituent un pilier du développement national au Kenya. La croissance économique qui en a résulté s'est traduite par une hausse du PIB du pays. Cependant, cette mesure a eu un impact négatif, certaines entreprises ayant cessé leurs activités au Kenya en invoquant un manque de rentabilité. La perception de la taxe sur les services numériques (TSN) a uniformisé les règles du jeu, créant ainsi des conditions équitables pour les entreprises numériques et traditionnelles.

Défis et facteurs de réussite de la mise en œuvre

Dans le cadre de la mise en place d'une fiscalité de l'économie numérique, le Kenya a dû faire face à un certain nombre de défis :

L'anonymat de certaines transactions numériques a posé problème. Établir une présence imposable pour certaines entreprises numériques s'est avéré difficile, car celles-ci opèrent sans empreinte locale. Le commerce transfrontalier sans établissement stable rend difficile la détermination du lien fiscal de certaines entreprises.

L'identification des transactions et des revenus numériques à des fins fiscales peut s'avérer difficile en raison de la complexité de leurs modèles économiques et de leurs caractéristiques propres. Cette incertitude peut conduire à un traitement fiscal erroné et à un calcul incorrect des impôts. Une mauvaise application du traitement fiscal entraîne des litiges fiscaux dont la résolution prend beaucoup de temps. Il est nécessaire de disposer d'une expertise technique et de ressources pour caractériser clairement les transactions et les revenus à des fins fiscales.

Il existe des risques de double imposition pour certaines entreprises numériques, ce qui pourrait freiner les investissements.

Les mesures d'application sont assez limitées en raison des contraintes législatives. Certaines mesures d'application au Kenya ne peuvent être appliquées au-delà de la juridiction pour percevoir des impôts. Par exemple, les avis d'administration ne sont pas exécutoires au-delà des frontières du Kenya, ce qui limite la capacité de l'administration fiscale à contraindre les prestataires de services numériques non-résidents à honorer leurs obligations fiscales. Cela peut conduire à une non-conformité intentionnelle.

Malgré les défis susmentionnés, la taxation de l'économie numérique au Kenya a été un succès. Un cadre juridique à jour et précis a été mis en place. En raison de la nature dynamique de l'économie numérique, le Kenya s'est adapté en modifiant ses lois fiscales pour tenir compte de cette nature fluide de l'économie. La législation a fait l'objet d'une révision continue afin de suivre l'évolution rapide du secteur.

L'administration fiscale s'est avérée efficace. La KRA veille à l'amélioration régulière d'iTax afin de permettre la perception des recettes. iTax a été simplifié et toutes les procédures fiscales, de l'enregistrement au paiement des impôts, sont conviviales. De plus, la KRA participe activement à la coopération internationale pour échanger des connaissances sur la

manière de taxer l'économie numérique. Cela ressort clairement des différents benchmarks organisés et de l'adhésion du Kenya au Cadre inclusif de l'OCDE. Une collaboration continue est en place avec les organisations internationales et les pays pour relever les défis liés à la fiscalité de l'économie numérique.

La reconnaissance publique des contribuables non-résidents en règle lors du « Mois du contribuable »¹⁹ sert d'incitation à promouvoir l'adhésion volontaire aux obligations fiscales au Kenya.

Compte tenu des défis et des facteurs de réussite en matière d'administration fiscale de l'économie numérique, il est nécessaire que la Kenya Revenue Authority tire parti de la technologie pour aider à suivre les transactions numériques et à identifier les cas de non-conformité. L'acquisition d'outils permettant de suivre les transactions dans l'espace numérique peut servir de mesure coercitive et, par conséquent, conduire à une augmentation des recettes fiscales. L'utilisation de l'analyse de données pour déterminer les tendances dans les diverses transactions numériques effectuées par les entreprises pourrait potentiellement freiner l'évasion fiscale et favoriser la conformité.

¹⁹ Le Mois du contribuable est organisé chaque année en octobre par l'Administration fiscale du Kenya afin de reconnaître, d'apprécier et de dialoguer avec les contribuables, ainsi que de récompenser les contribuables assidus.

IV. NÉPAL

Contexte

À l'heure actuelle, l'économie numérique représente plus de 15 % du PIB mondial et devrait contribuer à hauteur d'environ 24% à l'économie mondiale d'ici 2024, selon la Banque asiatique de développement (2022). L'essor de la numérisation a vu les entreprises et les consommateurs se tourner de plus en plus vers le numérique, mais tous les pays ne sont pas sur un pied d'égalité pour en tirer profit. De même, les États-Unis et la Chine sont en tête, détenant 90% de la capitalisation boursière des plus grandes plateformes numériques mondiales, selon la CNUCED (2021). En raison de règles fiscales obsolètes, les pays peinent à imposer efficacement l'économie numérique, ce qui entraîne un manque à gagner et rend donc nécessaires de nouvelles négociations pour faire valoir ce droit. Les conséquences de cette situation se font surtout sentir dans les économies numériques en pleine croissance, notamment dans les pays en développement du Sud. De même, près de 20 pays, notamment en Asie du Sud, tels que l'Inde, le Népal et le Pakistan, ont soit mis en place, soit proposé une forme de taxe sur les services numériques (TSN) ou de taxe sur la présence économique significative (SEPT) (Enache, 2024) .

L'économie numérique du Népal connaît une croissance rapide. Selon l'Autorité népalaise des télécommunications (NTA) (2016), 2,25 millions de nouveaux utilisateurs d'Internet ont été enregistrés en 2017, ce qui correspond à environ 250 nouveaux utilisateurs d'Internet par heure. En janvier 2024, le Népal comptait 13,50 millions d'utilisateurs de réseaux sociaux, soit 43,5% de la population totale, ainsi que 15,40 millions d'internautes. De même, la popularité croissante des réseaux sociaux tels que Facebook, TikTok et Instagram est un facteur déterminant de l'adoption d'Internet au Népal.

Face à l'évolution rapide du secteur numérique, le gouvernement népalais adapte ses politiques fiscales afin de tirer parti des recettes générées par l'économie numérique en plein essor. C'est ainsi que la loi de finances 2079/80²⁰ (2022/23) du Népal a instauré la taxe sur les services numériques (TSN) en vertu de l'article 20 de ladite loi. Cette taxe a été conçue pour garantir que les entités non résidentes fournissant de services numériques aux consommateurs au Népal contribuent aux recettes du pays. Elle définit le cadre permettant d'imposer une taxe directe sur la valeur des transactions des services numériques fournis par des personnes non résidentes à des consommateurs au Népal, à hauteur de 2% de la valeur de ces transactions. En outre, conformément à la procédure relative à la taxe sur les services numériques (2022), la taxe est prélevée sur les entreprises étrangères opérant au Népal dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 3 millions de roupies népalaises (NPR). Une fois ce seuil franchi, la taxe de 2% s'applique à la totalité du montant, et non pas uniquement à la partie dépassant les 3 millions de NPR.

Cadre juridique et gestion fiscale de la TSN

L'adoption par le Népal de la loi sur la taxe sur les services numériques (DSA) s'est avérée être une étape importante pour intégrer les prestataires de services numériques internationaux dans le système fiscal traditionnel. La DSA, également connue sous le nom de « procédure fiscale relative aux services électroniques », régit les obligations fiscales des entreprises non résidentes fournissant des services numériques aux consommateurs népalais. Cette taxe sur les services numériques (TSN) est régie par la loi de finances et s'applique indépendamment de la loi sur l'impôt sur le revenu; par conséquent, les conventions fiscales du Népal, qui ne s'appliquent qu'aux impôts relevant de la loi sur l'impôt

²⁰ 2079/80 selon le calendrier népalais Bikram Sambat (B.S)

sur le revenu, ne prévalent pas sur les obligations au titre de la TSN et n'en exemptent pas les entreprises.

En complément de la DSA, le gouvernement népalais a modifié la loi sur la TVA afin de réglementer davantage les questions liées à la TVA concernant la fourniture de services numériques par des prestataires de services numériques étrangers.

L'administration fiscale a publié le deuxième amendement de la loi sur les services numériques en 2024. Cette loi définit et clarifie davantage le champ d'application de la disposition relative à la TSN. En outre, ce dernier prévoit qu'une transaction annuelle ne dépassant pas 3 millions de NPR (soit 22 351 USD) ne sera pas imposée. Toutefois, si le montant dépasse 3 millions de NPR au cours d'un exercice fiscal, la totalité du montant de la transaction sera imposée. En outre, cette loi prévoit une amende de 0,1% du montant total des transactions annuelles en cas de non-déclaration, ainsi que des intérêts de 15% en cas de non-paiement de l'impôt dans les trois mois suivant l'année fiscale.

De même, en matière d'administration et de recouvrement fiscaux, la taxe sur les services numériques est gérée par le Bureau des grands contribuables. Bien qu'aucune direction ou agent spécifique n'ait été officiellement désigné pour son application, la Section des technologies de l'information et la Section des politiques du Département des impôts, en coordination avec le Bureau des grands contribuables, travaillent conjointement à la mise en œuvre de la TSN.

Enregistrement et conformité

Le Département des recettes fiscales (IRD) a publié des règlements relatifs à la mise en œuvre de la taxe sur les services numériques en 2022. Ces directives figurent dans une « procédure relative aux services numériques 2022 », qui définit les termes clés et explique les caractéristiques du régime. En outre, celle-ci définit les services numériques comme « des services dont la fourniture nécessite essentiellement des technologies de l'information et qui sont fournis automatiquement via Internet avec une intervention humaine minimale ». Cela est illustré par les exemples fournis par l'IRD, notamment la publicité, le streaming, le stockage de données, les jeux et les places de marché en ligne. Dans ce cadre, les contribuables sont tenus de s'enregistrer pour payer la taxe sur les services numériques si leur chiffre d'affaires provenant des services concernés est supérieur à 3 millions de NPR au cours d'un exercice fiscal. Les directives expliquent qu'une fois le seuil de 3 millions de NPR dépassé, les contribuables disposeront de 30 jours pour s'enregistrer auprès du Bureau des grands contribuables (LTO) – l'organisme chargé de l'administration de la taxe.

En outre, toute entité assujettie à la TSN doit obligatoirement s'enregistrer et obtenir un numéro PAN ⁽²¹⁾. L'enregistrement pour l'obtention du PAN doit être effectué dans les 30 jours suivant la transaction dont le montant dépasse le seuil de 3 millions de NPR. L'enregistrement volontaire pour l'obtention du PAN est autorisé même si le montant de la transaction ne dépasse pas le seuil fixé. Les entités déjà enregistrées à la TVA n'ont pas besoin d'obtenir un PAN distinct. Après réception de la demande, le LTO délivrera un certificat d'enregistrement dans un délai de sept jours. Toutefois, si un contribuable ne peut être enregistré, le LTO l'en informera dans un délai de 15 jours. Les non-résidents peuvent également s'enregistrer volontairement à tout moment. Les directives stipulent que les déclarations fiscales relatives aux services numériques doivent être déposées dans les trois mois suivant la fin de l'année

²¹ Un PAN est un numéro unique à 9 chiffres délivré par le Département des impôts du Népal et attribué aux personnes physiques et morales tenues de payer les impôts applicables au Népal. Le numéro de compte permanent (PAN) est la méthode d'identification officielle utilisée par le Département des impôts pour identifier les contribuables au Népal.

fiscale, et que les déclarations tardives seront soumises à une pénalité de 0,1% du montant total des transactions par an. Elles prévoient des pénalités de 50% sur toute dette fiscale non déclarée.

La demande d'enregistrement nécessite quelques documents et étapes importants : les personnes non résidentes doivent fournir des copies certifiées conformes en anglais de leur certificat d'enregistrement de société de leur pays de résidence, leur numéro d'identification fiscale de leur pays de résidence, une lettre relative à la personne autorisée désignée à des fins fiscales et une copie certifiée conforme du passeport de cette personne en anglais. Elles doivent également fournir une photo et un spécimen de la personne autorisée désignée au nom de la personne non résidente. Si un citoyen népalais est désigné à des fins fiscales, une lettre d'autorisation et des copies certifiées conformes de sa carte de citoyenneté ou de son passeport sont requises. L'administration fiscale doit délivrer un certificat d'enregistrement dans les sept jours suivant la réception de la demande ou informer le demandeur dans les 15 jours, en précisant les motifs, si l'enregistrement n'est pas possible.

En outre, lors du versement de la taxe sur les services numériques perçue auprès du bureau des impôts, le paiement doit être effectué par voie électronique sous la rubrique de recettes définie dans les trois mois suivant la fin de chaque année fiscale. Par exemple, pour l'exercice fiscal (EF) 2023-24, la date limite serait fixée à la mi-octobre 2024. Des intérêts au taux de 15% par an seront prélevés et recouvrés en cas de non-paiement de la taxe dans le délai imparti.

D'autre part, le contribuable doit enregistrer et soumettre les détails au bureau des impôts. Les transactions doivent être enregistrées en monnaie népalaise et comptabilisées selon la méthode de la comptabilité d'exercice. En outre, la comptabilité doit être tenue conformément à l'exercice fiscal népalais. Le format de la déclaration doit être conforme à celui spécifié à l'annexe 3 de la procédure. Il s'agit d'un formulaire de déclaration qui inclut la valeur des transactions de services numériques, l'impôt dû et tout intérêt ou pénalité de retard applicable. Il requiert également des détails sur les ventes, y compris les services fournis à des entreprises autres que des consommateurs népalais. La déclaration doit être soumise dans les 3 mois suivant la fin de chaque année fiscale via le support en ligne. Comme mentionné ci-dessus, une amende sera imposée au taux de 0,1% par an sur la valeur des transactions annuelles si la déclaration n'est pas déposée dans les délais.

Résultats et évaluation

En juin 2025, 20 entreprises étrangères, dont Apple, Google, Microsoft, TikTok et Netflix, étaient enregistrées et avaient commencé à payer la TSN pour la fourniture de services électroniques aux consommateurs au Népal. Ce nombre augmente rapidement à mesure que davantage d'entreprises s'enregistrent et s'acquittent de l'impôt.

Selon les médias nationaux, des entreprises telles que Microsoft, Google, Adobe, Netflix, Amazon et Apple ont versé 410 millions de NPR (environ 3,1 millions de dollars) au titre de la TSN au cours de l'exercice 2023-2024. De plus, une autre source indique qu'au cours de l'exercice 2079/80 (2022/23), après la mise en place de la taxe sur les services numériques, huit entreprises ont enregistré 700 millions de NPR de transactions en seulement cinq mois, contribuant à hauteur de 109,4 millions de NPR en impôts. Une seule entreprise basée aux États-Unis a enregistré le montant de transactions le plus élevé, soit 1,31 milliard de NPR, et a versé la plus grande part des impôts. Ces entreprises fournissent des services numériques tels que la publicité, les services cloud, les plateformes OTT (*over-the-top*), les logiciels, etc.

À partir de l'exercice fiscal 2081/82 (2024/25), les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 3 millions de NPR (contre 2 millions auparavant) sont tenues de payer la taxe sur les services numériques et la TVA.

À ce jour, seuls les prestataires de services numériques non-résidents sont tenus de payer la taxe sur les services numériques (TSN) au Népal. Cependant, les modifications apportées aux dispositions relatives à la TSN et à la loi sur la TVA, introduites par l'ordonnance de finances 2025, imposent désormais aux personnes non-résidentes de payer une taxe sur les revenus provenant de la publicité en ligne ciblée et de la vente de données d'utilisateurs.

La vente de données d'utilisateurs et leur utilisation dans la publicité en ligne ciblée constituent une pratique très répandue, dans le cadre de laquelle les entreprises collectent, analysent et vendent souvent des informations personnelles afin de diffuser des publicités personnalisées. Avec ces changements, on s'attend à ce que le champ d'application de la TSN népalaise s'élargisse et que les recettes fiscales augmentent.

Défis et facteurs de réussite de la mise en œuvre

Le Népal a adopté la taxe sur les services numériques (TSN) début 2022 et a procédé à un deuxième amendement en 2024/2025. En juin 2025, 20 entreprises étaient déjà enregistrées. Il s'agit déjà d'un changement considérable depuis la mise en place de la TSN. Cependant, le processus de mise en œuvre ne se déroule pas aussi bien que prévu. Il y a quelques semaines à peine, le ministre népalais des Communications et des Technologies de l'information a lancé un ultimatum aux grandes entreprises technologiques, exigeant qu'elles s'enregistrent et s'acquittent de leurs obligations fiscales. Cette situation souligne également le mépris dont font preuve certaines de ces entreprises en ne respectant pas le cadre juridique. Bien que le gouvernement ait promulgué des lois visant à intégrer ces entreprises dans le système fiscal, la majorité d'entre elles continuent d'opérer en dehors de celui-ci.

De plus, le cadre réglementaire en vigueur doit être renforcé pour relever les défis actuels. Une législation et des lignes directrices appropriées sont essentielles à la mise en œuvre de ces politiques. Par ailleurs, le renforcement des capacités des agences gouvernementales est un autre facteur important. Cela serait encore amélioré si le gouvernement pouvait créer un groupe de travail spécial dédié à la TSN. Il est également compréhensible que de nombreuses entreprises ne soient pas physiquement présentes sur le terrain ; il est donc difficile de les réglementer. De plus, une infrastructure publique numérique et une connectivité adéquate et sécurisée seraient utiles. De même, la reconnaissance publique des entreprises qui contribuent le plus finirait par inciter d'autres à faire de même.

Alors que les aspirations de développement du pays ne cessent de croître, il est essentiel d'élargir l'assiette fiscale et d'augmenter les recettes pour financer ces objectifs. Avec l'accélération rapide des activités numériques, la taxe sur les services numériques (TSN) devrait constituer une base solide pour la génération de recettes. On prévoit que le montant collecté grâce à la TSN augmentera considérablement dans les années à venir. Il est donc urgent que l'administration fiscale mette en place un groupe de travail spécial chargé de la mise en œuvre de la TSN et d'utiliser les outils et technologies numériques disponibles pour en assurer le respect. Le chemin à parcourir s'annonce difficile, mais grâce à des initiatives collaboratives, le Népal doit réaliser son plein potentiel et tirer parti de l'économie numérique.

V. NIGERIA

Contexte

La mondialisation et la numérisation ont non seulement favorisé le commerce international, mais ont également mis en évidence les lacunes des systèmes fiscaux. L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) offrent aux entreprises multinationales la possibilité de transférer leurs bénéfices vers des juridictions à faible imposition où l'activité économique est faible, voire inexistante. Selon l'OCDE (2025), le BEPS entraînerait des pertes annuelles estimées entre 100 et 240 milliards de dollars de recettes fiscales mondiales provenant des entreprises.

En réponse, l'OCDE et le G20 ont lancé en 2013 un plan d'action en 15 points visant à lutter contre le BEPS et à moderniser les règles fiscales internationales. Le Nigeria a rejoint l'initiative BEPS en 2014 et a adopté plusieurs réformes sur la base des rapports BEPS.

Avec environ 200 millions d'habitants et un taux de pénétration d'Internet de 55%, le Nigeria est l'un des marchés numériques à la croissance la plus rapide d'Afrique. L'essor des prestataires de services numériques étrangers et l'inefficacité de la taxation des revenus générés par les transactions transfrontalières ont incité le pays à actualiser son cadre fiscal afin de garantir une imposition équitable de toutes les activités économiques.

L'action 1 du plan BEPS répond directement à ces défis liés à l'économie numérique, en encourageant une collaboration inclusive pour redéfinir les normes fiscales mondiales.

Cadre de mise en œuvre

Le Nigeria, comme toute nation souveraine, a le droit de concevoir son propre cadre de politique fiscale et d'adopter ses propres lois fiscales concernant les activités économiques relevant de sa juridiction.

À la suite de l'initiative BEPS, les efforts nationaux du Nigeria pour relever les défis fiscaux de l'économie numérique ont véritablement commencé en 2017 avec la création du Comité de mise en œuvre BEPS, chargé d'examiner les résultats du BEPS et de formuler des recommandations au gouvernement concernant la mise en œuvre.

Conscient de l'impact disruptif de la numérisation sur les règles fiscales traditionnelles, le Comité a adopté une approche stratégique en trois volets : cadre politique, cadre législatif et cadre administratif.

Cadre politique

Reconnaissant que le système fiscal nigérian est ancré dans des modèles commerciaux traditionnels, le cadre politique visait à le réformer. Un élément clé a été l'élaboration d'un cadre national permettant d'exercer des droits d'imposition sur toutes les activités commerciales exercées au Nigeria, quelle que soit leur forme. Ce cadre a été conçu pour cibler à la fois l'impôt direct (une règle de lien fiscal en matière d'impôt sur le revenu fondé sur la présence économique significative (PES)) et l'impôt indirect (un régime simplifié d'enregistrement et de conformité pour la perception de la TVA sur les transactions numériques transfrontalières).

La règle de lien fiscal en matière d'impôt sur le revenu a été conçue comme une mesure provisoire, pendant que le Nigeria participe activement à la mesure mondiale visant à relever les défis fiscaux de l'économie numérisée, qui consistait à soutenir le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 à plaider en faveur de règles mondiales équitables de taxation numérique dans le cadre de l'approche unifiée à deux piliers.

En ce qui concerne l'approche fiscalité indirecte en matière de TVA, l'objectif était de réviser la législation existante sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de manière à relever les défis posés par les transactions transfrontalières de l'économie numérique et à améliorer l'alignement sur les normes internationales, en particulier les lignes directrices de l'OCDE sur la TVA/GST.

Cadre législatif

Le cadre législatif a été établi par les lois de finances (2019-2021). Ces lois de finances ont modifié les lois fiscales pertinentes et instauré le critère de lien économique (SEP) pour l'imposition des revenus provenant du Nigeria. La règle SEP définit le lien fiscal sur la base d'un critère économique ; elle est passée d'un critère de présence purement physique à une présence économique.

L'arrêté SEP de 2020 a détaillé les activités économiques imposables et les seuils de chiffre d'affaires pertinents. La loi sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques (PITA) a également été modifiée afin d'inclure les règles SEP pour les revenus tirés par des personnes physiques non résidentes de services à distance transfrontaliers.

La loi sur la TVA a été modifiée pour obliger les fournisseurs non-résidents à s'enregistrer et à collecter et reverser la TVA.

Cadre administratif

Le cadre administratif prévoit la création du Bureau des impôts des personnes non résidentes (NRPTO) par l'administration fiscale nigériane afin de simplifier les procédures administratives pour les personnes non résidentes et de les adapter pour faciliter la mise en conformité.

En outre, une plateforme fiscale entièrement numérique a été déployée pour permettre l'enregistrement en ligne, le dépôt des déclarations fiscales et le paiement des impôts.

Le régime SEP

Champ d'application

Le régime SEP du Nigeria vise les activités économiques exercées au Nigeria sans présence physique. Le champ d'application des activités couvertes par l'arrêté SEP comprend :

- i. La diffusion en continu ou le téléchargement de contenus (par exemple, films, musique, applications, livres électroniques).
- ii. La transmission de données d'utilisateurs résidant au Nigeria.
- iii. La vente de biens ou de services via des plateformes numériques à des clients nigériens.
- iv. La fourniture de services d'intermédiation mettant en relation des acheteurs et des vendeurs nigériens.
- v. La fourniture de services professionnels, techniques, de conseil ou de gestion à des résidents nigériens, ou à des établissements stables ou des agents d'entités étrangères basés au Nigeria.

Pour cet ensemble d'activités, l'arrêté SEP fixe un seuil de chiffre d'affaires annuel minimum de **25 millions de nairas** ou son équivalent en autres devises pour constituer une empreinte numérique permettant d'établir un lien fiscal au Nigeria.

Outre le seuil de chiffre d'affaires, d'autres facteurs non quantitatifs sont pris en compte, notamment :

(i) l'utilisation du nom de domaine (.ng) ou l'enregistrement d'une adresse de site web au Nigeria ; ou

(ii) le fait d'entretenir une interaction ciblée et soutenue avec des personnes au Nigeria en personnalisant sa page ou sa plateforme numérique pour cibler des personnes au Nigeria, notamment en affichant les prix de ses produits ou services en monnaie nigériane ou en proposant des options de facturation ou de paiement en monnaie nigériane .

Les paiements suivants sont exemptés des règles SEP :

- i. les paiements reçus par un employé à titre de rémunération ou d'indemnité dans le cadre d'un contrat de travail ; les paiements pour des services d'enseignement fournis par l'intermédiaire d'un établissement d'enseignement nigérian ;
- ii. les paiements effectués par des entreprises nigérianes à partir de leurs bases fixes ou établissements stables situés dans d'autres pays.
- iii. la règle SEP nigériane ne s'applique pas aux entreprises résidentes de juridictions avec lesquelles le Nigeria a conclu un accord fiscal bilatéral ou multilatéral contenant un arrangement consensuel visant à relever les défis fiscaux découlant de la numérisation de l'économie.

Taux d'imposition et affectation des bénéfices

Les bénéfices des entités relevant du régime SEP du Nigeria sont imposés aux taux standard de l'impôt sur les sociétés (CIT), à savoir :

- 0% pour les revenus inférieurs à 25 millions de nairas,
- 20% pour les revenus compris entre 25 et 100 millions de nairas, et
- 30% pour les revenus supérieurs à 100 millions de nairas.

Lorsque le contribuable n'a pas déposé de déclaration d'impôt sur le revenu, ou lorsque l'attribution des bénéfices présente des complexités dans certaines circonstances (notamment dans le cadre de transactions numériques), l'article 30 de la CITA autorise l'administration fiscale à considérer comme bénéfice un pourcentage « juste et raisonnable » du chiffre d'affaires généré au Nigeria par l'entité. Afin de clarifier la mise en œuvre de cette disposition, des repères d'analyse tels que les ratios de rentabilité du groupe, les indicateurs basés sur l'EBITDA (bénéfice avant intérêts, impôts, dépréciation et amortissement) et les évaluations basées sur le chiffre d'affaires peuvent être utilisés.

Pour les services de gestion, techniques, professionnels ou de conseil fournis par des non-résidents, la retenue à la source applicable est de 10%. La retenue à la source constitue l'impôt final lorsque l'entité n'a pas de présence fiscale au Nigeria.

Caractéristiques du régime SEP

1. **Il ne s'agit pas d'un impôt distinct ni d'une mesure unilatérale** : le régime SEP du Nigeria n'est pas un impôt distinct, mais une règle de lien fiscal aux fins de l'impôt sur le revenu. Ce régime modifie les règles de lien fiscal qui servent de critères de référence pour l'impôt sur le revenu en vertu de la législation fiscale.

2. **Large champ d'application** : le SEP couvre les ventes numériques de biens physiques, de biens numériques (logiciels, livres électroniques, applications, etc.) et de services numériques (streaming, conseil, solutions cloud, monétisation des données).
3. **Partie intégrante de l'impôt sur les sociétés existant** : le SEP s'inscrit dans le cadre de l'impôt sur les sociétés du Nigeria et ne constitue pas un type d'impôt autonome ou nouveau.
4. **Protection conventionnelle** : les résidents des pays signataires de conventions sont exonérés, sauf disposition contraire dans l'accord concerné.
5. **Imposition sur la base nette** : le SEP nigérian est imposé sur la base nette, et non sur la base brute.
6. **Répartition des bénéfices** : La loi ne prévoit aucune règle de répartition des bénéfices distincte pour les revenus générés par le biais d'un SEP. Le contribuable calcule donc ses bénéfices conformément aux règles fiscales.
7. **Déclarations d'auto-évaluation** : le contribuable est tenu de déposer des déclarations exactes. À défaut, l'administration fiscale peut considérer un pourcentage juste et raisonnable du chiffre d'affaires généré au Nigeria comme des bénéfices à des fins fiscales.

Réformes de l'administration fiscale au Nigeria pour la mise en œuvre du SEP

Réformes structurelles

Le Nigeria a mis en place les fonctions spécialisées suivantes :

1. Bureau des impôts des personnes non résidentes (NRPTO) chargé des affaires fiscales des entités étrangères opérant au Nigeria.
2. Département de l'autorité compétente : supervise les obligations du Nigeria en matière de conventions fiscales, résout les litiges en matière de double imposition, coordonne les politiques fiscales internationales et facilite la coopération fiscale internationale.

Ces fonctions travaillent de concert pour renforcer la sécurité fiscale, réduire les litiges et favoriser l'adhésion volontaire à la réglementation.

Renforcement des capacités

La complexité croissante des défis fiscaux liés à l'économie numérique a rendu nécessaire un renforcement continu des capacités. L'administration fiscale nigériane a investi massivement dans la mise à niveau des compétences de son personnel par le biais :

1. Formations techniques sur les cadres fiscaux internationaux (axées sur les rapports BEPS et les lignes directrices de l'OCDE).
2. Des ateliers et des certifications en audit numérique, en science des données et en comptabilité judiciaire.
3. Des collaborations avec des organisations fiscales internationales (telles que l'ATAF, l'OCDE et le WATAF) afin de garantir le respect des meilleures pratiques mondiales.

Systèmes informatiques (automatisation)

L'administration fiscale a déployé plusieurs outils technologiques, tels que :

1. TaxPro Max : une plateforme développée localement permettant l'enregistrement, la déclaration et le paiement des impôts, ainsi que le crédit automatique de la retenue à la source, en toute transparence.

2. Des mécanismes automatisés de perception de la TVA, en particulier pour les fournisseurs numériques non résidents.

Processus de mise en œuvre

Enregistrement et déclaration

1. Les sociétés non résidentes qui satisfont aux seuils fixés pour le SEP sont tenues de s'enregistrer auprès du FIRS via la plateforme TaxPro Max. Cette plateforme permet l'enregistrement à distance depuis n'importe où dans le monde et attribue un numéro d'identification fiscale (NIF) aux personnes enregistrées dans un délai de 48 heures.
2. Les contribuables enregistrés déposent leurs déclarations et paient leurs impôts en ligne dans les principales devises via la plateforme d'administration fiscale numérique.

Mécanismes de recouvrement

1. Les prestataires de services numériques doivent procéder à une auto-évaluation, déposer leurs déclarations fiscales en bonne et due forme et verser l'impôt.
2. Pour les entités non enregistrées, le FIRS peut exiger des entreprises nigérianes clientes qu'elles prélèvent et versent l'impôt lors du paiement des prestataires étrangers.

Contrôle de la conformité

1. **Déclaration fiscale** : afin d'améliorer la conformité, l'administration fiscale peut exploiter les informations sur les transactions ou les données publicitaires pour identifier les entités tenues de déposer des déclarations au Nigeria.
2. **Contrôles fiscaux** : les contrôles traditionnels sont difficiles à mener en raison de l'absence d'accès direct aux registres des sociétés étrangères.
3. **Règlement des litiges** : la prévention et le règlement des litiges suivent le cadre fiscal des entreprises du Nigeria, qui définit les étapes préalables au contentieux, ainsi que la procédure de contentieux devant le Tribunal d'appel fiscal (TAT) et les tribunaux. La procédure commence par l'envoi d'un avis d'imposition par le FIRS au contribuable ; si le contribuable n'est pas d'accord, il dispose de 30 jours pour déposer un avis d'opposition (NOO) détaillant les motifs de l'opposition et fournissant des pièces justificatives. Le FIRS peut confirmer l'avis d'imposition, le réviser et émettre un avis d'imposition révisé, ou refuser de le modifier et émettre un avis de refus de modification (NORA). Un contribuable mécontent peut faire appel auprès du TAT, qui est un organisme indépendant créé par la loi pour résoudre les litiges fiscaux. D'autres recours peuvent être formés devant la Haute Cour fédérale et au-delà.

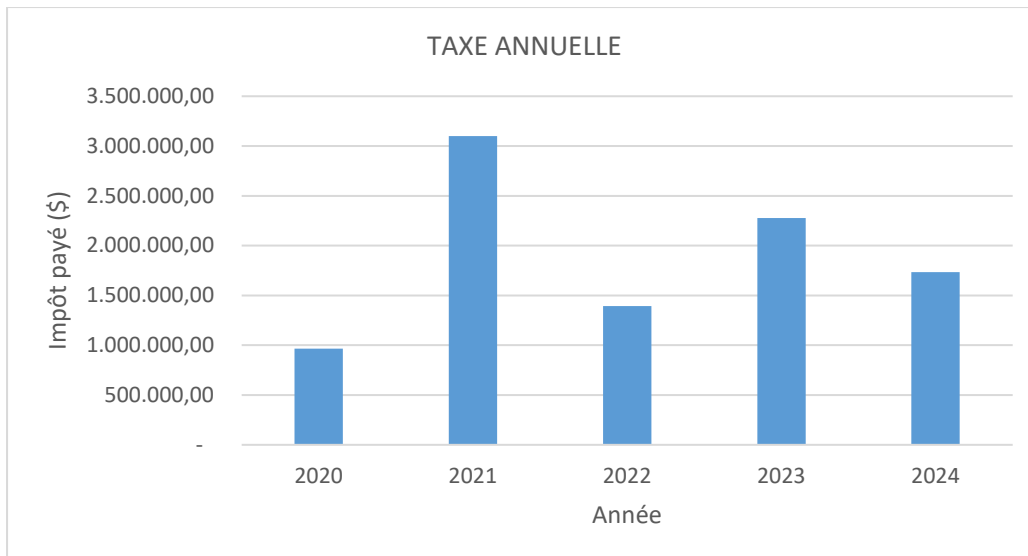
Résultats et évaluation

Entreprises enregistrées

Le nombre d'entreprises numériques enregistrées à des fins fiscales au Nigeria a connu une augmentation constante, passant d'un total initial de seulement 20 entreprises au début du programme à environ 40 entités enregistrées à la fin de 2024.

Recettes perçues

Les recettes fiscales perçues de 2020 à 2024 sont présentées dans le graphique ci-dessous :



Source – FIRS

Les recettes indiquées ci-dessus sont basées uniquement sur les déclarations fiscales établies par les entreprises elles-mêmes.

Difficultés de mise en œuvre

Si la politique relative au SEP témoigne d'une forte volonté politique et d'un esprit d'innovation, sa mise en œuvre a été entravée par les défis juridiques, structurels et administratifs suivants.

- i. Lacunes juridiques et institutionnelles : l'un des principaux problèmes réside dans l'absence de règles spécifiques d'attribution des bénéfices pour la présence numérique dans la législation nigériane, ce qui entrave une évaluation fiscale efficace.
- ii. Faible rendement fiscal et difficultés d'imputation : malgré le SEP, les recettes restent faibles en raison des règles existantes d'allocation des bénéfices prévues par les lignes directrices en matière de prix de transfert (fondées sur l'analyse traditionnelle des fonctions, des actifs et des risques (FAR), qui ne tient pas compte de la valeur de la contribution des utilisateurs), ainsi que de la difficulté à évaluer la contribution des utilisateurs aux entreprises numériques. Cela permet une conformité formelle, mais avec une contribution fiscale minimale.
- iii. Limitations liées aux conventions fiscales concernant l'application du SEP : la règle du SEP ne s'applique pas aux entités des pays signataires de conventions fiscales avec le Nigeria, ce qui en limite la portée.
- iv. Difficultés liées à la renégociation des conventions et à la réforme législative : la renégociation des conventions en matière de fiscalité numérique est complexe et lente.
- v. Accès aux données : l'accès limité aux réseaux mondiaux de partage de données, les accords de partage de données restreints avec les entreprises technologiques et le manque de visibilité sur les paiements transfrontaliers, en particulier pour les utilisateurs individuels et les petites entreprises effectuant des transactions via des paiements mobiles ou des cartes de crédit, entravent le suivi des recettes, ce qui conduit à des recouvrements inférieurs aux prévisions. Les systèmes automatisés de service client bloquent souvent l'accès direct aux entreprises.
- vi. Contraintes en matière de conformité et d'application : il existe des défis structurels et de capacité pour faire respecter la conformité par les géants du numérique, dus en partie à l'absence de cadres d'application internationaux et de coopération.

Facteurs de réussite de la mise en œuvre

Malgré ces divers défis, plusieurs facteurs ont contribué aux progrès relatifs du Nigeria dans la mise en œuvre de la règle SEP :

- a. Volonté politique et innovation institutionnelle : le gouvernement nigérian a fait preuve d'un engagement fort envers les règles SEP, les autorités fiscales menant des réformes fiscales numériques et améliorant les mécanismes de conformité.
- b. Implication des parties prenantes : les collaborations avec les parties prenantes chargées de surveiller les transactions numériques servent d'outils indirects de mise en application.
- c. Alignement sur les tendances mondiales : le régime SEP du Nigeria est conforme aux règles internationales pertinentes. Cet alignement mondial pourrait faciliter les collaborations futures et les réformes des traités.

Perspectives d'avenir et priorités stratégiques

Afin de renforcer l'efficacité de l'application de la règle SEP et de garantir des recettes durables issues des activités numériques, le Nigeria met activement en œuvre un ensemble de stratégies tournées vers l'avenir :

- i. Renforcement de la coopération internationale : le Nigeria s'appuiera sur l'échange d'informations et les données CbCR (Country-by-Country Reporting), ainsi que sur les cadres d'assistance administrative fiscale multilatérale, pour améliorer la conformité fiscale.
- ii. Renforcement de la collaboration avec les agences nationales : l'administration fiscale renforcera sa collaboration avec les agences de régulation du secteur technologique et les régulateurs financiers afin d'améliorer l'accès aux données sur les opérations numériques et les flux de recettes.
- iii. Mise en place d'une infrastructure de conformité s'appuyant sur la technologie.

Conclusion : Récupérer les droits d'imposition dans l'économie numérique

Le régime SEP du Nigeria marque une avancée positive vers la reconquête des droits d'imposition dans l'économie numérique. Malgré les défis, le Nigeria réforme sa législation, renforce la collaboration nationale et adopte des outils mondiaux de transparence fiscale pour améliorer l'accès aux données.

VI. TANZANIE

Contexte

Avant l'introduction de la TSN, la politique fiscale de la Tanzanie peinait à capter les recettes issues de son économie numérique. En vertu des règles fiscales traditionnelles, les revenus d'une entreprise étrangère ne sont imposables en Tanzanie que si celle-ci dispose d'une présence fiscale locale (un « établissement stable »). Les services numériques étant généralement fournis à distance, les prestataires de services non-résidents ne disposant pas d'établissement stable ne payaient aucun impôt sur le revenu sur les bénéfices provenant d'utilisateurs tanzaniens. Bien que la loi tanzanienne sur l'impôt sur le revenu exigeait une retenue à la source sur certains paiements versés à des non-résidents, ces règles ne couvraient pas efficacement les services numériques destinés aux consommateurs (transactions B2C). En particulier, les consommateurs tanzaniens particuliers n'étaient pas tenus de prélever une retenue à la source sur les paiements versés à des prestataires de services électroniques étrangers (une situation renforcée par l'article 83(2) de la loi sur l'impôt sur le revenu, qui exonérait les paiements personnels de la retenue à la source) (République-Unie de Tanzanie (URT), 2004). Cela signifiait que si un Tanzanien achetait, par exemple, un abonnement en ligne ou un service publicitaire auprès d'une entreprise non-résidente, ce paiement provenant de Tanzanie pouvait quitter le pays sans être imposé. Les prestataires de services résidents, en revanche, étaient soumis aux impôts locaux (tels que l'impôt sur les sociétés et la TVA), ce qui les plaçait dans une situation de désavantage concurrentiel en termes de tarification. Ce déséquilibre et l'érosion de l'assiette fiscale ont incité le gouvernement à envisager une nouvelle approche.

Le secteur numérique national en Tanzanie compte des start-ups locales et des services axés sur les télécommunications, mais les prestataires étrangers ont conquis une part importante du marché, selon la GSMA (2022). L'introduction d'une taxe sur les services numériques en Tanzanie a été motivée par la nécessité d'uniformiser les règles du jeu entre les prestataires de services étrangers et locaux et de capter les recettes du marché numérique en pleine croissance. Le gouvernement a reconnu que les plateformes numériques généraient une valeur économique significative en Tanzanie sans apporter de contributions fiscales correspondantes. La TSN s'inscrivait dans le cadre des efforts visant à « générer des recettes à partir de l'économie numérique en pleine croissance, portée par l'utilisation accrue d'Internet et des smartphones » [comme indiqué dans le discours sur le budget 2022/23] (URT 2022a). Elle visait à garantir que les entreprises non résidentes paient une part équitable d'impôt sur les revenus tirés des utilisateurs tanzaniens, tout comme le font les entreprises locales. En substance, la TSN permettrait à la Tanzanie d'imposer une partie des revenus provenant des services en ligne utilisés dans le pays, récupérant ainsi une partie des revenus qui échappaient auparavant à l'impôt. En mettant en place une TSN, la Tanzanie cherchait non seulement à augmenter les recettes fiscales, mais aussi à créer un environnement de marché plus équitable où les prestataires de services électroniques étrangers ne puissent pas concurrencer les entreprises locales à des prix inférieurs simplement en raison de l'évasion fiscale. La TSN tanzanienne repose donc à la fois sur des besoins de recettes et sur les principes d'équité fiscale, comme le suggèrent les meilleures pratiques (ATAF, 2020).

Cadre juridique

Le régime de la TSN tanzanienne a été mis en place par le biais de modifications apportées aux lois fiscales existantes, plutôt que par une loi distincte, et est entré en vigueur à la mi-2022. La loi de finances de 2022 a introduit des modifications clés à la loi sur l'impôt sur le revenu (chap. 332) et à la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (chap. 148) afin de fournir la

base juridique pour l'imposition des services numériques (URT 2022b). Plus précisément, la loi de finances de 2022 a inséré l'article 90A dans la loi sur l'impôt sur le revenu, créant ainsi une obligation pour certains prestataires de services non-résidents de payer l'impôt sur le revenu sur leurs revenus provenant des services numériques. Elle a également ajouté l'article 69(m) pour définir ces revenus comme ayant une source en Tanzanie lorsqu'ils sont payés par des utilisateurs locaux. Au départ, la loi limitait son champ d'application aux services fournis par l'intermédiaire d'une « place de marché numérique », définie comme toute plateforme électronique permettant des interactions directes entre acheteurs et vendeurs de services (URT 2022b). En substance, l'article 90A (1) exigeait qu'une personne non-résidente fournissant des services électroniques à une personne en Tanzanie (qui n'exerce pas d'activité commerciale) s'acquitte d'une taxe sur les services numériques de 2% sur le paiement brut reçu. Cela a établi la TSN comme un impôt sur le revenu basé sur le montant brut des services numériques, distinct de l'impôt sur les sociétés normal. Il convient de noter que le libellé visait les paiements effectués par des particuliers n'exerçant pas d'activité commerciale, concentrant ainsi la TSN sur les transactions B2C (business-to-consumer).

L'année suivante, la loi de finances de 2023 a affiné les dispositions relatives à la TSN. Un amendement à l'article 90A a élargi le champ d'application de la TSN « afin d'inclure tous les services électroniques, plutôt que de la limiter à ceux fournis par l'intermédiaire de places de marché numériques » (URT 2023). Cette modification a comblé toute lacune permettant à un service numérique de prétendre ne pas être une place de marché officielle ; désormais, tout service électronique fourni à des utilisateurs tanzaniens par un non-résident relève du champ d'application de la TSN. L'amendement de 2023 a également ajusté certains détails administratifs (comme nous le verrons plus loin, il a aligné les dates de dépôt des déclarations sur le calendrier de la TVA). Ensemble, les lois de finances de 2022 et 2023 garantissent que tout revenu généré en ligne par un non-résident auprès de Tanzaniens est soit soumis à la TSN, soit couvert par d'autres mécanismes fiscaux.

Outre les modifications apportées à la législation sur l'impôt sur le revenu, la loi sur la TVA a été amendée en 2022 afin d'intégrer les services numériques dans le champ d'application de la TVA. La loi de finances de 2022 a introduit l'article 64(5) dans la loi sur la TVA, permettant aux prestataires de services électroniques non-résidents de s'enregistrer à la TVA sans représentant fiscal local. Cela permet aux fournisseurs étrangers de facturer et de verser la TVA tanzanienne (18%) sur les services numériques vendus à des consommateurs tanzaniens (URT 2022b). La loi sur la TVA a ainsi été harmonisée avec la loi sur la TSN : les deux taxes s'appliquent aux mêmes transactions (la TSN sur les revenus et la TVA sur la consommation). Cependant, le mécanisme de la TVA distingue les clients professionnels des clients particuliers : si le client tanzanien est assujéti à la TVA (une entreprise), la loi prévoit un mécanisme d'autoliquidation (l'entreprise locale auto-évalue la TVA), tandis que si le client n'est pas assujéti à la TVA (un particulier), le fournisseur non-résident doit percevoir et verser la TVA. Cela reflète l'orientation de la TSN vers les clients non professionnels (ATAF, 2020).

Afin de mettre en œuvre ces modifications législatives, le ministre des Finances a exercé le pouvoir qui lui est conféré par l'article 90A(3) pour publier des règlements détaillés. Deux avis gouvernementaux clés ont été publiés fin 2022 : *le Règlement de 2022 sur l'impôt sur le revenu (enregistrement des prestataires de services électroniques non-résidents)* (GN n° 478 de 2022) et *le Règlement de 2022 sur la taxe sur la valeur ajoutée (enregistrement des prestataires de services électroniques non-résidents)* (GN n° 479 de 2022). Ces règlements (collectivement appelés les « règlements relatifs aux prestataires de services électroniques ») décrivent la manière dont les prestataires non-résidents doivent s'enregistrer, déposer leurs déclarations et se conformer aux obligations en matière de TSN et de TVA (URT 2022c). Par exemple, l'article 4 des deux règlements exige que les prestataires de services électroniques non-résidents éligibles demandent leur enregistrement fiscal en ligne auprès du commissaire général de l'Autorité fiscale de Tanzanie (TRA). Les règlements clarifient également les

définitions et les procédures, garantissant que les nouvelles taxes sont gérées dans le cadre de l'administration fiscale existante de la Tanzanie.

Une caractéristique notable du régime de la TSN en Tanzanie est qu'il exclut les transactions B2B, se concentrant uniquement sur les services numériques entre entreprises et consommateurs. Cela est voulu. Étant donné que les paiements effectués par des entreprises tanzaniennes à des non-résidents étaient déjà soumis à une retenue à la source en vertu de la législation préexistante, la TSN a été conçue pour compléter, et non dupliquer, ces règles (URT 2004). En vertu de l'article 83(c) de la loi sur l'impôt sur le revenu, si une entreprise ou une organisation tanzanienne verse des honoraires de service à un non-résident, elle doit prélever 15% du montant brut à titre d'impôt et le verser à la TRA. Cette retenue à la source (WHT) s'applique à de nombreux services, y compris les services techniques, professionnels et de gestion fournis en Tanzanie ou pour le compte de la Tanzanie. Par exemple, si une entreprise tanzanienne paie une société de logiciels étrangère pour des logiciels d'entreprise ou des services cloud (une transaction B2B), elle est tenue de déduire 15% de WHT du paiement. Dans de tels cas, la nouvelle TSN de 2% ne s'applique pas, car la transaction est imposée par le biais du mécanisme de retenue à la source. La loi sur la TSN vise explicitement les paiements provenant de consommateurs individuels, qui n'étaient auparavant pas imposés. Cette approche à deux volets évite la double imposition : une vente de services numériques à une entreprise tanzanienne déclenche la WHT (15%) mais pas la TSN, tandis qu'une vente à un particulier tanzanien déclenche la TSN (2%) mais pas la WHT.

Administration fiscale

La mise en œuvre du régime de la taxe sur les services numériques (TSN) a nécessité d'importants préparatifs administratifs de la part de l'Autorité fiscale tanzanienne (TRA). Fin 2022 et début 2023, la TRA a constitué un groupe de travail dédié à l'économie numérique afin de concevoir et de mettre en place cette nouvelle taxe. Cette équipe interne, initialement composée d'environ six fonctionnaires possédant une expertise en économie et politique fiscale, en droit, en systèmes informatiques et en gestion fiscale, a ensuite été élargie à une dizaine de membres à mesure que le projet prenait de l'ampleur et était intégré dans la nouvelle structure de la TRA à compter de la mi-2023 (TRA 2023a). La mission de l'équipe consistait à mettre en place les processus, les technologies et la mobilisation des parties prenantes nécessaires à l'application de la TSN et de la TVA associée sur les services électroniques. Étant donné que la Tanzanie était l'un des rares pays de la région à mettre en œuvre une TSN, l'équipe de la TRA s'est activement efforcée de tirer les enseignements d'autres juridictions. Les membres de l'équipe ont participé à des sessions de formation et à des visites d'étalonnage auprès des autorités fiscales du Kenya et du Nigeria afin de recueillir les meilleures pratiques en matière de taxation des entreprises numériques (ATAF, 2021). Cet apprentissage par les pairs a aidé la TRA à éviter les écueils rencontrés ailleurs et à adapter les stratégies efficaces au contexte tanzanien.

L'administration s'est principalement attachée à développer un système informatique permettant de gérer l'enregistrement, la déclaration et le paiement des contribuables non-résidents. Le système fiscal électronique existant de la TRA a été étendu pour prendre en charge les prestataires de services numériques étrangers qui, souvent, n'ont ni présence locale ni représentant. Fin 2022, la TRA avait mis en place un portail d'enregistrement en ligne simplifié spécialement destiné aux prestataires de services électroniques non-résidents. Ce portail permet à un non-résident de s'enregistrer à distance pour obtenir un numéro d'identification fiscale (NIF) et s'enregistrer à la TVA entièrement en ligne (TRA 2022a). À la fin de l'année 2022, le portail en ligne a été mis en service pour un usage général, et la TRA a publié un avis public le 30 décembre 2022 informant les prestataires de services numériques non-résidents de leur obligation de s'enregistrer et de commencer à déposer des déclarations (ce qui coïncidait avec les dates d'entrée en vigueur de la loi) (TRA 2022b). Un manuel

d'utilisation a été publié sur le site web de la TRA afin de guider les contribuables, étape par étape, tout au long du processus d'enregistrement et de dépôt des déclarations. Ce manuel explique comment créer un compte, soumettre les informations relatives à l'entreprise et déposer les déclarations mensuelles de TSN/TVA. Ces instructions étaient essentielles, car de nombreuses entreprises ne connaissaient pas bien les procédures fiscales tanzaniennes.

Le calendrier de mise en œuvre a été échelonné pour faciliter la mise en conformité. Les déclarations de TSN étaient obligatoires à compter des transactions de juillet 2022 (la loi étant entrée en vigueur le 1er juillet 2022), tandis que les déclarations de TVA l'étaient effectivement quelques mois plus tard (la première déclaration de TVA pour les services numériques concernait janvier 2023 et devait être déposée avant février 2023) (URT 2022b). La TRA a accordé un délai de grâce afin que les pénalités et les intérêts de retard pour les déclarations tardives des premiers mois soient annulés, reconnaissant que de nombreuses entreprises étaient encore en phase d'intégration au système. Cette approche privilégiant d'abord la sensibilisation, puis l'application de la loi, a contribué à amener les entreprises à se mettre en conformité de manière volontaire. En janvier 2023, le portail d'enregistrement et le système de déclaration en ligne étaient pleinement opérationnels, et la TRA a commencé à recevoir les déclarations mensuelles de TSN et de TVA des contribuables non-résidents (TRA 2023b).

Enregistrement et conformité

Les régimes tanzaniens de TSN et de TVA sur les services électroniques sont gérés via un portail en ligne simplifié, accompagné de guides d'utilisation qui facilitent l'enregistrement des prestataires non-résidents (TRA 2022a). Au départ, les déclarations mensuelles et les paiements devaient être effectués avant le 7 du mois suivant, mais ce délai a été repoussé au 20 par la loi de finances de 2023, afin de s'aligner sur les cycles de TVA nationaux et de laisser plus de temps aux entités étrangères (URT 2023). Les prestataires enregistrés doivent soumettre des déclarations électroniques mensuelles indiquant le chiffre d'affaires brut réalisé auprès des utilisateurs tanzaniens, sur lequel sont calculés une TSN de 2% et une TVA de 18%. Les paiements s'effectuent par virement bancaire à l'aide d'un numéro de contrôle généré par le système. Les prestataires non résidents sont dispensés d'utiliser les EFD locaux et peuvent soumettre leurs propres factures générées par leurs systèmes internes à des fins de tenue de registres. Aucun crédit de TVA en amont n'est autorisé pour ces contribuables (TRA 2022a).

La TRA contrôle la conformité en examinant les déclarations mensuelles et en signalant les soumissions tardives. Au début, une approche facilitatrice a été adoptée, mettant l'accent sur les rappels et les conseils plutôt que sur les sanctions. À partir de 2024, les efforts de mise en application se sont intensifiés, avec des sanctions prévues en cas de déclaration tardive, de sous-déclaration ou de non-conformité délibérée. Compte tenu de la nature transfrontalière de la taxe, la mise en application repose fortement sur la coopération et la sensibilisation. La TRA gère un service d'assistance et communique régulièrement avec les prestataires par le biais de webinaires et de contacts directs afin de clarifier les obligations en matière de TSN et de TVA (TRA 2023a).

La conformité volontaire a été encouragée grâce à une procédure d'enregistrement simplifiée et à un soutien aux contribuables. Les grandes entreprises numériques se sont conformées rapidement, tandis que l'identification et l'incitation des plateformes plus petites ont nécessité davantage d'efforts. La TRA recoupe les données des boutiques d'applications, des rapports de consommateurs et des données de paiement provenant des institutions financières afin d'identifier les prestataires non enregistrés. À partir de juillet 2024, la TRA a commencé à mener des audits formels de la TSN, en comparant les revenus déclarés avec des indicateurs externes. Bien qu'aucun litige majeur ne se soit encore présenté, un mécanisme de recours clair est en place (TRA 2024).

Dans l'ensemble, la stratégie de conformité allie des procédures simplifiées, la sensibilisation et une application crédible de la loi, reconnaissant que pour les entreprises non résidentes sans présence locale, la coopération est plus efficace que la coercition. La poursuite des actions de sensibilisation et une application adaptative de la loi restent essentielles pour maintenir la conformité.

Résultats et évaluation

Depuis son introduction mi-2022, la taxe sur les services numériques (TSN) de la Tanzanie et la TVA associée sur les services électroniques ont élargi l'assiette fiscale nationale, générant des recettes en augmentation constante provenant de transactions numériques auparavant non taxées. Le nombre de prestataires de services numériques non résidents enregistrés a considérablement augmenté au fil du temps, reflétant une meilleure couverture et une meilleure application de la loi. Alors qu'il n'y avait que quelques enregistrements initiaux fin 2022, la TRA a recensé 33 prestataires en conformité en 2023, un chiffre qui est passé à 138 en janvier 2024 (TRA 2023a). Cette dynamique s'est poursuivie, avec 58 prestataires supplémentaires enregistrés en 2024 et 53 autres au cours des trois premiers trimestres de 2025, portant le total cumulé à 144 au troisième trimestre 2025. Ces prestataires enregistrés représentent un large éventail de services, notamment le streaming, les logiciels, le commerce électronique et les voyages en ligne, ce qui témoigne d'un engagement généralisé dans l'économie numérique.

Les recettes fiscales ont suivi une trajectoire de croissance similaire. Au cours de l'exercice 2022/23 (couvrant la période de juillet 2022 à juin 2023), la TRA a perçu environ 0,914 milliard de TZS au titre de la TSN et de la TVA sur les services numériques (TRA 2023a). Ce chiffre modeste reflétait les difficultés initiales de mise en œuvre et le fait que l'activité ne couvrait qu'une partie de l'année. Cependant, les recettes ont bondi en 2023/24, atteignant 20,49 milliards de TZS, grâce à un nombre croissant d'entités conformes, à une consommation numérique accrue et à des mécanismes de conformité renforcés. Il convient de noter que, rien qu'entre juillet 2023 et janvier 2024, les recettes fiscales numériques se sont élevées à 20,06 milliards de TZS, signe d'une maturité accrue du système (TRA 2024).

En mars 2025, le montant cumulé total des recettes avait atteint 48,16 milliards de TZS (environ 17,88 millions de dollars), montant qui seraient restées inexploitées avant la mise en place du régime (TRA 2025). Si les taxes numériques ne représentent encore qu'une petite part des recettes fiscales totales de la Tanzanie, elles apportent une contribution significative et croissante, provenant principalement de prestataires étrangers auparavant non enregistrés.

La ventilation des recettes montre que la TVA, à 18%, représente la majeure partie des recettes, tandis que la TSN, à 2 % des recettes brutes, constitue une part plus modeste mais importante. En 2023, la TSN a contribué à hauteur d'environ 22,5% des recettes fiscales numériques totales, avant de reculer légèrement à 17% en 2024, puis de remonter à 21,1% au troisième trimestre 2025. Ces fluctuations reflètent probablement des changements dans la composition de la clientèle — en particulier entre la consommation B2C et B2B — et l'augmentation des volumes de transactions imposables. En moyenne, la TSN représente 20% du total des recettes fiscales numériques perçues par la TRA. Bien que plus modeste que la TVA, la TSN constitue une source de recettes entièrement nouvelle, permettant de capter des revenus qui échappaient largement aux autorités fiscales avant les réformes de 2022.

Défis et facteurs de réussite de la mise en œuvre

Si le régime de taxe sur les services numériques de la Tanzanie marque une avancée majeure dans la taxation de l'économie numérique, il se heurte à plusieurs défis de mise en œuvre. L'un des principaux obstacles réside dans l'identification des prestataires de services numériques non résidents, en particulier les petites plateformes sans présence physique. La TRA s'appuie sur des recherches sur Internet, des signalements de consommateurs et la coopération transfrontalière pour localiser ces entités. Le renforcement du partage de données avec d'autres autorités fiscales et de la collaboration avec les régulateurs nationaux tels que *l'Autorité de régulation des communications de Tanzanie (TCRA)* pourrait améliorer la détection. L'application de la loi reste également limitée, car il est difficile de contraindre les entités étrangères ne disposant d'aucun actif local. La TRA s'appuie principalement sur la conformité volontaire, les incitations liées à la réputation et la menace implicite d'exclusion du marché. Les améliorations futures pourraient inclure la coopération bilatérale et la participation à des cadres fiscaux numériques mondiaux.

L'audit et la vérification de la conformité fiscale constituent une autre tâche complexe. La TRA dépend fortement des données de revenus déclarées par les contribuables eux-mêmes, avec un accès limité aux registres de tiers tels que le nombre d'abonnés ou les volumes de transactions. Le renforcement des capacités d'audit par le biais de formations sur l'économie numérique et de l'analyse des données est un facteur clé de réussite. Des problèmes de paiement persistent également, en particulier pour les petites plateformes peu familiarisées avec les processus de transfert international de fonds. Les risques liés à la conversion des devises et les pannes de système ont également constitué des obstacles, bien que des réformes administratives récentes, telles que des délais flexibles, aient contribué à améliorer la conformité.

La préparation et la sensibilisation des contribuables restent inégales. Certaines entreprises numériques, en particulier celles de taille moyenne, ignoraient leurs obligations ou ont eu du mal à adapter leurs systèmes pour se conformer à la TSN et à la TVA sur les services électroniques. L'éducation proactive des contribuables par la TRA, l'application flexible de la réglementation et l'engagement continu auprès du secteur se sont avérés efficaces.

L'approche de la Tanzanie a évolué au-delà des services B2C. En 2024, le gouvernement a introduit une retenue à la source de 5% pour les créateurs de contenu numérique résidents et une retenue à la source de 3% sur les transactions d'actifs numériques. Ces mesures visent à combler les lacunes de l'assiette fiscale numérique. Dans l'ensemble, l'expérience de la Tanzanie souligne l'importance de l'adaptabilité, de la coordination interinstitutionnelle et de l'engagement des parties prenantes pour mettre en place un système de fiscalité numérique efficace et durable.

En conclusion, le régime de la taxe sur les services numériques (TSN) de la Tanzanie a réalisé des progrès impressionnants en peu de temps, devenant ainsi un modèle pour d'autres pays en développement qui cherchent à taxer l'économie numérique. Parmi les facteurs de réussite à l'origine de cette avancée figurent une forte volonté politique, un cadre juridique clair, des investissements dans les infrastructures administratives et la collaboration avec les parties prenantes. La souplesse dont a fait preuve la TRA pour adapter les règles (comme le report des délais de déclaration) et la création d'une unité spécialisée témoignent d'une administration réactive, ce qui est de bon augure pour l'avenir. D'autre part, des défis tels que l'application transfrontalière de la législation et la nature en constante évolution des services numériques signifient que le régime de la TSN nécessitera une attention et une adaptation continues. Le renforcement continu des capacités, la coopération internationale et le dialogue avec le secteur numérique seront essentiels pour pérenniser et améliorer ce régime.

CONCLUSION

La numérisation rapide de l'économie mondiale a transformé le mode de fonctionnement des entreprises, leur permettant de se développer au-delà des frontières sans établir de présence physique. La taille de l'économie numérique continue de croître et est estimée entre 4,5% et 15,5% du PIB mondial (CNUCED, 2019, pp. 48, 69). La révolution numérique a créé des opportunités économiques, mais a également mis en évidence les faiblesses des règles fiscales actuelles. Ces dernières ne parviennent pas à établir un lien fiscal avec les pays de marché et ne permettent pas de capter la valeur créée sur ces marchés.

De nombreuses entreprises numériques réalisent des revenus importants dans des juridictions de marché à l'échelle mondiale sans y avoir de présence physique. Leurs modèles économiques reposent sur des actifs incorporels hautement mobiles, les données des utilisateurs et la participation de ces derniers. En conséquence, elles paient souvent peu ou pas d'impôts sur les bénéfices générés dans les juridictions de marché, tandis que les entreprises traditionnelles restent pleinement imposées (Aslam & Shah, 2021 ; Commission européenne, 2017 ; Fair Tax Foundation, 2025). Il en résulte une concurrence déloyale et des pertes de recettes pour les juridictions de marché, ce qui souligne l'urgence de réformer les règles fiscales traditionnelles et d'adopter des mesures ciblées pour taxer l'économie numérique.

Les règles fiscales actuelles mettent l'accent sur les activités du côté de l'offre et la présence physique, négligeant les contributions liées au marché telles que la participation des utilisateurs, les données et les infrastructures locales. Cela conduit les entreprises numériques à générer des bénéfices importants dans les juridictions de marché tout en payant un minimum d'impôts. Le principe du bénéfice et celui de l'allégerance économique plaident en faveur d'une imposition à la source, car les entreprises numériques tirent des avantages substantiels des biens publics dans les juridictions où se trouvent les utilisateurs. De plus, l'économie numérique génère des rentes économiques spécifiques à un lieu en raison de faibles coûts marginaux et de l'évolutivité, qui restent largement non imposées (Cui & Hashimzade, 2019).

Les pays ont répondu aux défis fiscaux de l'économie numérique par des mesures nationales et des initiatives multilatérales. Le rapport de l'OCDE de 2015 sur l'Action 1 du BEPS a identifié trois options pour relever les défis fiscaux de l'économie numérique : redéfinir le lien d'imposition pour inclure un SEP, prélever une retenue à la source sur les transactions numériques et appliquer une taxe d'égénéralisation (OCDE, 2015). Bien que ces propositions n'aient pas été pleinement intégrées dans le montant A du premier pilier, elles ont influencé une vague de mesures nationales, notamment des taxes sur les services numériques (TSN), des SEP et des prélèvements d'égénéralisation dans des pays tels que l'Inde, le Nigeria et le Kenya. La conception finale du montant A du premier pilier de l'OCDE a adopté une approche plus restrictive, ne ciblant qu'un nombre limité de multinationales parmi les plus grandes et les plus rentables, et est depuis lors au point mort en raison d'un manque de consensus mondial. Des études montrent que les pays en développement tireraient davantage de recettes des TSN que des réallocations restreintes prévues par le montant A du pilier I (Starkov & Jin, 2024).

Dans le cadre des Nations unies, l'article 12B de la Convention fiscale type des Nations unies prévoit l'imposition à la source des services numériques automatisés sur une base brute ou nette. Bien qu'il n'ait pas encore été adopté dans les traités, il correspond davantage aux besoins des pays en développement. Le protocole préliminaire sur l'imposition des services transfrontaliers dans une économie hautement numérisée, élaboré dans le cadre de la

CNUCC, offre aux pays une autre plateforme pour rationaliser l'imposition de l'économie numérique.

Pratiques comparatives des pays

Des pays tels que la Colombie, l'Inde, le Kenya, le Népal, le Nigeria et la Tanzanie ont adopté des taxes sur les services numériques (TSN), des taxes sur les services électroniques (SEP) ou les deux. Le présent document examine la manière dont ces pays ont mis en œuvre leurs mesures fiscales nationales relatives au numérique. Le tableau ci-dessous présente un résumé des principales caractéristiques :

Tableau1 : Pratiques nationales

Pays	Type de mesure	Taux d'imposition	Champ d'application	Seuil / Critères de lien	Année d'entrée en vigueur
Colombie	SEP Retenue à la source TVA	SEP : 3% du revenu brut total	Services numériques, commerce électronique fournis par des entreprises non résidentes	Interaction systématique avec le marché local – 300 000 utilisateurs ou clients ; ou transaction dont les prix ou le paiement sont libellés en monnaie locale Valeur brute des transactions par an de 31 300 UVT (490 000 USD)	2022
Inde	Taxe d'égalisation (EL) & SEP WHT GST	Taxe d'égalisation de 6% sur la publicité (2016) Taux de 2% sur le commerce électronique (2020) Règles SEP (2022)	Publicités en ligne, commerce électronique, fournis par des entreprises non résidentes SEP basé sur le chiffre d'affaires/le nombre d'utilisateurs	Publicités en ligne et paiements liés au commerce électronique supérieurs à 0,1 million INR (1 500 USD). La mesure ne s'applique pas aux prestataires de services numériques dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 20 millions INR (235 000 USD) SEP : interaction systématique avec les utilisateurs - 300 000 utilisateurs Valeur des transactions : chiffre d'affaires annuel d'au moins 20 millions INR (235 000 USD)	2016 (publicité en ligne EL) 2020 (EL e-commerce) 2022 (SEP)
Kenya	TSN SEP TVA	TSN : 1,5% du chiffre d'affaires brut SEP : 3% du chiffre d'affaires brut (impôt sur les sociétés de 30 % sur le bénéfice imposable –	Services numériques, logiciels, données ; commerce électronique fourni par des entreprises non résidentes	Pas de seuil de chiffre d'affaires pour la TSN Propriété intellectuelle locale, adresse de facturation, intermédiaires de paiement Seuil de chiffre d'affaires pour la SEP : 5 millions de KES (40 000 USD) de chiffre d'affaires annuel	2021 (TSN) Déc. 2024 – (SEP)

		bénéfice considéré comme représentant 10 % du chiffre d'affaires brut)			
Népal	TSN TVA	TSN : 2% du montant de la transaction	Transactions numériques et services en ligne par des non-résidents	Transactions annuelles de 3 millions de NPR (22 351 USD)	2022
Nigeria	SEP Retenue à la source TVA	SEP : Pas de taux fixe ; l'impôt sur les sociétés s'applique aux bénéfices. Pas de formule fixe de bénéfice présumé.	Transactions et services numériques, commerce électronique par des non-résidents	Seuil de chiffre d'affaires de 25 millions de NGN (15 000 USD), ou interaction numérique significative - domaine local ou option de paiement Services de gestion ou services professionnels.	2019 (règle SEP proposée)
Tanzanie	TSN WHT TVA	TSN : 2% du chiffre d'affaires	Services en ligne et plateformes de commerce électronique pour les transactions B2C. Hors transactions B2B (qui sont couvertes par la retenue à la source)	Basée sur le chiffre d'affaires ; s'applique aux non-résidents pour les paiements effectués par des utilisateurs locaux pour des services numériques	2022

L'analyse des cinq pays concernés – la Colombie, l'Inde, le Kenya, le Nigeria et la Tanzanie – montre que tous ont adopté des mesures nationales visant à taxer l'économie numérique, bien que les taux d'imposition, le champ d'application et les stratégies de mise en œuvre varient, comme l'indique le tableau. La Colombie et le Nigeria ont mis en place une taxe SEP. L'Inde disposait à la fois d'une taxe d'égalisation (EL) et d'une taxe SEP, mais a depuis supprimé l'EL sur le commerce électronique en août 2024 et l'EL sur la publicité en ligne en avril 2025. Le Kenya et la Tanzanie ont mis en place une taxe sur les services numériques (TSN). Cependant, le Kenya est passé de la TSN à la SEP en décembre 2024. Tous les pays ont recours à l'auto-évaluation pour garantir la conformité. La Colombie, l'Inde, le Nigeria et la Tanzanie disposent d'un mécanisme de retenue à la source pour garantir la conformité des paiements effectués à des non-résidents dans le cadre de transactions B2B.

Les taux d'imposition des TSN varient de 1,5% à 6% du chiffre d'affaires brut selon les pays, et leur champ d'application couvre un large éventail de transactions numériques, notamment les services de streaming, les places de marché numériques, les données et les interactions avec les utilisateurs. La SEP du Nigeria a une portée plus large, car elle inclut les paiements versés à des non-résidents pour la fourniture de services de gestion et de services professionnels. Alors que la taxe SEP de la Colombie et du Kenya applique un pourcentage fixe de bénéfice présumé pour déterminer la rentabilité, le FIRS nigérian utilise divers repères tels que les ratios de rentabilité du groupe, des indicateurs basés sur l'EBITDA et des évaluations basées sur le chiffre d'affaires pour déterminer la rentabilité. De même, la SEP indienne applique des dispositions nationales qui habilitent l'agent chargé de l'évaluation à adopter la méthode la plus raisonnable en fonction des faits spécifiques de l'affaire.

Tous les pays appliquent des seuils minimaux de chiffre d'affaires ou d'utilisateurs différents, à l'exception du Kenya et de la Tanzanie, dont les TSN ne prévoient aucun seuil, ce qui risque d'alourdir la charge fiscale des petites entités. Les règles de localisation de la TSN tanzanienne se limitent aux paiements effectués par des résidents à des sociétés non-résidentes pour des services numériques dans le cadre de transactions B2C uniquement, tandis que les transactions B2B sont imposées par le biais d'une retenue à la source (WHT).

Tous les pays mettent en œuvre des mesures fiscales complémentaires. La Colombie, l'Inde, le Kenya, le Nigeria et la Tanzanie appliquent une retenue à la source sur les paiements liés aux transactions numériques versés à des prestataires de services non résidents. Les six pays imposent la TVA ou la GST sur les services numériques transfrontaliers afin de disposer d'un système fiscal complet.

Les recettes issues des taxes sur les services numériques (TSN) ont augmenté au fil du temps, générant des revenus importants en Inde, au Kenya, au Népal et en Tanzanie. Le rendement fiscal de la taxe sur les services électroniques (SEP) au Nigeria et au Népal a également progressé, mais il n'a pas encore permis de générer des recettes significatives. Les pénalités, intérêts et amendes varient considérablement d'un pays à l'autre, allant d'une amende de 0,1% au Népal à 100% de la taxe sur les services électroniques (EL) impayée en Inde, ce qui témoigne d'une disparité considérable dans les approches en matière d'application de la loi.

Une caractéristique commune à toutes les juridictions est la nature dynamique et évolutive de la législation. Les pays continuent d'affiner leurs lois en réponse au rythme rapide de la transformation numérique et à la nécessité d'élargir l'assiette fiscale : l'Inde a élargi le champ d'application des transactions couvertes par l'EL en 2020 et a finalement supprimé l'EL en prévision de réformes multilatérales. Le Népal a relevé le seuil d'imposition en 2024. Le Kenya est passé d'un modèle de TSN basé sur le chiffre d'affaires brut à un modèle de SEP basé sur le chiffre d'affaires net.

Les déclarations de TSN sont déposées mensuellement au Kenya et en Tanzanie. Au Népal, la déclaration est annuelle. Les déclarations SEP sont déposées annuellement au Nigeria. En Colombie, les non-résidents enregistrés en vertu des règles SEP sont tenus de déposer une déclaration annuelle, mais effectuent des paiements mensuels provisoires d'impôt sur le revenu. En Inde, les déclarations EL sont déposées annuellement, mais des paiements d'impôt anticipés sont exigés trimestriellement. Les paiements mensuels provisoires en Colombie et les paiements anticipés trimestriels en Inde renforcent la conformité.

Certaines **difficultés** persistent dans la mise en œuvre. L'une d'elles réside dans l'interaction des SEP avec les conventions fiscales, ce qui limite leur efficacité, comme c'est le cas pour les SEP de la Colombie et de l'Inde.

Un autre défi est d'ordre politique : les pays appliquant des mesures unilatérales ou nationales peuvent être désavantagés si les juridictions homologues n'imposent pas de mesures similaires. La Colombie, par exemple, est confrontée à ce problème, car les autres pays de la région n'ont pas adopté de mesures similaires, et l'absence d'allègement de la double imposition ne fait qu'aggraver la situation.

Les pays sont également confrontés à des limites en matière d'application. Les autorités fiscales peinent à faire respecter la conformité par les entreprises numériques non résidentes n'ayant aucune présence physique locale. Beaucoup n'ont pas accès à des informations fiables sur les activités des entreprises numériques mondiales ayant une empreinte numérique locale. Un autre défi réside dans l'absence de règles claires d'attribution des bénéfices pour une SEP, comme c'est le cas au Nigeria et en Inde, ce qui peut accroître les incertitudes.

Meilleures pratiques nationales

Plusieurs bonnes pratiques se sont dégagées des expériences des pays en matière de conception et de mise en œuvre de mesures fiscales numériques. Les pays en développement qui envisagent d'introduire des taxes numériques peuvent s'inspirer des bonnes pratiques suivantes lors de la conception de leur fiscalité :

- **Seuils clairs et lien basé sur les recettes** : la plupart des pays disposent de règles de champ d'application et de seuils clairs, fournissant des critères structurés pour établir la présence numérique. Ces seuils permettent de cibler les grands prestataires de services numériques non résidents, tout en réduisant la charge de conformité pesant sur les petites entreprises.
- **Dissociation des régimes d'impôt sur le revenu** : en Inde, la taxe d'égalisation évite les complications liées aux conventions fiscales en étant réglementée en dehors du cadre de la législation sur l'impôt sur le revenu. Les pays disposant d'un vaste réseau de conventions fiscales peuvent opter pour cette solution. Toutefois, cela peut limiter l'octroi d'allègements en matière de double imposition.
- **Intégration aux systèmes existants de retenue à la source, de TVA/GST** : la Colombie, l'Inde et le Nigeria appliquent une retenue à la source sur les transactions numériques. Le Népal, l'Inde et le Kenya appliquent la TVA sur les transactions numériques. Cela élargit l'assiette fiscale et renforce la conformité. En Colombie, la retenue à la source, plus élevée que l'impôt applicable dans le cadre du régime SEP sur les services numériques, encourage les non-résidents à s'enregistrer volontairement et à procéder à une auto-évaluation. Il est important de noter que le fait de désigner les institutions financières et les intermédiaires comme agents de retenue à la source, comme c'est le cas en Colombie, peut améliorer la conformité et combler les lacunes.
- **Calcul simplifié de l'impôt** : la Colombie, l'Inde, le Kenya et la Tanzanie ont opté pour une imposition sur le chiffre d'affaires brut à taux forfaitaire, ce qui réduit la complexité pour les administrations fiscales disposant de capacités et d'informations limitées. Toutefois, l'imposition sur le chiffre d'affaires brut peut ne pas tenir compte des marges bénéficiaires spécifiques à chaque secteur et pourrait accroître le risque de mesures de rétorsion de la part des pays développés.
- **Paiements mensuels provisoires ou acomptes**, comme c'est le cas en Colombie et en Inde. Lorsqu'un régime exige le dépôt d'une déclaration fiscale annuelle, les acomptes ou paiements provisoires améliorent la conformité, allègent la charge fiscale des contribuables et garantissent une perception des recettes en temps opportun par le gouvernement.
- **Une unité dédiée et dotée de ressources suffisantes au sein de l'administration fiscale** pour superviser la mise en œuvre et l'application des taxes numériques. Des pays tels que le Kenya et la Tanzanie ont adopté cette approche en créant des équipes spécialisées pour gérer les taxes sur les services numériques (TSN). Ces unités doivent être dotées de capacités techniques, d'effectifs et d'une infrastructure numérique adéquats, et bénéficier d'une formation et d'un soutien continu pour gérer efficacement l'enregistrement des contribuables, le contrôle de la conformité et l'application de la loi.
- **L'enregistrement obligatoire des prestataires numériques non-résidents**, tel qu'introduit au Kenya, au Nigeria et au Népal, améliore la visibilité des contribuables non-résidents et facilite le contrôle de la conformité.
- Les pays ont mis en place **des mesures incitatives pour encourager les entreprises à se conformer**. La Colombie applique un taux réduit de 3% de SEP aux entreprises non résidentes enregistrées, tandis qu'une retenue à la source générale plus élevée de 10% s'applique aux entreprises non résidentes qui ne se sont pas enregistrées. La reconnaissance publique des contribuables en règle peut inciter à la conformité. Le Kenya

encourage la conformité en mettant en avant les efforts des contribuables non résidents en règle lors du « mois des contribuables ». La simplification des processus d'enregistrement et de déclaration, où tout se fait en ligne, peut accroître la conformité. Par exemple, des systèmes en ligne tels que *iTax* au Kenya et *TaxPro Max* au Nigeria permettent l'enregistrement et la déclaration automatiques.

- **Collaboration avec d'autres organismes de réglementation gouvernementaux** : la collaboration de l'Inde avec d'autres organismes de réglementation a permis d'harmoniser davantage la législation et de renforcer la conformité. Les mesures imposant le stockage local des données, en particulier pour les entreprises des secteurs de la fintech, du commerce électronique, des télécommunications et des technologies de la santé, ont conduit de nombreuses entreprises numériques à installer leurs serveurs en Inde, ce qui améliore la traçabilité et facilite le contrôle fiscal.
- La Colombie et le Nigeria ont mis en place une **disposition anti-évasion** visant à garantir que le seuil de revenu minimum ne soit pas manipulé, en examinant la valeur totale de toutes les transactions avec les parties liées et les filiales.
- **L'apprentissage entre pairs** peut renforcer les capacités et faciliter l'analyse comparative. Le Kenya, le Nigeria et la Tanzanie ont participé à des exercices d'apprentissage entre pairs sur la fiscalité de l'économie numérique.

Vers l'harmonisation et la rationalisation

Les études de cas illustrent la diversité des mesures nationales en matière de conception, d'application et de mise en œuvre. Si les mesures nationales ont généré des recettes importantes, le paysage fragmenté de la fiscalité numérique a également entraîné une augmentation des coûts de mise en conformité, une incertitude juridique et des risques accrus de double imposition et de tensions commerciales. Les changements continus de la législation accroissent encore les incertitudes. Pour y remédier, les pays devraient s'engager dans une coopération régionale ou internationale afin d'établir des normes mondiales. Les pays peuvent commencer par harmoniser les éléments fondamentaux de leurs régimes fiscaux numériques, notamment :

- Des définitions normalisées de la portée des services numériques et des SEP
- Des règles de localisation cohérentes pour les TSN et les SEP
- Des seuils communs en matière de chiffre d'affaires ou de base d'utilisateurs pour établir un lien fiscal
- La définition d'une fourchette acceptable de taux d'imposition pour les TSN
- Des règles cohérentes d'attribution des bénéfices pour les SEP
- L'harmonisation des obligations déclaratives et la simplification des systèmes d'enregistrement pour les prestataires de services numériques non résidents
- Tirer parti des plateformes régionales pour l'assistance mutuelle en matière d'administration fiscale, y compris l'échange d'informations, le recouvrement des impôts et les stratégies de mise en œuvre
- Renforcer la coordination régionale pour éviter les désavantages concurrentiels

L'harmonisation ne vise pas l'uniformité, mais la création de cohérence et de compatibilité, tout en restant suffisamment souple pour trouver un équilibre entre la souveraineté nationale et la cohérence internationale, afin de garantir une taxation équitable, transparente et efficace de l'économie numérique. Le fait que les pays se soient engagés à trouver une solution négociée à l'échelle mondiale pour taxer l'économie numérique dans le cadre de la CNUCC est prometteur.

Considérations relatives au protocole à la Convention des Nations Unies sur la fiscalité internationale des entreprises (UNFCITC)

Les expériences nationales variées de la Colombie, de l'Inde, du Népal, du Kenya, du Nigeria et de la Tanzanie offrent des enseignements précieux pour l'élaboration d'un protocole fiscal numérique cohérent à l'échelle mondiale dans le cadre de la Convention des Nations Unies sur la fiscalité internationale (UNFCITC). Afin de tirer parti des expériences de ces pays et de favoriser la cohérence tout en respectant les spécificités nationales, les considérations suivantes devraient guider l'élaboration du protocole :

1. Affirmer les droits d'imposition à la source qui s'alignent sur les modèles économiques numériques

Le protocole devrait clairement affirmer le droit des juridictions de marché à imposer les revenus provenant de services numériques consommés sur leur territoire, là où les utilisateurs génèrent une valeur économique substantielle. Cela peut être réalisé par les moyens suivants :

- Élargir la définition de l'établissement stable (PE) pour y inclure la présence numérique non physique, telle que l'interaction avec les utilisateurs ou les seuils de revenus, ou des facteurs de présence numérique tels que le nom de domaine local, la plateforme numérique ou l'option de paiement locale.
- Accorder des droits d'imposition à la source par le biais d'une retenue à la source (WHT) sur les revenus provenant des juridictions du marché.
- Encourager la mise à jour des traités bilatéraux afin de les aligner sur les nouveaux principes d'imposition à la source. Cela peut se faire par le biais de protocole.

2. Normaliser les éléments clés de conception

Afin de réduire la fragmentation et l'incertitude juridique, le protocole devrait promouvoir des règles standardisées concernant :

- Le champ d'application et les règles de détermination de la source pour les TSN et les SEP
- Des seuils de revenus ou d'utilisateurs cohérents, et une fourchette acceptable de taux d'imposition.
- Des règles cohérentes d'attribution des bénéfices pour les SEP qui reflètent l'activité économique, y compris des méthodes alternatives de répartition des bénéfices pour les modèles commerciaux numériques telles que la répartition fractionnée, en accordant une attention particulière aux besoins pratiques des pays en développement en matière d'application. Cela peut s'appuyer sur la méthode nette de l'article 12B qui utilise déjà la répartition fractionnée.

3. Flexibilité et options simplifiées

Le protocole devrait soutenir des modèles de conformité simplifiés tenant compte des contraintes de capacité auxquelles sont confrontées de nombreuses juridictions en développement, et offrir aux pays un ensemble acceptable d'options fiscales parmi lesquelles choisir en fonction de leurs priorités et de leurs capacités. Celles-ci pourraient inclure :

- Une retenue à la source sur les paiements bruts.
- Des méthodes de calcul des bénéfices présumés pour l'imposition fondée sur les SEP, offrant des résultats prévisibles et gérables.

- Une flexibilité dans le choix des options fiscales et dans les délais de mise en œuvre, permettant une adoption progressive en fonction de l'état de préparation national.
- Les propositions fiscales devraient également être dynamiques afin de s'adapter à l'évolution rapide des modèles commerciaux numériques.

4. Élimination de la double imposition

Le protocole doit clairement définir que lorsqu'un ensemble acceptable d'options fiscales, telles que les TSN, les impôts SEP et les retenues à la source numériques, est mis en œuvre par une partie au protocole, celles-ci sont éligibles à des crédits d'impôt étrangers. Cette clarté est essentielle pour éviter la double imposition. En résumé, les pays qui signent le protocole des Nations Unies s'engageraient à n'appliquer que l'ensemble des options fiscales acceptables et à accorder un allègement fiscal pour les impôts payés par leurs résidents dans d'autres pays au titre de ces options fiscales. Le protocole peut être conçu de manière similaire à l'article 46 de la Convention multilatérale de l'OCDE²², de sorte qu'il prévale sur les conventions fiscales bilatérales existantes en vigueur entre les parties au protocole.

5. Promouvoir l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

L'application effective des mesures fiscales numériques dépend de la capacité des administrations fiscales à identifier, enregistrer et surveiller les prestataires de services numériques non résidents, ainsi qu'à faire respecter la législation fiscale. Dans cette optique, le protocole devrait promouvoir :

- L'échange d'informations permettant d'accéder aux données relatives aux paiements et à l'activité des utilisateurs, ainsi que l'assistance en matière de contrôle fiscal et de recouvrement.
- Encourager la coopération mondiale en matière d'accès aux données et d'enregistrement des fournisseurs non résidents.
- L'harmonisation des obligations de déclaration pour les entreprises.

6. Mettre en place un mécanisme de règlement des différends

Le protocole devrait mettre en place un mécanisme multilatéral de prévention et de règlement des différends afin de résoudre les conflits connexes.

Résumé

Le présent document montre que l'imposition des prestataires de services numériques non-résidents pose d'énormes défis à de nombreuses administrations fiscales. Consciente de ces défis, l'OCDE, dans son rapport sur l'Action 1 visant à relever les défis fiscaux de l'économie numérique, a recommandé l'application de l'EL, des taxes SEP ou de la retenue à la source (WHT). Ces recommandations n'ont pas été suivies par l'OCDE, qui a plutôt élaboré le montant A du pilier 1.

L'Inde, le Kenya, la Colombie, le Népal, la Tanzanie et le Nigeria ont adopté des mesures nationales en tenant compte de la nécessité d'agir rapidement pour protéger leurs assiettes fiscales et du fait que seules quelques entreprises devraient être concernées par le montant

²² OCDE/G20, Convention multilatérale visant à mettre en œuvre le volet A du premier pilier : solution à deux piliers pour relever les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie (2023). Disponible à l'adresse <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html>.

A, ce qui pourrait ne pas se traduire par des recettes raisonnables pour de nombreux pays, ainsi que de la crainte que le montant A ne soit pas ratifié étant donné que, de par sa conception, les États-Unis disposent d'un droit de veto sur le montant A.

Si les mesures nationales introduites par les pays analysés n'ont pas suivi les mêmes voies, toutes les législations ont établi un lien entre les non-résidents et leurs juridictions en utilisant les recettes et, dans certains cas, des seuils d'utilisateurs. La mise en œuvre des mesures nationales introduites par ces pays pose des défis en matière de politique fiscale en raison de l'interaction de ces mesures avec les conventions fiscales et les impôts indirects. Compte tenu de la définition restrictive de l'établissement stable dans les conventions de double imposition, les non-résidents cherchent à s'abriter fiscalement afin d'échapper à l'imposition dans les juridictions de source.

Étant donné que la mise en œuvre des mesures nationales se heurte à des défis importants, notamment en matière de conformité et d'application, d'interaction avec les conventions fiscales, et que la négociation bilatérale de l'article 12B de la Convention-cadre des Nations Unies (MTC) dans les conventions existantes est complexe et prend du temps, une solution multilatérale est nécessaire pour garantir que les entreprises numériques non résidentes paient leur juste part d'impôts sur les marchés où elles interagissent avec des utilisateurs, des clients ou des visiteurs. Le protocole de l'ONU relatif à l'imposition des revenus provenant de services numériques transfrontaliers dans le cadre de la Convention des Nations unies sur les conventions fiscales (UNFCITC), pourrait prévoir des règles plus justes et plus équitables, et le document en a présenté les principaux éléments de conception.

REFERENCES

- Andersen (2024). L'impact de la nouvelle loi canadienne sur la taxe sur les services numériques sur les entreprises, 9 septembre. Disponible sur <https://ca.andersen.com/blog/the-impact-of-canadas-new-digital-services-tax-act-on-businesses/>.
- Ariyibi, K. O., Bello, O. F., Ekundayo, T. F., Gupta, R., Samuel, E. O., Oluwabusolami, O., & Odumuwan, O. O. (2024). *Relever les défis de la fiscalité du commerce électronique et des services numériques dans l'économie mondialisée*.
- Aslam, A., & Shah, A. (2021). Taxer l'économie numérique. Dans *L'impôt sur les sociétés sous pression. Pourquoi une réforme est nécessaire et comment elle pourrait être conçue*. Washington, États-Unis : Fonds monétaire international, 189–226.
- ATAF (2021). Taxer l'économie numérique : la perspective africaine – Note d'orientation. Pretoria : ATAF.
- Banque mondiale (2024). *Rapport 2023 sur les progrès et les tendances numériques*. <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/95fe55e9-f110-4ba8-933f-e65572e05395/content>.
- Bauer, G., Fritz, J., Schanz, D., & Sixt, M. (2019). Les défis de l'impôt sur les sociétés liés aux modèles économiques numérisés. Disponible sur SSRN 3348544.
- Cebreiro-Gomez, A., Clavey, C., Estevão, M., Leigh-Pemberton, J., & Stewart, B. (2022). *Taxe sur les services numériques : pratiques nationales et défis techniques*. Banque mondiale.
- Chowdhary, A. M., Maina, A. W. et Omole, K. (2024). Vers un protocole des Nations Unies sur la taxation des services transfrontaliers dans une économie numérisée. T20 et South Centre. Disponible à l'adresse <https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-no-40-19-december-2024/>.
- CNUCED (2024). *Rapport sur l'économie numérique 2024. Façonner un avenir numérique durable sur le plan environnemental et inclusif*. Publications des Nations Unies. Disponible sur https://unctad.org/system/files/official-document/der2024_en.pdf.
- Comité intergouvernemental de négociation sur la CNUCC (4 avril 2025). *Feuille de route et méthodes de travail*. Disponible sur <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-04/roadmap%20A-AC.298-CRP.12.pdf>.
- Commission européenne (2017). *Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil : Un système fiscal équitable et efficace dans l'Union européenne pour le marché unique numérique*. Disponible sur <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547>.
- Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) (2019). *Rapport sur l'économie numérique 2019*. Disponible sur https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf.

- Cui, W., & Hashimzade, N. (2019). La taxe sur les services numériques en tant qu'impôt sur la rente de localisation. Disponible sur SSRN 3488812.
- Dagan, T. (1999). Le mythe des conventions fiscales. *NYUJ Int'l L. & Pol.*, 32, 939.
- Devereux, M. P., & Vella, J. (2018). Taxer l'économie numérisée : réforme ciblée ou réforme globale du système ? *British Tax Review*, 4, 387-406.
- Enache, C. (2024). *La fiscalité numérique à travers le monde*. Tax Foundation. Disponible sur <https://taxfoundation.org/research/all/global/digital-taxation/>.
- Fair Tax Foundation (2025). *Les « Silicon Six » et leur écart fiscal mondial persistant*. Disponible sur <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/Silicon-Six-Report-2025.pdf>.
- Falcão, T. (2025). Significant Economic Presence Taxation: A Concept Without Practice? International Tax and Investment Center (ITIC) ; Tax Notes, 10 février. Disponible sur <https://www.taxnotes.com/lr/resolve/tax-notes-international/significant-economic-presence-taxation-a-concept-without-practice/7qtvc>.
- Feng, A., Joshi, S., & McGannon, Q. (2024). *Analyse des conventions fiscales déséquilibrées des pays en développement : enseignements tirés de la base de données Tax Treaties Explorer*. Genève : South Centre. Disponible sur <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2024/09/Graduate-Institute-South-Centre-Tax-Report-2024.pdf>.
- Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF) (2020). *Approche suggérée pour l'élaboration d'une législation sur la taxe sur les services numériques*. Pretoria : ATAF.
- Grondona, V., Chowdhary, A. M., & Uribe, D. (2020). *Mesures nationales relatives à la fiscalité de l'économie numérique*. Document de recherche n° 111. Genève : South Centre. Disponible sur <https://www.southcentre.int/research-paper-111-may-2020/>.
- Hearson, M. (2018). Quand les pays en développement renoncent-ils à leur assiette fiscale sur les sociétés lors des négociations ? *Journal of International Development*, 30(2), 233–255.
- Hongler, P., & Pistone, P. (2015). Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy. Disponible sur SSRN 2586196.
- Kim, Y. R. (2019). Taxe sur les services numériques. *Actes. Conférence annuelle sur la fiscalité et procès-verbal de la réunion annuelle de la National Tax Association*, 112, 1–63.
- KPMG (2025). *Fiscalité de l'économie numérisée : résumé des développements*. <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.
- Mishra, D., Kedia, M., Reddy, A., Ramnath, K., & Vanguri, S. (2025). *Rapport sur l'état de l'économie numérique en Inde (SIDE)*. ICRIER. Disponible sur <https://icrier.org/publications/state-of-indias-digital-economy-side-report-2025/>.

- Moreno, A. B., & Brauner, Y. (2019). Taxer l'économie numérique après les BEP... Sérieusement. *Colum. J. Transnat'l L.*, 58, 121.
- Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (2015). : *Relever les défis fiscaux de l'économie numérique, Action 1, Rapport final 2015*. Disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OCDE (2018). *Les défis fiscaux liés à la numérisation – Rapport intermédiaire 2018*. Cadre inclusif OCDE/G20. Disponible à l'adresse <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
- OCDE (2019). Document de consultation publique « Proposition du Secrétariat pour une « approche unifiée » au titre du premier pilier ». Disponible à l'adresse <https://web-archive.oecd.org/2019-10-10/532365-public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.
- OCDE (2021). Déclaration sur une solution à deux piliers pour relever les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie. Disponible à l'adresse <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.
- OCDE (11 octobre 2023). Convention multilatérale visant à mettre en œuvre le montant A du premier pilier. Cadre inclusif de l'OCDE/G20. Disponible sur <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.
- PIB Delhi (2025). *Estimation et mesure de l'économie numérique indienne*. Disponible sur <https://www.pib.gov.in/PressReleasePage.aspx?PRID=2095260>.
- Singh, V. K. (2018). Interaction entre les prix de transfert et l'attribution des bénéfices : enjeux conceptuels et politiques pour les pays en développement. Note d'orientation sur la coopération fiscale n° 3. Genève : South Centre. Disponible à l'adresse https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2018/08/TCPB3_Interaction-of-Transfer-Pricing-Profit-Attribution_EN.pdf.
- Starkov, V., & Jin, A. (2024). *Un pari risqué ? Comparaison des recettes fiscales issues des régimes de taxe sur les services numériques et de la taxe « a » pour les pays en développement*. Document de recherche n° 199. South Centre, Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF) et Forum ouest-africain sur l'administration fiscale (WATAF). Disponible sur https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2024/05/RP199_A-Toss-Up_EN.pdf.
- Tax Justice Network (TJN) (2024). *État de la justice fiscale 2024*. Disponible sur <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/State-of-Tax-Justice-2024-English-Tax-Justice-Network.pdf>.
- Union européenne (UE) (2017). *Règlement sur les minerais provenant de zones de conflit*. Disponible à l'adresse https://policy.trade.ec.europa.eu/development-and-sustainability/conflict-minerals-regulation_en.
- Union européenne (UE) (19 octobre 2020). *Programme de travail de la Commission pour 2021*. Disponible sur <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0690>.

Wagener, T., & Cade, K. (2024). *Impact de l'augmentation de la taxe sur les services numériques au Royaume-Uni proposée par les libéraux-démocrates*. Centre de recherche de la CCIA. Disponible sur <https://ccianet.org/research/reports/impact-liberal-democrats-proposed-increase-uk-digital-service-tax/>.

DOCUMENTS DE RECHERCHE RECENTS DU CENTRE SUD

N°	Date	Titre	Auteurs
142	4 janvier 2022	Droit de la concurrence et accès aux médicaments : enseignements tirés de la réglementation et de la pratique brésiliennes	Matheus Z. Falcão, Mariana Gondo et Ana Carolina Navarrete
143	11 janvier 2022	Droit brésilien de la concurrence et accès à la santé au Brésil : Prix abusifs dans le secteur des médicaments	Bruno Braz de Castro
144	27 janvier 2022	Une dérogation ADPIC-COVID et des engagements qui se recoupent pour protéger les droits de propriété intellectuelle en vertu des accords internationaux sur la propriété intellectuelle et les investissements	Henning Grosse Ruse-Khan et Federica Paddeu
145	9 février 2022	Le droit à la santé dans les litiges relatifs aux brevets pharmaceutiques	Emmanuel Kolawole Oke
146	16 février 2022	Examen des différends à l'OMC concernant l'Accord sur les ADPIC : implications pour l'utilisation des flexibilités en matière de santé publique	Nirmalya Syam
147	28 février 2022	Les négociations au sein de l'Organisation mondiale de la santé peuvent-elles déboucher sur un cadre équitable pour la prévention, la préparation et la réponse aux pandémies en tant que biens publics mondiaux ?	Viviana Muñoz Tellez
148	7 mars 2022	Ressources génétiques marines situées au-delà des juridictions nationales : options de négociation en matière de propriété intellectuelle	Siva Thambisetty
149	8 mars 2022	Le débat international sur le droit au développement et la nécessité de redynamiser sa mise en œuvre	Yuefen Li, Daniel Uribe et Danish
150	21 mars 2022	La responsabilité des fournisseurs d'accès à Internet en matière de violation du droit d'auteur au Sri Lanka : une analyse comparative	Ruwan Fernando
151	19 avril 2022	Sortir du cercle vicieux de la fragilité et de la pauvreté liée aux conflits : comment l'interaction entre la prestation de services, le renforcement des capacités et la transformation institutionnelle favorise le processus de sortie de la fragilité	Mamadou Dia
152	21 avril 2022	Examen de certaines exceptions en matière de santé publique dans les législations asiatiques sur les brevets	Kiyoshi Adachi
153	26 avril 2022	Analyse des brevets relatifs aux médicaments et aux produits	Srividya Ravi

		biothérapeutiques en cours d'essais pour le traitement de la COVID-19	
154	9 mai 2022	Les vaccins contre la COVID-19 en tant que biens publics mondiaux : entre vie et profit	Katiuska King Mantilla et César Carranza Barona
155	27 mai 2022	Production destinée à l'exportation : une exception favorable à la concurrence compatible avec l'Accord sur les ADPIC	Carlos M. Correa et Juan I. Correa
156	1er juin 2022	Un choix difficile ? Comparaison des recettes fiscales que les pays en développement pourraient percevoir grâce à l'article 12B, selon les régimes prévus à l'article A et à l'article 12B du Traité type des Nations Unies	Vladimir Starkov et Alexis Jin
157	3 juin 2022	Moratoire de l'OMC sur les droits de douane applicables aux transmissions électroniques : à combien s'élèvent les pertes de recettes tarifaires subies par les pays en développement ?	Rashmi Banga
158	15 juin 2022	Vingt ans après Doha : analyse de l'utilisation des flexibilités en matière de santé publique prévues par l'Accord sur les ADPIC en Inde	Muhammad Zaheer Abbas, PhD
159	15 juillet 2022	Récolter les fruits de la recherche sur les micro-organismes : perspectives et défis pour la R&D et l'industrie au Sri Lanka	Ruwan Fernando
160	21 juillet 2022	Progrès en matière d'APA pour la Convention sur la diversité biologique : une ouverture limitée concernant les informations sur la nature	Joseph Henry Vogel, Manuel Ruiz Muller, Klaus Angerer et Christopher May
161	26 juillet 2022	Solution à deux piliers pour la taxation de l'économie numérique : implications politiques et orientations pour les pays du Sud	Irene Ovonji-Odida, Veronica Grondona, Abdul Muheet Chowdhary
162	11 août 2022	Le mécanisme multilatéral permanent proposé et ses relations potentielles avec l'univers existant du règlement des différends entre investisseurs et États	Danish et Daniel Uribe
163	19 août 2022	Le droit à la science : de la fragmentation à une mise en œuvre globale ?	Peter Bille Larsen et Marjorie Pamintuan
164	23 septembre 2022	Impact d'un taux d'imposition minimum dans le cadre de la solution du deuxième pilier sur les petits États insulaires en développement	Kuldeep Sharma
165	4 octobre 2022	Évaluation de l'impact des piliers 1 et 2	Suranjali Tandon et Chetan Rao
166	6 octobre 2022	Leçons tirées de la mise en œuvre par l'Inde de la Déclaration de Doha sur les ADPIC et la santé publique	Nanditta Batra
167	27 octobre 2022	Analyse des liens entre le changement climatique et les droits de l'homme	Daniel Uribe Teran et Luis Fernando Rosales

168	28 octobre 2022	Flexibilités de l'Accord sur les ADPIC et accès aux médicaments : une évaluation des obstacles à l'utilisation des licences obligatoires pour les produits pharmaceutiques brevetés à l'OMC	Anna S.Y. Wong, Clarke B. Cole, Jillian C. Kohler
169	8 novembre 2022	La décision de l'OMC relative aux ADPIC concernant les vaccins contre la COVID-19 : que faut-il faire pour la mettre en œuvre ?	Carlos M. Correa et Nirmalya Syam
170	17 novembre 2022	Laissés à nous-mêmes : COVID-19, accords de libre-échange « ADPIC-Plus » et Déclaration de Doha sur les ADPIC et la santé publique	Melissa Omino et Joanna Kahumbu
171	29 novembre 2022	Lignes directrices pour l'examen des demandes de brevets relatives aux produits pharmaceutiques	Carlos M Correa
172	1er décembre 2022	Flux financiers illicites et recouvrement des avoirs volés : les pays du Nord doivent agir	Abdul Muheet Chowdhary et Sébastien Babou Diao
171	31 janvier 2023	Directives pour l'examen des demandes de brevet relatives aux produits pharmaceutiques	Carlos M Correa
173	7 février 2023	Analyse des brevets liés à la COVID-19 concernant les anticorps et les vaccins	Kausalya Santhanam
174	13 février 2023	Diriger et coordonner la santé mondiale : renforcer l'Organisation mondiale de la santé	Nirmalya Syam
175	22 mars 2023	Expériences internationales en matière d'octroi de licences obligatoires pour des raisons de santé publique	Catalina de la Puente, Gastón Palopoli, Constanza Silvestrini, Juan Correa
176	29 mars 2023	D'où vient et où va le financement de la santé mondiale	Germán Velásquez
177	18 mai 2023	Dilemmes politiques pour les pays en développement de l'ASEAN découlant du moratoire tarifaire sur les biens transmis par voie électronique	Manuel F. Montes et Peter Lunenborg
178	22 mai 2023	Une réponse à la COVID-19 et au-delà : renforcer les capacités africaines en matière de production de vaccins	Carlos M. Correa
179	14 juillet 2023	Redynamiser le Mouvement des pays non alignés pour l'ère post-COVID-19	Yuefen Li, Daniel Uribe et Danish
180	9 août 2023	Une dimension négligée de l'activité inventive appliquée aux produits pharmaceutiques et biotechnologiques : le cas de la loi sri-lankaise sur les brevets	Ruwan Fernando
181	14 août 2023	Tendances, raisons et perspectives de la dédollarisation	Yuefen Li
182	7 septembre 2023	Le multipartisme : est-ce une bonne chose pour les pays en développement ?	Harris Gleckman

183	15 septembre 2023	Les pays les moins avancés et leurs progrès vers la réalisation des objectifs de développement durable	Peter Lunenborg
184	15 septembre 2023	Promouvoir le recours de la Jordanie aux licences obligatoires pendant la pandémie	Laila Barqawi
185	13 octobre 2023	Les flux d'investissements étrangers dans un paysage géoéconomique en mutation	Danish
186	14 novembre 2023	Brevetage des anticorps monoclonaux : le cas de l'Argentine	Juan Correa, Catalina de la Puente, Ramiro Picasso et Constanza Silvestrini
187	4 décembre 2023	Le Pacte numérique mondial : opportunités et défis pour les pays en développement dans un espace numérique fragmenté	Carlos Correa, Danish, Vitor Ido, Jacqueline Mwangi et Daniel Uribe
188	7 décembre 2023	L'intersection entre la propriété intellectuelle, la santé publique et l'accès aux technologies liées au climat	Livia Regina Batista
189	21 décembre 2023	Statut des établissements stables selon les règles GloBE	Kuldeep Sharma
190	24 janvier 2024	Mise en œuvre de la Déclaration de Doha dans la législation de l'OAPI : les périodes de transition ont-elles une importance ?	Patrick Juvet Lowé Gnintedem
191	25 janvier 2024	Décision relative à la dérogation aux ADPIC pour un accès équitable aux contre-mesures médicales en cas de pandémie : diagnostics et traitements contre la COVID-19	Nirmalya Syam et Muhammad Zaheer Abbas, PhD
192	30 janvier 2024	Lignes directrices pour l'examen des brevets relatifs aux anticorps monoclonaux	Juan Correa, Catalina de la Puente, Ramiro Picasso et Constanza Silvestrini
193	2 février 2024	Défis actuels et scénarios futurs possibles en matière de santé mondiale	Germán Velásquez
194	15 février 2024	Mise en œuvre des flexibilités et des injonctions prévues par l'Accord sur les ADPIC : une étude de cas sur l'Inde	Shirin Syed
195	6 mars 2024	Régime des licences obligatoires et usage public non commercial en Argentine	Juan Ignacio Correa
196	19 avril 2024	Licences obligatoires à l'exportation : mise en œuvre dans l'ordre juridique argentin	Valentina Delich
197	28 mai 2024	Les licences obligatoires comme remède contre les prix excessifs des médicaments vitaux	Behrang Kianzad
198	31 mai 2024	Que peut apprendre le Cambodge de la Thaïlande et de l'Inde alors qu'il s'apprête à sortir de la catégorie des pays les moins avancés ?	Brigitte Tenni, Deborah Gleeson, Joel Lexchin, Phin Sovath et Chalernsak Kittitrakul
199	10 juin 2024	Un pari risqué ? Comparaison des recettes fiscales issues des régimes fiscaux « Amount A » et de la taxe sur les services	Vladimir Starkov et Alexis Jin

		numériques pour les pays en développement	
200	26 juin 2024	Transformer les structures non militaires de la gouvernance mondiale : évaluation des priorités pour le chapitre 5 du Pacte pour l'avenir	Harris Gleckman
201	27 juin 2024	Résistance aux antimicrobiens : optimisation de l'utilisation des antimicrobiens chez les animaux destinés à l'alimentation	Viviana Munoz Tellez
202	28 juin 2024	Contraintes et perspectives pour des pratiques durables dans le secteur de l'élevage en Argentine, avec un accent particulier sur l'utilisation des antimicrobiens	David Oseguera Montiel
203	11 juillet 2024	L'industrie des vaccins après la pandémie de COVID-19 : une perspective internationale	Felix Lobo
204	24 juillet 2024	Négocier santé et autonomie : exclusivité des données, politiques de santé et accès aux innovations pharmaceutiques	Henrique Zeferino De Menezes, Julia Paranhos, Ricardo Lobato Torres, Luciana Correia Borges, Daniela De Santana Falcão et Gustavo Soares Felix Lima
205	30 juillet 2024	Contrôle des investissements directs étrangers au nom de la « sécurité nationale » ou du développement durable : une bénédiction déguisée ?	Daniel Uribe Teran
206	28 août 2024	Équité et préparation aux pandémies : comment naviguer parmi les amendements de 2024 au Règlement sanitaire international	Nirmalya Syam
207	29 août 2024	Discussions sur le projet de dispositions relatives aux dommages-intérêts dans le système de règlement des différends entre investisseurs et États au sein du Groupe de travail III de la CNUDCI	José Manuel Alvarez Zárate
208	10 septembre 2024	Stimuler l'action politique pour lutter contre la résistance aux antimicrobiens : prochaines étapes pour la gouvernance mondiale	Anthony D. So
209	25 septembre 2024	La RAM dans l'aquaculture : renforcer les exportations indiennes de crevettes grâce à des pratiques durables et à une réduction de l'utilisation des antimicrobiens	Robin Paul
210	30 septembre 2024	La décision 15/9 et le Protocole de Nagoya : qui devrait recevoir quoi dans le cadre du mécanisme	Joseph Henry Vogel, Natasha C. Jiménez-Revelles, Xavier A.

		multilatéral de partage des avantages ?	Maldonado-Ramírez de Arellano
211	14 octobre 2024	Les implications des restrictions conventionnelles des droits d'imposition sur les services, en particulier pour les pays en développement	Faith Amaro, Veronica Grondona, Sol Picciotto
212	9 janvier 2025	Réglementation internationale des dessins et modèles industriels : l'Accord sur les ADPIC à la lumière du droit de l'Union européenne	Adèle Sicot
213	13 décembre 2024	Le groupe de travail de l'OMC sur le commerce et le transfert de technologie : une analyse critique du point de vue des pays en développement	Nirmalya Syam
214	15 janvier 2025	Application de l'exception Bolar : différentes approches au sein de l'UE	Dmytro Doubinsky
215	23 janvier 2025	Bilan des cinq premières années de la Zone de libre-échange continentale africaine (ZLECAF) : propositions d'amendements potentiels	Kiiza Africa
216	27 février 2025	Le Pacte pour l'avenir fera-t-il progresser un programme mondial commun face aux défis auxquels l'humanité est confrontée ?	Viviana Munoz Tellez, Danish, Abdul Muheet Chowdhary, Nirmalya Syam, Daniel Uribe
217	20 mai 2025	Application transfrontalière du droit d'auteur : accent particulier sur les décisions judiciaires et les sentences arbitrales	Hany Salem
218	12 juin 2025	Le vent du changement : le club des nations BRICS érode la domination occidentale – L'aube du Nouveau Sud	Len Ishmael, PhD
219	16 juin 2025	Réduire le coût des transferts de fonds – Une priorité pour les pays du Sud	Danish
220	25 juin 2025	Exploiter le commerce en compte ouvert — Un catalyseur majeur des flux financiers illicites en provenance des pays en développement	Yuefen Li
221	15 juillet 2025	La course à l'IA : un exercice d'équilibre entre innovation, inclusivité et prospérité pour tous	Daniel Uribe Terán
222	16 juillet 2025	Conception d'un groupe d'experts indépendant sur les données factuelles pour l'action contre la résistance aux antimicrobiens : leçons tirées d'organismes sélectionnés dans les domaines de la santé mondiale, du changement climatique et de la biodiversité	Viviana Muñoz Tellez et Francesca Chiara

223	22 juillet 2025	Surveillance communautaire pour le suivi de la RAM : importance, exigences et faisabilité dans les pays à revenu intermédiaire et faible	Afreenish Amir
224	18 août 2025	Réflexions sur le développement mondial en temps de crise : arguments en faveur d'un autre paradigme de développement	K. Seeta Prabhu
225	12 septembre 2025	Sept décennies après Bandung : l'évolution du paysage de la coopération Sud-Sud et triangulaire	Danish



International Environment House 2
Chemin de Ballexert 7-9
1219 Vernier, Genève
Suisse
+41 (0)22 791 8050
south@southcentre.int
www.southcentre.int



26 Sokode Crescent
Wuse Zone 5
Abuja
Nigeria
+234 (0)815 641 0255
info@wataf-tax.org
www.wataf-tax.org

ISSN 1819-6926