

## Défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie

Les entreprises de l'économie digitale sont présentes dans le monde entier, sans être rattachées physiquement dans tous les États où elles sont actives, qui ne peuvent ainsi pas les imposer. Cette situation soulève quelques questions et les développements internationaux n'épargneront pas non plus la Suisse.

Les règles fiscales internationales en vigueur datent du siècle dernier. Le modèle économique fondant les grandes règles de répartition fiscale internationale repose sur une présence physique des entreprises dans un État donné, que cela soit au niveau du siège, de la direction effective ou d'un établissement stable. Sur cette base, certaines entreprises multinationales ont mis en place des structures permettant d'imposer les bénéfices réalisés dans des États à imposition faible voire nulle. Quant aux entreprises de l'économie numérique, elles sont présentes dans le monde entier, sans être forcément rattachées physiquement dans tous les États concernés par leur activité commerciale, qui ne peuvent ainsi pas les imposer.

### BEPS

C'est ainsi que l'OCDE a mis en place un projet visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Le projet BEPS vise principalement les stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles

et les différences dans les règles fiscales en vue de faire «disparaître» les bénéfiques ou de les transférer dans des États où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle. Les principales mesures ont été publiées en 2015. Parmi celles-ci, notons l'action 1 qui identifie les principales difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales existantes. Cette action élabore des solutions détaillées pour résoudre ces défis, en adoptant une démarche globale et en tenant compte à la fois de la fiscalité directe et indirecte.

### Feuille de route

L'OCDE a annoncé le 31 mai 2019 que la communauté internationale a approuvé une feuille de route pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et s'est engagée à poursuivre ses efforts pour parvenir à une solution à long terme fondée sur un consensus d'ici la fin 2020. Les 129 membres du Cadre inclusif BEPS de l'OCDE et du G20 ont en effet adopté un programme de travail définissant la marche à suivre en vue d'aboutir à la conclusion d'un nouvel accord mondial pour taxer les entreprises multinationales, qu'elles aient une activité digitale prépondérante ou non.

Ce programme de travail repose sur deux principaux piliers. Le premier pilier explorera des solutions pour déterminer où l'impôt devrait être payé et sur quelle base. Il déterminera à cet effet la partie des bénéfices qui pourrait ou devrait être imposée dans les États au sein desquels se situent les consommateurs ou les utilisateurs. Le deuxième pilier explorera la conception d'un système visant à s'assurer que les entreprises multinationales, dans l'économie numérique et au-delà, paient un niveau minimum d'impôt. Ce pilier fournira aux États un nouvel outil pour protéger leur assiette fiscale du transfert des bénéfices vers des États à imposition faible ou nulle. Les explications ci-après traitent uniquement du premier pilier.

## Trois propositions pour le premier pilier:

### 1. User Participation

Cette proposition, soutenue principalement par le Royaume-Uni, vise à revoir les règles existantes de répartition du bénéfice en se référant à la contribution active des utilisateurs. Elle s'appliquerait uniquement aux entreprises numériques, soit à l'économie digitale, présentant des plates-formes sur lesquelles des données d'utilisateurs sont collectées. Toutes ces données transmises par les utilisateurs contribuent en effet à créer de la valeur pour l'entreprise numérique, de telle sorte que les bénéfices de celle-ci doivent être répartis et attribués aux États où se trouvent les bases actives et participatives des utilisateurs, indépendamment de la présence physique de l'entreprise. Le défi consiste à définir si les utilisateurs créent en définitive de la valeur et, en cas de réponse affirmative, à quelle hauteur.

### 2. Marketing Intangibles

Cette proposition, soutenue principalement par les États-Unis, vise à revoir les règles existantes de répartition du bénéfice des entreprises internationales en se référant aux expériences et à la fidélité des consommateurs. Cette proposition s'appliquerait à tous les types d'activités commerciales et reconnaîtrait ainsi la valeur créée par le marché de l'entreprise dans un État donné. Tout ou partie du bénéfice résiduel, c'est-à-dire de l'activité non liée à la routine de l'entreprise, serait attribué à l'État dans lequel cette entreprise est active sur le marché. Cette proposition serait applicable de manière assez large. Elle représente toutefois un haut degré de complexité.

### 3. Significant Economic Presence

Cette proposition, soutenue principalement par l'Inde, découle directement de l'action 1 du rapport BEPS. Elle se base sur la présence économique significative d'une entreprise internationale dans un État donné, par exemple en lien avec la quantité des ventes réalisées. Une telle présence serait donnée dans la mesure où une interaction voulue et

soutenue avec l'État concerné est établie par le biais des technologies numériques. Il conviendrait alors d'établir une base d'imposition commune entre les États, un défi de très haute taille. De plus, cette proposition ne tient pas compte des droits immatériels.

À noter que l'Union européenne (UE) a également l'intention de moderniser les systèmes fiscaux des États membres en vue de les adapter à l'ère numérique. Aucun accord n'a toutefois été trouvé au sein du Conseil quant à l'introduction d'une taxe de l'UE sur les services numériques. Certains États membres, comme la France, l'Espagne, l'Italie, la Belgique ou le Royaume-Uni ont introduit ou vont introduire un impôt spécifique unilatéral, appelé Digital Services Tax (DST), visant à imposer notamment les services de publicité en ligne ou la collecte de données des utilisateurs à hauteur en principe de 3% des revenus réalisés dans l'État concerné.

### Et la Suisse?

Quant à la Suisse, elle suit l'évolution du dossier traité par l'OCDE, en participant activement aux travaux. Comme mentionné dans la position actualisée du Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI) du 15 janvier 2019, la Suisse est favorable à une analyse approfondie pour déterminer si les règles du rattachement fiscal (nexus) et de la répartition des bénéfices doivent être adaptées à l'économie numérique et, le cas échéant, de quelle manière. Dans ce cadre, la répartition des bénéfices doit être en fonction de la création de valeur et des activités économiques sous-jacentes. La Suisse s'engage en faveur d'une approche multilatérale et d'une solution consensuelle. Elle est sceptique face aux mesures unilatérales. Toutefois, afin d'aboutir à un consensus international, il convient de procéder en temps utile à une consultation exhaustive des milieux économiques et de prendre en compte les intérêts légitimes. La Suisse ne prévoit ainsi pas d'adopter des mesures temporaires, telle que la DST proposée au sein de l'UE.

La numérisation de l'économie bouleverse nos habitudes de consommation et de travail. Elle remet en cause tous nos repères habituels. Même les règles fiscales n'y échapperont pas. La révolution digitale sera aussi fiscale! À quand le remplacement de nos traditionnels impôts directs et indirects par une DST permettant d'imposer toutes les transactions électroniques mondiales?



**Denis Boivin**

Avocat et expert fiscal diplômé, vice-président d'EXPERTSuisse, Partner et directeur Fiscalité et Droit BDO SA