

Université de Genève

pour le cours de

Droit fiscal international et comparé

auprès du

Professeur Xavier Oberson

Les défis fiscaux soulevés par  
l'économie numérique : Quelle est la  
position de la Suisse face aux  
discussions internationales ?

Travail de rédaction juridique

25 mai 2020

par

Di Biase Lisa

Allée Louis Cristin 6, 1196 Gland

[dibiase.lisa@gmail.com](mailto:dibiase.lisa@gmail.com)

076.690.33.31

## Table de Matières

Abréviations / Acronymes.....	4
Bibliographie.....	5
1. Introduction.....	9
2. Vers BEPS (« <i>Base erosion and Profit Shifting</i> ».).....	10
2.1. La mondialisation.....	10
2.2. La souveraineté fiscale et ses limites.....	11
2.3. Le Programme BEPS.....	12
3. L'état actuel de la législation suisse.....	13
3.1. Sur le plan interne.....	13
3.1.1. L'impôt sur le bénéfice.....	13
3.1.2. La problématique du rattachement économique.....	14
3.1.3. La problématique du rattachement personnel.....	14
3.2. Sur le plan international.....	15
3.2.1. Les conventions de double imposition.....	15
3.2.2. La problématique du serveur Internet.....	16
4. L'action 1 du Programme BEPS.....	16
4.1. L'impact du numérique dans notre économie.....	17
4.1.1. L'économie numérique.....	17
4.1.2. Les nouveaux modèles d'activité.....	17
4.2. Le défi principal de l'action 1.....	18
4.3. La Suisse face à l'économie numérique.....	18
4.3.1. Les chances de l'économie numérique.....	18
4.3.2. La stratégie « Suisse numérique ».....	19
4.3.3. La Suisse face à BEPS.....	19
4.4. Les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices offertes par l'économie numérique.....	19
4.4.1. Minimiser la charge fiscale dans le pays de marché.....	20
4.4.2. Éviter l'impôt à la source.....	21
4.4.3. Le parallèle avec la législation suisse.....	21
4.5. Les défis fiscaux « plus larges » soulevés par l'économie numérique.....	22
4.5.1. Lien et présence significative sans être assujéti à l'impôt.....	22
4.5.2. Les données et l'attribution de valeur générée par la création de données.....	23
4.5.3. La qualification des bénéfices générés par les nouveaux modèles d'affaire... ..	24
4.6. Élaboration de solutions s'agissant des défis « plus larges » soulevés par l'économie numérique.....	24
4.6.1. Un nouveau lien sur le concept de présence économique significative.....	24

4.6.2.	L'éventualité d'une retenue à la source sur les transactions numériques.....	25
4.7.	L'état actuel des discussions.....	26
4.7.1.	Pilier 1 : Révision relative au lien et à la répartition des bénéfices.....	26
4.7.2.	Pilier 2 : Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition .....	28
4.7.3.	La position de la Suisse et le multilatéralisme.....	28
4.7.4.	La réalité unilatéraliste.....	29
5.	Conclusion.....	29

## Abréviations / Acronymes

BEPS	<i>Base erosion and profit shifting</i>
Ch.	Chapitre
DST	<i>Digital Services Tax</i>
GAFA	Google, Apple, Facebook et Amazon
<i>Ibidem (Ibid.)</i>	au même endroit
<i>Infra</i>	renvoi à un passage qui se trouve plus loin dans le texte
MOCDE	Modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune
N.	Numéro
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
p.	page
ss.	et suivant
<i>Supra</i>	renvoi à un passage qui se trouve avant dans le texte
TIC	Technologie de l'information et de la communication

# Bibliographie

## I. Ouvrages

CLAVEAU François, DIETSCH Peter, Concurrence fiscale et responsabilité étatique, éthique publique, revue internationale d'éthique sociétale et gouvernementale, Éditions Nota bene, 2008 (cité : CLAVEAU, DIETSCH).

OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4<sup>e</sup> édition, Berne (Stämpfli), 2014 (cité : OBERSON, Précis).

SKAAR ARVID AAGE, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, Londres-La Haye-Boston, 1991 (cité : SKAAR).

## II. Articles / Publications

BOIVIN Denis, Défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie *in* Expert suisse, Brochure annuelle 2019 p. 18 ss (cité : BOIVIN).

BONNEVILLE François, Réflexions sur la notion de justice fiscale *in* Gestions et finances publiques 2017/3, Paris [<https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2017-3-page-61.htm>] (03.04.20) (cité : BONNEVILLE).

CORPUS-IR, Le marketing digital : un enjeu majeur pour le développement de l'entreprise, 2018 [<https://corpus-ir.fr/le-marketing-digital-un-enjeu-majeur-pour-le-developpement-de-lentreprise/>] (07.05.20) (cité : CORPUS-IR).

DELOITTE, Strukturwandel schafft Arbeitsplätze, Wie sich die Automatisierung auf die Schweizer Beschäftigung auswirken wird, Zurich, 2016 [<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ch/Documents/innovation/ch-de-innovation-automation-pov.pdf>] (12.04.20) (cité : DELOITTE).

DOSSIER POLITIQUE, L'imposition des entreprises à l'ère numérique, economiesuisse, # 7 2017, 09.11.2017 [<https://www.economiesuisse.ch/fr/dossier-politique/economie-numerique-et-impot-sur-le-benefice>] (24.04.20) (cité : DOSSIER POLITIQUE).

ÉCONOMIE SUISSE, Étude "La Suisse numérique : imaginer l'économie et la société de demain", 2016 [<https://www.economiesuisse.ch/fr/focus/economie-numerique>] (04.04.20) (cité : ÉCONOMIE SUISSE).

EGGER Peter, NIGAI Sergey, STRECKER Nora, The taxing Deed of Globalization *in* American Economic Review 2019, p. 353-390 [<https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/aer.20160600>] (18.05.20) (cité: EGGER, NIGAI, STRECKER).

GAUTHIER Stéphane, Stratégie marketing : 8 moyens d'attirer plus de clients, 2019 [<https://www.lesdigivores.ch/strategie-marketing-8-moyens-attirer-plus-clients/>] (21.05.20) (cité : GAUTHIER).

GUARASCIO Francesco, EU lost up to 5.4 billion euros in tax revenues from Google, Facebook: report, 2017 [<https://www.reuters.com/article/us-eu-tax-digital/eu-lost-up-to-5-4-billion-euros-in-tax-revenues-from-google-facebook-report-idUSKCN1BO226>] (07.03.20) (cité: GUARASCIO).

LINDER THOMAS, BEPS Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD, Base Erosion & Profit Shifting, Multinationals [[https://www.mme.ch/en/magazine/magazinedetail/url\\_magazine/beps\\_action\\_1\\_addressing\\_the\\_tax\\_challenges\\_of\\_the\\_digital\\_economy/](https://www.mme.ch/en/magazine/magazinedetail/url_magazine/beps_action_1_addressing_the_tax_challenges_of_the_digital_economy/)] (12.04.20) (cité: LINDER).

MASTROIANNI Fotini, Race to the Bottom and Tax Competition, Data Driven Investor, 2019 [<https://medium.com/datadriveninvestor/race-to-the-bottom-and-tax-competition-8402e10a622e>] (17.05.20) (cité: MASTROIANNI).

OBERSON XAVIER, PIAGET LORENZO, Commerce électronique et fiscalité : évolution ou révolution ? *in* Archives du droit fiscal suisse, Institut für Steuerrecht, Berne (Stiftung archiv für schweizerisches abgaberecht), Archives 67 p. 363 (cité : OBERSON, PIAGET).

SECRÉTARIAT D'ÉTAT AUX QUESTIONS FINANCIÈRES INTERNATIONALES (SFI), Prise de position Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI) au sujet de la réunion des 29 et 30 janvier 2020 du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et des prochaines étapes du projet relatif à l'imposition de l'économie numérique, 2020 (cité : SFI, Prise de position).

STRECKER Nora, La mondialisation déplace la charge fiscale au détriment des classes moyennes, KOF Bulletin, Politique fiscale, Zurich, 2019 [<https://kof.ethz.ch/fr/news-et-manifestations/news/kof-bulletin/numeros/2019/04/mondialisation-deplace-charge-fiscale-detriment-classes-moyennes.html>] (10.05.20) (cité : STRECKER).

### **III. Jurisprudence**

ATF 102 Ib 264.

### **IV. Documents officiels**

CHAMBRE INTERNATIONALE DE COMMERCE (ICC), L'impact d'Internet et des TIC sur la création d'emploi et sur la croissance économique, Paris, 2012 [<https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2016/10/LE28099Impact-dE28099Internet-et-des-TIC-sur-la-crC3A9ation-dE28099emploi-et-sur-la-croissance-C3A9conomique.pdf>] (29.04.20) (cité : ICC).

CONFÉRENCE SUISSE DES IMPÔTS (CSI), L'imposition des personnes morales, Berne, 2014, (cité : CSI, L'imposition des personnes morales).

CONSEIL FÉDÉRAL (CF), Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directe des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983, Feuille fédérale N° 33 du 23 août 1983 [<https://www.amtsdruckschriften.bar.admin.ch/viewOrigDoc/10103787.pdf?id=10103787&action=open>] (11.04.20), (cité : FF 1983 III).

CONSEIL FÉDÉRAL (CF), Stratégie « Suisse numérique » du 5 septembre 2018 (13.04.20) (cité : CF, Stratégie « Suisse numérique »).

DEPARTEMENT FEDERAL DES FINANCES (DFF), Rapport explicatif sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et sur un protocole modifiant la Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-Uni, 2017 [[https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/documents/2922/Convention-BEPS\\_Rapport-expl\\_fr.pdf](https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/documents/2922/Convention-BEPS_Rapport-expl_fr.pdf)] (04.04.20) (cité : DFF, Rapport explicatif sur la Convention multilatérale).

OFFICE FÉDÉRAL DE LA COMMUNICATION (OFCOM), Suisse numérique, septembre 2018 [<https://www.bakom.admin.ch/bakom/fr/page-daccueil/suisse-numerique-et-internet/strategie-suisse-numerique.html>] (13.04.20) (cité : OFCOM).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises, 2013 (cité : OCDE, Annual Report 2013).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7, Rapport final 2015 [<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264255227-fr.pdf?expires=1590071381&id=id&accname=guest&checksum=26F3A41AFE33762E36D39D468BA9F062>] (11.05.20) (cité : OCDE, Action 7).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, 1998, (cité : MOCDE).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Note de synthèse N° 3 sur l'imposition des entreprises multinationales, 2015, [<https://www.oecd.org/fr/ctp/note-de-synthese-beps-2015.pdf>] (17.03.20), (cité : OCDE, Note de synthèse).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, Éditions OCDE, 2013 [<https://www.oecd.org/fr/ctp/PlanActionBEPS.pdf>] (17.04.20), (cité : OCDE, plan d'action).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 2019 [<http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/programme-de-travail-visant-a-elaborer-une-solution-fondee-sur-un-consensus-pour-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>] (20.05.20) (cité : OCDE, Programme de travail 2019).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Rapports finaux, Résumés, 2015 [<https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-resumes-des-actions-2015.pdf>] (11.05.20) (cité : OCDE, Résumés).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Rapport final, 2015 [<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264252141fr.pdf?expires=1586687979&id=id&accname=guest&checksum=AF7E34799D6F923C3C054458260A9FB7>] (27.02.20) (cité : OCDE, Rapport final).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Document de consultation publique, 2019 [<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>] (18.05.20) (cité : OCDE, Document de consultation publique).

## V. Sites internet

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Fiscalité [<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/>] (13.04.20) (cité : OCDE, Fiscalité).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE (OCDE), Les Actions du Projet BEPS [<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>] (23.03.20), (cité : OCDE, Les Actions du projet BEPS).

SECRÉTARIAT D'ÉTAT AUX QUESTIONS FINANCIÈRES INTERNATIONALES (SFI), Fiscalité des entreprises et projet BEPS, le 8 mai 2019 [<https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/multilateral/unternehmensbesteuerung.html>] (17.03.20) (cité : SFI, Fiscalité des entreprises et BEPS).

SECRÉTARIAT D'ÉTAT AUX QUESTIONS FINANCIÈRES INTERNATIONALES (SFI), Imposition de l'économie numérique, le 6 mai 2020 [[https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/finanzmarktpolitik/digit\\_finanzsektor/best\\_digit\\_wirtschaft.html](https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/finanzmarktpolitik/digit_finanzsektor/best_digit_wirtschaft.html)] (22.05.20) (cité : SFI, Imposition de l'économie numérique).



*« Taxer les géants du numérique est avant tout une question de justice fiscale. »*  
Bruno Le Maire, Député français

## 1. Introduction

« [D]u moment que chacun paie en proportion de ses facultés, la justice fiscale est satisfaite ». <sup>1</sup>C'est cette notion de justice fiscale que l'on retrouve derrière bon nombre de réformes en lien avec la fiscalité. Une justice dans le paiement de l'impôt mais également dans sa perception par les administrations fiscales des différents pays.

Ces dernières années, nombreux scandales ont éclaté au sujet de l'imposition ou plutôt de la non-imposition des géants numériques en lien avec leur planification fiscale stratégique leur permettant ainsi d'éluider une partie de l'impôt en raison du défaut de présence physique sur le territoire de l'État concerné.

5,4 milliards d'euros, c'est ce que représenterait l'impôt revenu perdu des États membres de l'Union européenne de la part de Google et Facebook entre 2013 et 2015. <sup>2</sup> Au même titre, l'Organisation de coopération et de développement économique (ci-après : OCDE) estime que le manque à gagner en lien avec l'impôt sur le bénéfice des sociétés représenterait 4 à 10% du montant total des recettes publiques, soit entre USD 100 et 240 milliards. <sup>3</sup>

C'est en réponse à ces constats et face à ces préoccupations que l'OCDE a mis en place le Projet BEPS (« *Base erosion and Profit Shifting* ») visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices. Ce projet « [...] vise principalement les stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire « disparaître » les bénéfices ou de les transférer dans des États où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle ». <sup>4</sup>

Ce travail aura pour objet principal d'examiner les défis soulevés par l'économie numérique au travers notamment de l'action 1 et plus précisément de voir qu'elle est la position de la Suisse face aux discussions internationales sur ce sujet. A cette fin, le travail sera scindé en plusieurs parties.

Tout d'abord, nous examinerons le contexte international qui a amené à l'élaboration du Programme BEPS <sup>5</sup> en nous arrêtant quelques lignes sur la législation suisse actuelle. <sup>6</sup> Nous traiterons ensuite de l'action 1 <sup>7</sup> en y retraçant sa genèse, soit en commençant par l'impact du numérique dans notre économie <sup>8</sup>, le défi principal de l'action 1 <sup>9</sup> et la position de la Suisse face

---

1 BONNEVILLE, N 2.

2 GUARASCIO.

3 OCDE, Résumés, p. 37.

4 BOIVIN, p. 17.

5 Cf. *infra* ch. 2.

6 Cf. *infra* ch. 3.

7 Cf. *infra* ch. 4.

8 Cf. *infra* ch. 4.1.

9 Cf. *infra* ch. 4.2.

à l'économie numérique<sup>10</sup> pour enfin traiter des problématiques spécifiques à BEPS<sup>11</sup>, des défis fiscaux qu'elle y soulève<sup>12</sup> et de l'élaboration d'éventuelles solutions<sup>13</sup>. Un chapitre sera en définitive consacré à l'état actuel des discussions<sup>14</sup> et la position de la Suisse sur ce sujet<sup>15</sup>.

Avant de traiter plus avant de ces questions, il convient toutefois de préciser que l'action 1 à elle-seule représente des centaines de pages de rapport, commentaires, consultations, documents d'orientation et de notes. Ce travail n'a pas pour vocation d'être exhaustif sur la matière mais est le fruit d'une réflexion et d'une sélection d'éléments qui me paraissent pertinents pour examiner ces questions.

Une dernière réserve doit être faite quant à l'évolution rapide des discussions sur l'action 1. Ce travail fait état de l'aboutissement des discussions au mois de mai 2020, un rapport final étant attendu pour la fin de cette même année.

## 2. Vers BEPS («*Base erosion and Profit Shifting*»)

### 2.1. La mondialisation

Ces dernières années, le phénomène de la mondialisation a connu une accélération marquée. « [Cette] mondialisation est bénéfique à nos économies nationales » en ce sens qu'elle stimule les échanges, augmente les investissements étrangers, assure la croissance, crée des emplois et encourage l'innovation.<sup>16</sup>

Toutefois, ce phénomène ne peut croître sans avoir d'impact sur les régimes fiscaux nationaux. L'expérience a montré que lors d'interactions entre différents pays, les spécificités des régimes fiscaux nationaux peuvent déboucher sur des cas de double imposition. Ces cas de double imposition sont quant à eux préjudiciables à la croissance de la prospérité mondiale.<sup>17</sup> A ce sujet, tous les pays reconnaissent qu'il est nécessaire « [...] d'adopter des règles internationales [...] claires, prévisibles et porteuses de certitude pour les pouvoirs publics comme pour les entreprises. »<sup>18</sup>

Cette nécessité est d'autant plus marquée dans un monde où la numérisation et la vente à travers internet permettent aux entreprises d'implanter plus facilement leurs activités dans des pays éloignés de celui de leur siège ou de leur présence physique.<sup>19</sup>

Ces évolutions récentes et qui ne cessent de progresser, offrent la possibilité aux multinationales d'alléger ou de réduire leur charge fiscale au détriment notamment des pouvoirs publics et des contribuables qui de ce fait y sont lésés.<sup>20</sup>

---

10 Cf. *infra* ch. 4.3.

11 Cf. *infra* ch. 4.4.

12 Cf. *infra* ch. 4.5.

13 Cf. *infra* ch. 4.6

14 Cf. *infra* ch. 4.7.

15 Cf. *infra* ch. 4.7.3.

16 OCDE, plan d'action, p. 7.

17 *Ibid.*

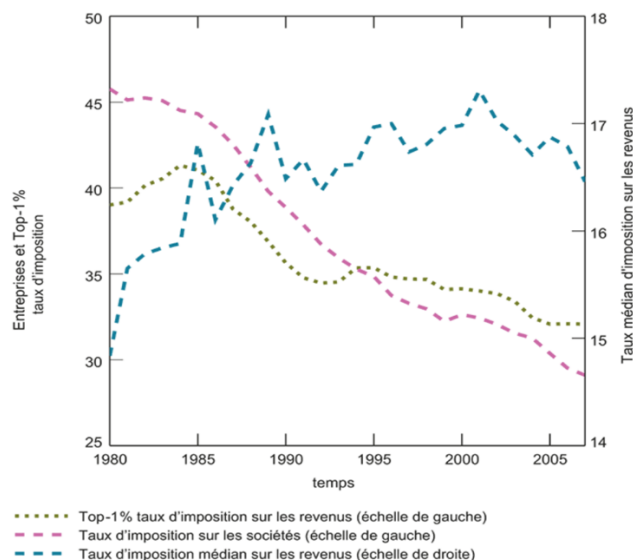
18 *Ibid.*

19 OCDE, plan d'action, p. 8.

20 *Ibid.*

Une étude de l'ETH publiée en avril 2019 examine l'effet de la mondialisation sur les charges fiscales.<sup>21</sup> Il en ressort que la mondialisation donne lieu à des bénéfices sans précédents mais selon elle inégalement répartis.<sup>22</sup>

G 5 : Impôts moyens sur les sociétés et les revenus, pour les salariés des centiles moyens et supérieurs



Ce graphique<sup>23</sup> nous montre l'évolution du taux d'imposition sur les sociétés de 1980 à 2007. Durant cette période, le taux d'imposition moyen n'a cessé de baisser dans les 65 plus grandes économies nationales.<sup>24</sup> Cette courbe illustre la « *race to the bottom* » qui met en évidence la compétitivité entre États pour attirer les entreprises au gré de conditions fiscales attrayantes.<sup>25</sup>

## 2.2. La souveraineté fiscale et ses limites

« La fiscalité est au cœur de la souveraineté nationale, mais l'interaction entre les règles fiscales nationales entraîne parfois des failles et des frictions. »<sup>26</sup> Lors de la conception de leurs propres législations fiscales, les États ne prennent que peu en compte la portée que leurs règles pourraient avoir dans d'autres pays. Ces conceptions unilatéralistes créent plus facilement des cas de double imposition, de non-imposition ou encore d'imposition à un taux nominal.<sup>27</sup>

Les normes internationales adoptées jusqu'à lors - notamment par le biais des conventions de double imposition - s'efforcent de remédier à ces problématiques mais n'y parviennent que partiellement. Force a été de constater que les règles actuellement en vigueur ouvraient la voie à des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, ce notamment en raison d'une mondialisation croissante.<sup>28 29</sup>

21 STRECKER, § 1.

22 *Ibid.*

23 EGGER, NIGAI, STRECKER, p. 355.

24 STRECKER, § 1.

25 STRECKER, § 1 ; MASTROIANNI.

26 OCDE, plan d'action, p. 9.

27 *Ibid.*

28 *Ibid.*

29 Cf. *supra* ch. 2.1.

L'une des principales sources de défis de la fiscalité internationale est la progression de l'économie numérique.<sup>30</sup> Cette évolution nous force à nous interroger sur la manière dont les entreprises créent désormais de la valeur ou du bénéfice et sur la qualification fiscale qu'il faudra leur donner.<sup>31</sup>

Selon certains auteurs, c'est le concept même de souveraineté et de son lien avec la capacité des États à taxer qui doit être repensé.<sup>32</sup> Désormais, un État ne peut plus penser pour lui seul des modalités de son système fiscal dans la mesure où les facteurs économiques qui le composent ont atteint une mobilité transfrontalière sans précédent.<sup>33</sup>

Afin d'assurer une portée correcte, fonctionnelle et apte à la mise en œuvre, ces questions et qualifications ne peuvent être cantonnées au niveau national. La souveraineté fiscale des États trouve ici sa limite, limite qu'il est à mon sens indispensable de garder à l'esprit pour permettre un consensus et le cas échéant, une application uniforme des solutions internationales.

### 2.3. Le Programme BEPS

« Dans un environnement fiscal international en mutation, un certain nombre de pays s'inquiètent de la façon dont les normes internationales, sur lesquelles sont fondées les conventions fiscales bilatérales, répartissent les droits d'imposition entre États de la source et de la résidence. »<sup>34</sup>

En proie aux récentes évolutions ainsi qu'à la constatation de leurs conséquences fiscales, les ministres des Finances du G20 ont mandaté l'OCDE afin qu'il établisse un plan d'action permettant d'apporter des réponses globales et coordonnées au problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices. C'est de là qu'est né le Programme BEPS.<sup>35</sup>

L'acronyme BEPS signifie « *Base erosion and Profit Shifting* ». Le phénomène désigné par cette expression comprend pour les entreprises, le fait de recourir à des dispositifs permettant de faire disparaître une partie des bénéfices ou alors de les transférer artificiellement vers un pays à fiscalité faible voire nulle.<sup>36</sup>

Le projet se subdivise en 15 actions et a pour vocation d'équiper les gouvernements d'instruments nationaux et internationaux pour lutter contre l'évasion fiscale et faire en sorte que les profits soient taxés là où ils sont réellement générés.<sup>37</sup>

---

30 OCDE, plan d'action, p. 10.

31 *Ibid.*

32 CLAVEAU, DIETSCH, N 2.

33 *Ibid.*

34 OCDE, plan d'action, p. 11.

35 *Ibid.*

36 OCDE, Note de synthèse, p. 1.

37 OCDE, Les Actions du projet BEPS.

### 3. L'état actuel de la législation suisse

#### 3.1. Sur le plan interne

##### 3.1.1. L'impôt sur le bénéfice

L'art. 1 let. b de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après : « LIFD »)<sup>38</sup> dispose que la Confédération perçoit notamment un impôt sur le bénéfice des personnes morales. L'imposition des personnes morales est plus spécifiquement réglée aux art. 49 ss LIFD et aux art. 24 ss de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après : « LHID »)<sup>39</sup>.

L'art. 50 LIFD dispose que les personnes morales sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse. L'art. 52 al. 1 LIFD ajoute que cet assujettissement ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger.

Dans son message de 1983 relatif à la LIFD et la LHID, le Conseil fédéral indique que le lieu de l'administration effective se trouve « [...] à l'endroit où sont conduites les affaires sociales et où sont prises les décisions importantes concernant l'entreprise ».<sup>40</sup> Le siège d'une société est quant à lui défini à l'art. 56 du Code civil suisse du 10 décembre 1907<sup>41</sup>, soit au siège de leur administration sauf disposition contraire des statuts. S'agissant plus largement de la détermination du domicile fiscal, les établissements de droit privé le déterminent d'après leurs statuts et les collectivités de droit public d'après les dispositions légales qui leur sont applicables.<sup>42</sup>

L'art. 51 al. 1 LIFD dispose quant à lui que les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement économique, lorsqu'elles sont associées à une entreprise établie en Suisse (let. a), exploitent un établissement stable en Suisse (let. b) ou encore lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles disposent de certains droits réels ou personnels sur ce bien (let. c). L'art. 52 al. 2 LIFD dispose que cet assujettissement est limité au bénéfice imposable en Suisse selon l'art. 51 LIFD.

L'art. 51 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase LIFD définit l'établissement stable comme toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise ou d'une personne exerçant une profession libérale. Les succursales sont notamment considérées comme des établissements stables (art. 51 al. 2 2<sup>e</sup> phrase LIFD).

Du point de vue suisse, il convient de relever à ce stade que les critères permettant l'assujettissement d'une société à l'impôt sur le bénéfice sont davantage de nature « réelle » que « virtuelle ». Dans cette perspective, diverses problématiques peuvent survenir.

---

38 RS 642.11.

39 RS 642.14.

40 FF 1983 III, p. 114 s.

41 RS 210.

42 CSI, L'imposition des personnes morales, N 3.1.1.

### 3.1.2. La problématique du rattachement économique

Comme indiqué ci-dessus<sup>43</sup>, l'art. 51 LIFD traite de l'assujettissement des personnes morales en raison de leur rattachement économique notamment lorsqu'elles disposent d'un établissement stable en Suisse.

Dans la mesure où la notion d'« établissement stable » de la LIFD et celle du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (ci-après : « MOCDE »)<sup>44</sup> à son art. 5 sont semblables, nous appliquerons les interprétations de l'OCDE sur cette notion également dans le cadre de la LIFD.

Deux éléments permettent de conclure à l'existence d'un établissement stable. Il s'agit de la présence d'une installation fixe d'affaires ou alors d'un agent dépendant, soit d'une personne agissant pour le compte de la personne morale concernée.<sup>45</sup>

La présence d'une installation fixe d'affaires présuppose la réalisation de plusieurs conditions.<sup>46</sup> Tout d'abord, il faut se trouver en présence de locaux sur le territoire Suisse ou, tout du moins, de machines ou d'outillage.<sup>47</sup> Cette installation doit être fixe, c'est-à-dire qu'il faut être en présence d'un lien d'une certaine durée entre ladite installation et l'endroit géographique dans lequel elle est établi.<sup>48</sup> Enfin, il faut que l'entreprise en question exerce de manière régulière ses activités par le biais de cette installation.<sup>49</sup>

La problématique principale qui ressort de l'interprétation faite de la notion d'établissement stable réside à mon sens dans la première condition, à savoir celle de la présence de locaux sur le territoire Suisse. L'ère des nouvelles technologies permet de servir ces clients peu importe l'endroit où se trouvent tant les clients que les fournisseurs de services par le biais de moyens numériques.<sup>50</sup> Dès lors, une présence physique sur place devient inutile en pratique.<sup>51</sup>

### 3.1.3. La problématique du rattachement personnel

L'art. 50 LIFD traite de l'assujettissement illimité d'une personne morale si cette dernière dispose de son siège ou de son administration effective en Suisse (cf. *supra* ch. 3.1.1).

Une personne morale est administrée effectivement à l'endroit où les décisions importantes la concernant sont prises.<sup>52</sup> Le lieu de la réunion du conseil d'administration, le lieu de la tenue de la comptabilité ou encore le domicile des directeurs de la société peuvent constituer des indices quant à la détermination de ce lieu.<sup>53</sup>

---

43 Cf. *supra* ch. 3.1.1.

44 MOCDE, art. 5.

45 OBERSON, PIAGET, p. 365 ; MOCDE, ad commentaires art. 5 par. 1 et 5 ; SKAAR.

46 OBERSON, PIAGET, p. 366.

47 *Ibid.*; MOCDE, ad commentaires art. 5 par. 1 et 4.

48 *Ibid.*; MOCDE, ad commentaires art. 5 par. 1 N 5 et 6.

49 *Ibid.*; MOCDE, ad commentaires art. 5 par. 1 N 7 ss.

50 DOSSIER POLITIQUE, p. 10.

51 *Ibid.*

52 OBERSON, PIAGET, p. 372.

53 *Ibid.*

Tout comme le critère principal de détermination de l'« établissement stable »<sup>54</sup>, celui de l'administration effective est progressivement remis en question par le développement du numérique. « En effet, les règles inhérentes à l'assujettissement illimité renvoient toutes, soit à un critère formel, tel que le siège statutaire, soit à un critère matériel, prenant en considération une certaine présence physique des actifs de la société ou des membres de leur direction. »<sup>55</sup>

Dans la mesure où la proximité géographique avec les clients n'est plus indispensable pour entretenir avec eux des relations de service ou de confiance, ces sociétés actives dans le commerce électronique pourront déplacer à l'endroit qui leur est le plus favorable fiscalement leur siège, leurs actifs ou encore changer fréquemment l'emplacement du lieu de la direction.<sup>56</sup>

### 3.2. Sur le plan international

#### 3.2.1. Les conventions de double imposition

S'agissant de la répartition des bénéfices sur la base du MOCDE, ces derniers ne sont imposables que dans l'État de la résidence à moins que l'entreprise ne dispose d'un établissement stable dans un autre État.<sup>57</sup>

La notion d'établissement stable telle que définie plus haut<sup>58</sup> s'applique *mutatis mutandis* pour ce chapitre.

Le paragraphe 4 de l'art. 5 MOCDE énumère les activités considérées comme des exceptions à la définition générale d'établissement stable et ce, quand bien même l'activité serait exercée dans le cadre d'une installation fixe d'affaires.<sup>59</sup>

Il s'agit notamment de toute activité ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire (art. 5 par. 4 let. e et f MOCDE). La détermination de ce que constitue une activité à caractère préparatoire ou auxiliaire n'est pas aisée en pratique et se définit de manière négative.<sup>60</sup> C'est notamment le cas en présence d'installations servant au stockage, à l'exposition ou la livraison de marchandises, celles utilisées aux fins de réunir des informations ainsi que de celles servant à assurer une certaine publicité pour l'entreprise.<sup>61</sup>

Sur ce sujet, le Tribunal fédéral a considéré que l'activité d'une entité genevoise se contentant de rechercher de la clientèle et fournir des informations financières concernant le marché suisse au siège étranger était de nature préparatoire et auxiliaire aux termes de l'art. 5 par. 3 let. c de ladite convention et que de ce fait, il n'y avait donc pas d'établissement stable.<sup>62</sup>

En parallèle avec les développements énoncés ci-dessus<sup>63</sup>, l'on retient qu'en l'absence de locaux ou d'équipements localisés en Suisse, aucun établissement stable ne peut exister.<sup>64</sup>

54 Cf. *supra* ch. 3.1.2.

55 OBERSON, PIAGET, p. 373.

56 *Ibid.*

57 OBERSON, Précis N 411.

58 Cf. *supra* ch. 3.1.2.

59 MOCDE, ad commentaires art. 5 par. 21.

60 OBERSON, Précis N 423.

61 OBERSON, PIAGET, p. 366.

62 ATF 102 Ib 264, c. 3.

63 Cf. *supra* ch. 3.1.2.

64 OBERSON, PIAGET, p. 369.

L'exception du caractère préparatoire ou auxiliaire et la portée que notre Haute cour semble lui donner n'arrange à mon sens en rien cette situation dans la mesure où même dans le cas d'une présence physique d'une entité en Suisse, cette dernière peut – suivant les circonstances de son activité - se prévaloir de cette exception et échapper ainsi à la qualification d'établissement stable et par conséquent d'assujettissement.

### 3.2.2. La problématique du serveur Internet

Dans une perspective spécifiquement numérique, la question s'est posée de savoir ce qu'il en était du site Web et à quelles conditions ce dernier pouvait constituer un établissement stable.<sup>65</sup>

L'OCDE prévoit plusieurs règles.<sup>66</sup> Tout d'abord il faut distinguer l'équipement informatique et le logiciel utilisé ou stocké dans cet équipement.<sup>67</sup> « Partant, un site Web qui, par définition, constitue une combinaison de logiciels et de données électroniques ne saurait représenter une installation ; seul le serveur sur lequel le site est hébergé est un équipement qui peut remplir cette condition (Commentaire OCDE n. 42.2 ad art. 5) ». <sup>68</sup> Ensuite, l'on s'interroge sur le caractère « fixe » de l'installation. Pour remplir cette condition, il faut qu'il existe un lien géographique déterminé permanent. L'OCDE estime que dans ce cas, l'élément décisif réside en la possibilité de vérifier si le serveur a effectivement été déplacé et non pas en la simple possibilité de déplacement.<sup>69</sup> Il faut encore pouvoir démontrer que tout ou partie de l'activité de l'entreprise s'effectue par le biais de cet équipement informatique, cette condition s'examinant au cas par cas.<sup>70</sup> Enfin, il faut s'assurer que cet équipement n'est pas utilisé à des fins d'activités préparatoires ou auxiliaires.<sup>71</sup> Une telle activité est admise notamment en cas d'établissement d'un lien de communication, relais de l'information, publicité ou en cas de collection, fourniture de données ou d'informations.<sup>72</sup>

De manière générale, l'on reconnaît en pratique que la plupart des serveurs Internet ont un but publicitaire. Partant, l'exception de l'activité préparatoire ou auxiliaire leur est pour la plupart du temps applicable.<sup>73</sup>

Par conséquent, les conditions qui permettraient à un site Web de constituer un établissement stable sont rarement données. Afin de tenter de remédier à ces situations et d'éviter que les contribuables s'engouffrent dans les brèches créées par les divergences de législation d'un état à un autre, l'OCDE a discuté de cette question dans le cadre de son action 1.

## 4. L'action 1 du Programme BEPS

L'action 1 se consacre aux défis fiscaux soulevés par l'économie numérique.

---

65 OBERSON, Précis N 424.

66 MOCDE, ad commentaires art. 5 par. 42.1-10.

67 OBERSON, Précis N 425.

68 *Ibid.*

69 OBERSON, Précis N 426 ; MOCDE, ad commentaires art. 5 par. 42.4.

70 OBERSON, Précis N 427 ; MOCDE, ad commentaires art. 5 par. 42.6.

71 OBERSON, Précis N 428.

72 *Ibid.*; MOCDE, ad commentaires art. 5 par. 42.7.

73 OBERSON, Précis N 428.



## 4.1. L'impact du numérique dans notre économie

### 4.1.1. L'économie numérique

L'économie numérique est désignée comme étant le résultat du développement des technologies de l'information et des communications (ci-après : TIC) qui ont permis l'amélioration ainsi que l'innovation de différents secteurs de l'économie.<sup>74</sup>

Dans la mesure où l'économie numérique ne cesse de s'assimiler avec l'économie proprement dite, on ne voit pas très bien comment – d'un point de vue fiscal – il serait possible de les distinguer l'une de l'autre.<sup>75</sup> Aujourd'hui, l'économie numérique fait partie intégrante de notre modèle économique.

### 4.1.2. Les nouveaux modèles d'activité

L'adoption des TIC a contribué de manière importante au développement de nouvelles activités tant dans le secteur privé que public.<sup>76</sup> Ces dernières années, l'amélioration des performances technologiques et des services y relatif n'ont cessé de progresser et leurs coûts de chuter.<sup>77</sup> A la suite de la diffusion des TIC, différents secteurs de notre économie se sont vus transformés. A titre d'exemple, on pense en premier lieu au commerce de détail. L'économie numérique permet désormais de prendre commande en ligne, de recueillir des données personnelles sur la clientèle de manière plus spécifique, efficace et personnelle ou encore de mieux gérer la logistique et la fourniture de produits.<sup>78</sup> Elle a également complètement transformé la radiodiffusion au travers des médias, la possibilité de se voir offrir des services à distance notamment dans le domaine de la finance, de la santé ou encore de l'enseignement.<sup>79</sup>

En termes de « nouveaux modèles d'activité » nous allons brièvement évoquer le commerce électronique, les services de paiement, la publicité en ligne et les plateformes participatives en réseau.

Le commerce électronique est défini comme « [...] la vente ou l'achat de biens ou de services, effectués sur des réseaux informatiques par des méthodes spécifiquement conçues pour la réception ou la passation de commandes. »<sup>80</sup>. Au fil des années, les ventes électroniques n'ont cessé d'augmenter. On remarque également que ce commerce a permis à des entreprises de taille moyenne, voire modeste d'avoir accès à un marché dans lequel elles n'auraient pas pu investir autrement.<sup>81</sup>

Les services de paiement ont également évolué ces dernières années. Le premier moyen de paiement a toujours été celui en espèces. Différents paiements en ligne sont par la suite intervenus : le porte-monnaie électronique, les solutions de paiement mobile et enfin les

---

74 OCDE, Résumés, p.5.

75 *Ibid.*

76 ICC, p.3.

77 *Ibid.*

78 OCDE, Rapport final, N 114.

79 *Ibid.*

80 OCDE, Rapport final, N 117.

81 *Ibid.*, N 125.

monnaies virtuelles qui ne cessent de révolutionner notre manière de conclure des transactions.<sup>82</sup>

La publicité en ligne quant à elle est utilisée comme moyen de cibler les consommateurs et leur adresser des messages promotionnels afin de leur donner envie d'acheter.<sup>83</sup> Cette cyberpublicité fait intervenir différents acteurs : les éditeurs de contenu à qui il appartient d'intégrer le contenu en ligne, les annonceurs qui produisent les annonces à afficher et enfin les intermédiaires en publicité qui s'occupent de la mise en relation entre les deux.<sup>84</sup>

Enfin, la plateforme participative en réseau est « [...] un intermédiaire qui permet aux utilisateurs de collaborer et de contribuer à la création, à l'enrichissement, à la notation, à la critique et à la diffusion de contenus. »<sup>85</sup>.

Ces nouveaux modèles d'activité n'ont cessé et ne cessent de se développer, s'améliorer et de se répandre. Ils sont à mon sens bénéfiques pour l'ensemble des acteurs. Le vendeur peut répandre son produit de manière plus rapide, plus vaste et plus ciblée, l'acheteur quant à lui bénéficie de plus d'informations notamment par le biais des plateformes participatives et de contacts directs et rapides avec son interlocuteur.

#### 4.2. Le défi principal de l'action 1

L'économie numérique et ses nouveaux modèles d'activité présentent des caractéristiques clés qui sont pertinentes d'un point de vue fiscal.<sup>86</sup>

Diverses caractéristiques se dégagent de l'économie numérique. On pense notamment au recours à des actifs incorporels, l'utilisation massive de données, la création de valeur à partir de produits gratuits ou encore la difficulté de déterminer le lieu dans lequel la valeur est créée.<sup>87</sup>

Le défi principal de l'action 1 réside en l'examen attentif de la manière dont « [...] les entreprises de l'économie numérique créent de la valeur et réalisent leurs bénéfices pour déterminer si, et dans quelle mesure, il faudrait adapter les règles actuelles pour tenir compte des spécificités de ce secteur et empêcher l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices ».<sup>88</sup>

#### 4.3. La Suisse face à l'économie numérique

##### 4.3.1. Les chances de l'économie numérique

La Suisse est bien consciente qu'en raison de son peu de ressources, elle a tout intérêt à profiter des opportunités que l'économie numérique offre à notre société. La numérisation est perçue comme un moteur de l'innovation pour l'économie. En ce sens, la Suisse est idéalement positionnée et pourrait tirer de gros avantages de cette évolution.<sup>89</sup>

---

<sup>82</sup> *Ibid.*, N 126-129.

<sup>83</sup> OCDE, Rapport final, N 136.

<sup>84</sup> *Ibid.*, N 137.

<sup>85</sup> *Ibid.*, N 199.

<sup>86</sup> LINDER.

<sup>87</sup> OCDE, Rapport final, N 1.

<sup>88</sup> *Ibid.*, N 2.

<sup>89</sup> ÉCONOMIE SUISSE.

Une étude DELOITTE publiée en 2016, propose une analyse sur les conséquences de l'automatisation de l'emploi, soit plus largement sur le développement de la numérisation.<sup>90</sup> Il ressort de cette étude que près de 800 000 emplois auraient été créés sur le marché du travail Suisse durant ces 25 dernières années et que selon toute prévision, un nombre total de 270 000 emplois devraient être créés au niveau national d'ici à 2025.<sup>91</sup>

#### 4.3.2. La stratégie « Suisse numérique »<sup>92</sup>

Dans le contexte de la transformation numérique, le Conseil fédéral souhaite que la Suisse exploite au mieux les opportunités qu'offrent la numérisation. La stratégie « Suisse numérique » adoptée le 5 septembre 2018 fixe les lignes directrices de l'intervention de l'État et indique de quelle manière tous les acteurs de la société doivent collaborer afin d'en tirer pleinement profit.<sup>93</sup>

Les objectifs principaux sont d'établir l'égalité des chances et de renforcer la solidarité, garantir notamment la transparence, renforcer les compétences numériques et assurer la création de valeur, la croissance et la prospérité. Les champs d'action sont répartis entre la recherche, l'innovation, l'économie, la participation politique et cyberadministration, données contenues numériques et intelligence artificielle notamment.<sup>94</sup>

L'adoption de cette stratégie démontre à mon sens la proactivité de la Suisse s'agissant de l'évolution de la numérisation et l'importance qu'elle y accorde tant d'un point de vue fiscal<sup>95</sup> que s'agissant d'autres domaines définis par le biais de ces champs d'action.

#### 4.3.3. La Suisse face à BEPS

S'agissant spécifiquement de la numérisation en lien avec la fiscalité, la Suisse – en tant que membre de l'OCDE - suit de très près les discussions internationales et a participé activement au Projet BEPS.<sup>96</sup> Elle soutient également la volonté et « [...] les efforts internationaux visant à accroître la transparence et à créer des conditions de concurrence équitable dans le domaine de la fiscalité des entreprises multinationales ». <sup>97</sup>

Il faut noter que l'action 1 consacrée à l'économie numérique n'a pas encore obtenu de consensus au sein de l'OCDE. Un rapport final est attendu pour la fin de l'année 2020.<sup>98</sup>

Afin de mieux comprendre les éléments qui semblent poser problèmes aux fins de l'obtention d'un consensus il faut retracer les divers travaux déjà été effectués sur ce sujet.

#### 4.4. Les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices offertes par l'économie numérique

---

90 DELOITTE,

91 DELOITTE, p. 1.

92 OFCOM.

93 *Ibid.*, p. 5.

94 CF, Stratégie « Suisse numérique », p. 2.

95 Cf. *infra* ch. 4.3.3.

96 BOIVIN, p. 18.

97 SFI, Fiscalité des entreprises et BEPS.

98 *Ibid.*

Selon le rapport de l'OCDE 2013b<sup>99</sup>, les pratiques de BEPS peuvent le plus souvent être réparties différentes catégories déterminées et connues. Nous examinerons les deux cas suivants :

#### 4.4.1. Minimiser la charge fiscale dans le pays de marché

Les nouveaux modèles d'activités développés par le biais de l'économie numérique permettent à une entreprise résidente du pays A d'interagir avec des clients situés dans un pays B par le biais de divers moyens numériques sans avoir de présence physique dans le pays B.<sup>100</sup> Le fait de recourir de plus en plus fréquemment à des processus automatisés réduit l'intérêt et l'importance d'une présence physique.<sup>101</sup> La législation de bons nombres de pays – le droit suisse y compris<sup>102</sup> - exige une certaine présence physique pour pouvoir soumettre les bénéficiaires d'une entreprise à l'impôt. A ce sujet, les art. 5 et 7 du MOCDE ne soumettent une entreprise à l'impôt uniquement si elle y réside ou y dispose un établissement stable.<sup>103</sup>

Dans de nombreux secteurs, la communication entre l'entreprise et le client peut se faire uniquement par le biais de service numérique comme site internet, plateforme de mise en contact ou la présence d'indépendants.<sup>104</sup> Le fait de pouvoir conserver une activité commerciale dans un pays sans pour autant y être imposé est la conséquence d'une planification stratégique de la société et ne relève pas en tant que telle d'une pratique BEPS.<sup>105</sup> Tel n'est plus le cas si le revenu en question n'est taxé nulle part. Il y a de ce fait naissance de risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéficiaires.<sup>106</sup>

Dans certaines entreprises, la fragmentation des activités entre diverses entités du même groupe permet de se prévaloir de l'exception d' « activités préparatoires ou auxiliaires » au statut d'établissement stable. L'action 7 du Programme BEPS est dédiée à la révision de la définition d'établissement stable pour éviter certaines stratégies d'évasion fiscale.<sup>107</sup> Cette question ne sera pas traitée plus avant dans le cadre de ce travail dans la mesure où la Suisse a décidé de ne pas adopter les modifications prévues à ce sujet. En effet, dans son rapport explicatif de 2017 et plus particulièrement dans son condensé sur la position de la Suisse, le chiffre 6 prévoit que les modifications de la notion d'établissement stable ne sont pas prévues en raison de leur complexité et des effets difficiles à évaluer sur la répartition des droits entre les États.<sup>108</sup>

Il se peut également qu'un groupe multinational conserve une présence physique dans un pays mais s'arrange pour structurer ses activités locales pour faire en sorte que les bénéficiaires générés soient très faibles.<sup>109</sup> On retient en l'espèce l'hypothèse où « [...] les actifs, notamment les actifs incorporels, et les risques liés aux activités menées au niveau local peuvent être attribués, via des accords contractuels, à d'autres membres du groupe opérant

---

99 OCDE, Rapport final, N 183; OCDE, Annual Report 2013.

100 OCDE, Rapport final, N 184.

101 *Ibid.*

102 Cf. *supra* ch. 3.1.1 et 2.1.2.

103 Cf. *supra* ch. 3.2.1

104 OCDE, Rapport final, N 185.

105 *Ibid.*

106 *Ibid.*

107 OCDE, Action 7, p. 9.

108 DFF, Rapport explicatif sur la Convention multilatérale p. 7.

109 OCDE, Rapport final, N 186.

dans des juridictions à faible niveau d'imposition, de manière à minimiser la charge fiscale globale qui pèse sur le groupe multinational. »<sup>110</sup>

Enfin, lorsqu'une présence imposable est établie dans le pays de marché, une autre possibilité serait de multiplier les déductions au titre d'intérêts, redevances et honoraires par exemple afin de réduire le revenu imposable.<sup>111</sup>

Toutes ces techniques permettent de porter le revenu imposable réalisé à des niveaux très bas.

#### 4.4.2. Éviter l'impôt à la source

Un pays dont une société n'est pas résidente peut retenir à la source l'impôt sur certains paiements (intérêts, redevances notamment). « Les structures qui pratiquent le chalandage fiscal en interposant des entreprises écrans situés dans des pays disposant de conventions fiscales favorables dépourvues de protections suffisantes contre une utilisation abusive des conventions soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices. »<sup>112</sup>

Le cas de l'utilisation abusive des conventions fait l'objet d'une action à part entière et ne sera pas traité plus avant dans le cadre de ce travail.

#### 4.4.3. Le parallèle avec la législation suisse

La problématique de la minimisation de la charge fiscale dans le pays de marché et ses conséquences poussent à s'interroger sur l'état de la législation suisse sur ce sujet.

Comme nous l'avons déjà exposé, la législation suisse – que ce soit par le biais des conventions de double imposition<sup>113</sup> ou par le biais de sa législation interne<sup>114</sup> – exige une certaine présence physique pour pouvoir soumettre les bénéfices d'une entreprise à l'impôt.

S'agissant de la situation où la communication entre l'entreprise et le client se fait uniquement par le biais d'un site internet à des fins de publicité, il avait été considéré qu'à certaines conditions, cette situation tombait sous le coup de l'activité préparatoire ou auxiliaire et échappant ainsi à la notion d'installation fixe d'affaires et par conséquent d'établissement stable au sens des CDI.<sup>115</sup>

Le Rapport final de l'OCDE considère que le fait d'échapper à l'imposition par ce biais ne constitue pas en soi une pratique BEPS tant que le revenu en question peut être imposé autre part.<sup>116</sup>

Je ne partage pas ce point de vue. Je pense qu'il faut se rappeler avant tout le but de l'élaboration des 15 actions du programme BEPS, à savoir équiper « [...] les gouvernements avec des instruments nationaux et internationaux pour prévenir l'optimisation fiscale et veiller à ce que les bénéfices soient imposés là où les activités économiques générant ces bénéfices

---

110 *Ibid.*

111 OCDE, Rapport final, N 189.

112 *Ibid.*, N 190.

113 Cf. *supra* 3.2.1.

114 Cf. *supra* 3.1.2 et 3.1.3.

115 Cf. *supra* 3.2.2.

116 OCDE, Rapport final, N 185.

sont réalisés et où la valeur est créée ». <sup>117</sup> En considérant qu'une « planification stratégique » ne constitue pas en soi une pratique BEPS tant que ledit revenu est imposé autre part, l'OCDE tire une conclusion qui à mon sens va à l'encontre du principe de la création de valeur qui est au centre de la réforme BEPS et laisse ainsi la voie ouverte aux sociétés afin de profiter de ces brèches pour planifier leur fiscalité de manière toujours plus avantageuse.

En tout état et s'agissant de la Suisse, tant sa législation interne qu'internationale offrent des possibilités de minimisation de la charge fiscale dans le pays de marché et la décision de la Suisse de pas modifier la définition d'établissement stable <sup>118</sup> n'arrange en rien cette situation.

#### 4.5. Les défis fiscaux « plus larges » soulevés par l'économie numérique

L'évolution des modèles d'affaire, le développement de l'économie numérique, la façon dont les entreprises non-résidentes réussissent désormais à opérer dans différents pays diffère totalement de ce qui prévalait lors de l'adoption des règles fiscales internationales. <sup>119</sup> L'activité d'une entreprise dans un pays où elle n'y réside pas n'était pas méconnue à l'époque, elle était simplement moins répandue, moins facile d'accès et présupposait la plupart du temps une certaine présence physique. Bien que la manière et la possibilité de gérer ses activités – notamment à distance - se soient diversifiées, le critère de la présence physique est toutefois toujours déterminant pour déterminer les cas d'imposition. <sup>120</sup>

Dans son rapport final, l'OCDE rattache les défis soulevés par l'économie numérique en trois grandes catégories : le lien, les données ainsi que la qualification. <sup>121</sup>

##### 4.5.1. Lien et présence significative sans être assujetti à l'impôt

Le contexte de l'évolution des technologies numériques ne cesse de croître et permet désormais une présence physique limitée, voire nulle dans le pays de marché. <sup>122</sup> La nature fondamentale des activités commerciales n'a pas changée. Le but de l'entreprise reste toujours celui de générer des profits, réaliser des ventes, s'approvisionner en intrant et créer de la valeur. <sup>123</sup> Les technologies numériques ont cependant modifiées la manière dont les activités sont réalisées, notamment à distance, de manière plus rapide et plus vaste en touchant une clientèle plus importante. Cela a pour voie de conséquence qu'il est désormais possible de développer une clientèle sur un marché en ne déployant presque plus de moyens en termes de personnel et d'infrastructure sur place. <sup>124</sup>

Les entreprises disposent donc d'une large marge de manœuvre afin de choisir le lieu de réalisation de leurs activités et déplacer des fonctions existantes vers un nouveau site. <sup>125</sup> De manière générale, le personnel, les infrastructures informatiques et les clients d'une entreprise se trouvent répartis à divers endroits du monde, souvent loin du pays dit de marché. <sup>126</sup>

---

117 OCDE, Fiscalité.

118 DFF, Rapport explicatif sur la Convention multilatérale p. 7.

119 OCDE, Rapport final, N 246.

120 *Ibid.*

121 *Ibid.*, N 248.

122 *Ibid.*

123 *Ibid.*, N 253.

124 *Ibid.*

125 *Ibid.*, N 254.

126 *Ibid.*

Afin de donner une idée pratique de cette question, il convient de s'attarder quelques instants sur les nouvelles stratégies de marketing et plus précisément le marketing digital permettant d'attirer plus de clients dans des marchés différents.<sup>127</sup> A titre d'exemple, j'ai choisi un article traitant de la stratégie marketing et plus précisément des 8 meilleurs moyens d'attirer plus de clients.<sup>128</sup> Cette stratégie de vente est axée notamment sur le SEO à savoir « *search engine optimisation* » ou « référencement » qui veut que le page internet du site de l'entreprise apparaisse en première place dans les moteurs de recherche, l'e-mail marketing, la promotion par le biais de réseaux sociaux, les chaînes vidéos ou encore les liens sponsorisés.<sup>129</sup> Force a été de constater que 7 des 8 moyens proposés dans cet article se fondent sur des TIC.

Par le biais notamment des nouvelles techniques de marketing digitale, les entreprises n'ont guère de peine à promouvoir leurs produits à toujours plus de clients, toujours plus éloignés et sans avoir besoin d'une quelconque présence physique pour se faire.

#### 4.5.2. Les données et l'attribution de valeur générée par la création de données

L'évolution des technologies numériques permet de rassembler de plus en plus de données en se trouvant à distance.<sup>130</sup>

L'exploitation des données récoltées permet de créer de la valeur pour les entreprises.<sup>131</sup> Ce qu'on entend par là c'est la possibilité pour une entité d'attirer les envies et besoins de sa clientèle et leur proposer des offres adaptées et personnalisées.

De nombreuses entreprises ont développé des processus de collecte, analyse et monétisation de données.<sup>132</sup> La difficulté qu'il en résulte réside en l'attribution d'une valeur objective aux données brutes elles-mêmes.<sup>133</sup> D'un point de vue comptable, la valeur des données collectées par une entreprise n'est généralement pas reportée au bilan.<sup>134</sup> De ce fait, elle n'entre – la plupart du temps – pas dans le calcul du bénéfice fiscal imposable. Les données achetées à une entreprise sont quant à elles comptabilisées comme actif dans le bilan de l'acheteur.<sup>135</sup> La valorisation de ces données peut être monétisée au travers du prix de vente de l'entreprise. Cette question reste toutefois complexe dans la mesure où cette valeur peut varier en fonction de différents critères et notamment celui de la capacité qu'aura l'acheteur à pouvoir analyser et traiter ces données.<sup>136</sup>

Les difficultés soulevées aux fins de la valorisation de ces données intéressent également la fiscalité des opérations transfrontalières.<sup>137</sup> Se pose la question de l'existence d'un lien – notamment en l'absence de présence physique – lorsque des données sont collectées à distance et les conséquences qui en découleraient sur la mise en œuvre des règles relatives au prix de transfert et d'attribution des bénéfices.<sup>138</sup>

---

127 CORPUS-IR

128 GAUTHIER.

129 *Ibid.*

130 OCDE, Rapport final, N 262.

131 *Ibid.*

132 *Ibid.*, N 263

133 *Ibid.*

134 *Ibid.*

135 *Ibid.*

136 *Ibid.*

137 *Ibid.*, N 264.

138 *Ibid.*

L'évolution des technologies numériques permet désormais de récolter des informations dans un pays A avec des équipements développés et situés dans un pays B. Les données ainsi récoltées peuvent permettre au pays B de les exploiter et d'améliorer son offre commerciale exercée dans le pays A.<sup>139</sup> La question de la répartition des bénéfices entre ces deux pays pose des questions avant tout, de nature fiscale et demeure très délicate.

#### 4.5.3. La qualification des bénéfices générés par les nouveaux modèles d'affaire

L'évolution des technologies numériques offre différents nouveaux modes de fourniture de produits et services aux clients.<sup>140</sup> La question qui en découle est celle de la qualification de ces revenus d'un point de vue fiscal.

A titre d'exemple, nous allons prendre celui de l'essor de l'imprimante 3D. A supposer que « [...] la fabrication directe pour le client évolue vers l'octroi de licences sur des modèles destinés à être imprimés à distance par les acheteurs, il conviendra de se demander si et, le cas échéant, de quelle manière, les versements des clients peuvent être qualifiés de redevances plutôt que de bénéfices d'entreprise, ou s'ils peuvent être considérés comme des honoraires au titre de services techniques. »<sup>141</sup>

De manière générale, les conventions fiscales prévoient que les bénéfices d'une entreprise ne sont imposables dans un pays que s'ils sont attribuables à un établissement stable situé sur le territoire dudit pays.<sup>142</sup> *A contrario*, certaines autres catégories de revenus, comme les redevances, peuvent être soumises à une retenue à la source.<sup>143</sup> Le fait de qualifier une transaction comme relevant d'un bénéfice ou d'un autre type de revenu conduit la plupart du temps à un traitement fiscal différent selon les dispositions des conventions en vigueur.<sup>144</sup>

Par conséquent, la clarification de ces règles dans le contexte de ces nouveaux modèles d'affaire est plus que jamais nécessaire.

#### 4.6. Élaboration de solutions s'agissant des défis « plus larges » soulevés par l'économie numérique

Dans le contexte de ce travail, le Groupe de réflexion sur l'économie numérique a jugé plus pertinent que ces ébauches de solutions se concentrent sur la capacité des entreprises numériques à réaliser des revenus dans un pays sans pour autant y disposer une présence physique et celle de générer un profit sur la base de l'exploitation des données utilisateurs.<sup>145</sup>

##### 4.6.1. Un nouveau lien sur le concept de présence économique significative

Cette solution vise à créer une possibilité d'imposition dès lors qu'une entreprise non-résidente dispose d'une présence économique significative dans un pays.<sup>146</sup> Comme facteur de prise en compte on y trouve une interaction volontaire, inscrite dans la durée par le biais de

---

139 OCDE, Rapport final, N 264.

140 *Ibid.*, N 268.

141 *Ibid.*, N 269.

142 *Ibid.*, N 271.

143 *Ibid.*

144 *Ibid.*

145 *Ibid.*, N 273.

146 *Ibid.*, N 277.



technologies ou d'autres outils automatisés.<sup>147</sup> C'est par le biais de la prise en compte des recettes tirées à distance que l'on déterminerait si une entreprise - exerce ou non - une présence économique significative dans le pays en question.<sup>148</sup>

Outre le facteur basé sur les recettes, on y trouve les facteurs numériques. Le fait pour une entreprise de pouvoir maintenir une relation durable et pertinente par le biais d'une présence en ligne dépend de différents facteurs. On pense notamment à un nom de domaine local, une plate-forme locale et enfin des supports de paiements locaux.<sup>149</sup>

Les plateformes numériques locales sont également fréquemment utilisées par une entreprise souhaitant présenter ses produits ou services de la manière la plus attractive possible pour les clients locaux.<sup>150</sup> Les principales caractéristiques sont celles de la langue, des pratiques locales de commercialisation et les conditions d'accès au service.<sup>151</sup> Bien que la question de la plateforme numérique locale demeure un choix discrétionnaire de la part de l'entreprise - et que rien en pratique ne l'y obligerait - la création d'une telle plateforme est souvent primordiale pour attirer des clients dans un pays.<sup>152</sup>

Une entreprise souhaitant conserver un lien durable avec l'économie d'un pays veillera à offrir à ses clients une possibilité d'achat rapide, dans la monnaie locale et intégrera les taxes, droits et frais afférents.<sup>153</sup> Cette théorie rejoint la digression concernant les nouvelles stratégies de marketing et plus précisément le développement du marketing digital que nous avons examiné plus haut.<sup>154 155</sup>

#### 4.6.2. L'éventualité d'une retenue à la source sur les transactions numériques

Une éventuelle retenue à la source sur les transactions numériques serait prélevée sur les paiements effectués par les résidents et les établissements stables locaux pour des biens et services achetés en ligne à des fournisseurs non-résidents.<sup>156</sup> Sur le plan théorique, cette retenue serait imposée comme prélèvement à la source sur une base brute.<sup>157</sup> Afin de garantir une mise en œuvre juste et correcte de la collecte de cette retenue, divers éléments doivent être définis.

Tout d'abord, la portée des transactions se doit d'être définie clairement. Les contribuables et les agents qui se devront de collecter cet impôt à la source doivent savoir sur quel type de transactions cet impôt doit être prélevé et permettre à l'administration fiscale de vérifier la mise en œuvre des règles à ce sujet.<sup>158</sup> Le champ d'application des transactions touchées peut être défini soit par le biais d'une définition générale, soit par le biais d'une liste spécifique énumérant les transactions couvertes.<sup>159</sup> La première solution apparaît d'emblée plus opportune dans la mesure où elle éviterait des litiges relatifs à la typologie de différents types

---

147 OCDE, Rapport final, N 277.

148 *Ibid.*

149 *Ibid.*, N 279.

150 *Ibid.*

151 *Ibid.*

152 *Ibid.*

153 *Ibid.*

154 CORPUS-IR ; GAUTHIER.

155 Cf. *supra* ch. 4.5.1.

156 OCDE, Rapport final, N 292.

157 *Ibid.*

158 OCDE, Rapport final, N 293.

159 *Ibid.*, N 294.

de transactions.<sup>160</sup> Par définition générale, il est fait mention par exemple de « commandes de biens ou services en ligne ou à toutes les ventes conclues avec des non-résidents ». <sup>161</sup> Par ce biais, la définition demeurerait flexible tout en garantissant une neutralité fiscale entre différentes formes comparables d'activité commerciale.<sup>162</sup>

Il convient ensuite de s'arrêter sur le recouvrement de l'impôt. En pratique et de manière générale, la retenue de l'impôt à la source sur les paiements vers l'étranger est souvent transférée à un agent de recouvrement local.<sup>163</sup> Afin de garantir l'efficacité de ce mécanisme, l'agent en question doit avoir accès aux informations lui permettant de déterminer le moment exact durant lequel l'impôt s'applique afin de pouvoir se conformer à son obligation de prélèvement.<sup>164</sup>

#### 4.7. L'état actuel des discussions

Les principales mesures relatives à chaque action du Programme BEPS ont été publiées en 2015. Le rapport final de l'action 1 que nous avons analysés ci-dessus<sup>165</sup> se consacre à l'examen des difficultés posées par l'économie numérique face aux règles fiscales existantes et élabore des solutions générales et détaillées pour y répondre.

En date du 31 mai 2019, l'OCDE a publié un programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.<sup>166</sup>

Le contenu possible de la réforme se scinde en deux piliers.<sup>167</sup> Le premier pilier étant consacré à la révision des règles relatives au lien et à la répartition des bénéficiaires.<sup>168</sup> Le deuxième pilier quant à lui étant consacré à une proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition.<sup>169</sup>

##### 4.7.1. Pilier 1 : Révision relative au lien et à la répartition des bénéficiaires

Fondamentalement, le premier pilier incorpore trois propositions.<sup>170</sup>

La première approche est celle fondée sur « la participation de l'utilisateur ». <sup>171</sup> Elle a pour principal objectif de revoir les règles existantes de répartition des bénéficiaires en accordant une attention particulière à la contribution des utilisateurs, soit à la valeur créée grâce au développement d'une base d'utilisateurs actifs et investis.<sup>172</sup> Cette proposition rejoint la problématique examinée dans le cadre du rapport final de l'action 1 concernant l'attribution de la valeur générée par la création de données.<sup>173</sup>

---

160 OCDE, Rapport final, N 294.

161 *Ibid.*

162 *Ibid.*

163 *Ibid.*, N 295.

164 *Ibid.*

165 Cf. *supra* ch. 4,4.2,4,4,4.5 et 4.6.

166 SFI, Imposition de l'économie numérique.

167 *Ibid.*

168 OCDE, Programme de travail 2019, p. 11 ss.

169 *Ibid.*, p. 27 ss.

170 *Ibid.*, N 22.

171 *Ibid.*, N 22 ; OCDE, Document de consultation publique N 17 ss.

172 OCDE, Document de consultation publique N 17.

173 Cf. *supra* ch. 4.5.2.

Cette approche ciblerait principalement les entreprises à forte composante numérique.<sup>174</sup> En effet, les données des différents utilisateurs contribuent à créer de la valeur pour une société<sup>175</sup> si bien que ces bénéfices doivent être répartis entre les différents États dans lesquels sont situés les bases d'utilisateurs, indépendamment de savoir dans quel État l'entreprise a sa présence physique.<sup>176</sup>

Le défi principal de cette proposition réside en la détermination de la valeur créée par l'utilisateur, si tant est que l'utilisateur crée de la valeur pour l'entreprise.<sup>177</sup>

La deuxième approche se fonde sur les « biens incorporels de commercialisation ».<sup>178</sup> Contrairement à l'approche fondée sur la participation des utilisateurs, cette approche ne serait pas destinée à s'appliquer uniquement aux entreprises à forte composante numérique mais viserait un champ plus large.<sup>179</sup>

« [Cette] approche vise à modifier les règles actuelles relatives à la répartition des bénéfices et au lien pour faire en sorte que le bénéfice résiduel ou non standard d'un groupe d'entreprises multinationales provenant de biens incorporels de commercialisation et les risques afférents soient attribués à la juridiction de marché ».<sup>180</sup>

Cette proposition est toutefois d'une grande complexité s'agissant de sa mise en œuvre.<sup>181</sup>

Enfin, la troisième approche se fonde sur le critère de « présence économique significative ».<sup>182</sup> Cette problématique avait également été examinée plus en détails ci-dessus.<sup>183</sup> Elle se fonde sur le constat que désormais une entreprise n'a plus besoin d'être présente physiquement dans un pays pour y exercer une activité économique. Cette situation est notamment due aux progrès technologiques et à tous les échanges virtuels que l'économie digital permet.<sup>184</sup>

Pour mettre en œuvre une telle proposition il faudrait que les États se mettent d'accord sur une base d'imposition commune, ce qui représente un défi majeur en l'état actuel des discussions.<sup>185</sup>

Selon moi, cette troisième proposition fait tout son sens dans le cadre des défis soulevés par l'économie numérique. Il y a certes des défis marginaux soulevés par la numérisation mais peu importe de quoi il est question on en revient toujours à la problématique de l'absence de présence physique d'une société dans un État où elle peut désormais exercer une activité économique importante. C'est sur cette proposition les États devraient à mon sens se concentrer.

---

174 OCDE, Document de consultation publique N 28.

175 Cf. *supra* ch. 4.5.2.

176 OCDE, Document de consultation publique N 22.

177 *Ibid.*, N 26.

178 OCDE, Programme de travail 2019, N 22.

179 OCDE, Document de consultation publique N 29.

180 *Ibid.*, N 43.

181 OCDE, Document de consultation publique N 44 à 49.

182 OCDE, Programme de travail 2019, N 22.

183 Cf. *supra* ch. 4.5.1.

184 OCDE, Programme de travail 2019, N 50.

185 *Ibid.*, N 53.

#### 4.7.2. Pilier 2 : Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition

Cette proposition a pour principal but de garantir une imposition minimale des groupes multinationaux.<sup>186</sup>

« Le pilier 2 porte sur d'autres problématiques qui subsistent à ce jour en matière de BEPS et a pour objet d'élaborer des règles permettant à chaque pays de « récupérer l'impôt sur les bénéficiaires » lorsque d'autres pays n'ont pas exercé leur droit initial d'imposition ou lorsque le paiement serait sans cela soumis à de faibles taux effectifs d'imposition ».<sup>187</sup>

Il en résulte que cette proposition globale serait avant tout là en tant que garde-fou et dernière alternative si des entreprises devaient être plus inventives et réussir – malgré toutes les nouvelles mesures mises en place – à échapper à tout ou partie de l'imposition.

En tout état, les Groupes de travail relatifs à ces questions, le Cadre inclusif et le Groupe de pilotage se réunissent tout au long de l'année pour traiter de ces questions.<sup>188</sup> Un rapport final est attendu pour la fin de l'année 2020.<sup>189</sup>

#### 4.7.3. La position de la Suisse et le multilatéralisme

Comme elle l'a indiqué dans le cadre de sa prise de position du 31 janvier 2020 : « La Suisse continue de défendre l'idée d'une solution multilatérale en matière d'imposition de l'économie numérique, afin d'éviter la mise en place de solutions unilatérales créant la confusion et qui risquent de porter atteinte à la croissance et à l'innovation ».<sup>190</sup>

Il convient également de rappeler que c'est en 2013 que les premières démarches de BEPS ont été entreprises et que s'agissant de l'économie numérique - 7 ans plus tard - aucun consensus n'a encore été obtenu.

Également dans une optique de solutions multilatérales, l'Union européenne aimerait modifier ses dispositions fiscales en vigueur afin de les adapter à l'évolution de l'ère numérique.<sup>191</sup> Sur ce sujet également, le Conseil n'a abouti à aucun accord sur une éventuelle taxe sur les services numériques.<sup>192</sup>

Sur les sujets connexes à l'économie numérique et plus particulièrement l'action 1, aucun consensus sur une solution multilatérale n'a encore à ce jour été trouvé que ce soit à l'échelle de l'Union européenne ou de l'OCDE.

---

186 SFI, Imposition de l'économie numérique.

187 OCDE, Programme de travail 2019, N 7.

188 *Ibid.*, N 94.

189 *Ibid.*, N 96.

190 SFI, Prise de position.

191 BOIVIN, p. 18.

192 *Ibid.*

#### 4.7.4. La réalité unilatéraliste

Désarmé face à cette situation et en perte de patience face à des discussions internationales qui n'en finissent plus, certains États ont ou vont introduire un impôt unilatéral sur les transactions numériques.<sup>193</sup> On pense principalement à la France, l'Espagne, l'Italie, la Belgique ou encore le Royaume-Uni.<sup>194</sup>

L'impôt unilatéral dont il est question est une DST « *Digital Services Tax* » en principe de 3% qui viserait principalement les services de publicité ou de collecte de données réalisés dans un État autre que celui de la présence physique.<sup>195</sup>

Pour prendre l'exemple d'un de nos pays voisins, la France a fait le choix d'instaurer cette DST au niveau national par le biais d'une loi promulguée le 24 juillet 2019, avec application rétroactive au 1<sup>er</sup> janvier 2019.<sup>196</sup>

Aux termes de l'art. 1 de cette loi, les sociétés visées ne sont que des grandes entreprises du numérique, à savoir lorsqu'elles excèdent les seuils de 750 millions d'euros au titre des services fournis au niveau mondial et 25 millions d'euros au titre des services fournis en France. Les services visés sont ceux du ciblage publicitaire ou des places de marché de commerce en ligne notamment (art. 1 également).

Il ne va sans dire que l'adoption de tels impôts ne sont pas bien accueillis de la part des États-Unis notamment qui ont d'ores et déjà menacés de prendre des mesures de rétorsion en réponse.

## 5. Conclusion

Le développement de la numérisation bouleverse notre société, notre manière de travailler, de commercer et de gérer notre économie. Ce changement au numérique est à l'agenda d'une bonne partie des entreprises de toutes tailles et tous secteurs confondus pour répondre à cette demande et faire en sorte que leur activité se développe en lien avec leur temps.

Il ne fait aucun doute, « [la] révolution digitale sera aussi fiscale ! »<sup>197</sup>. Depuis près de 7 ans, l'OCDE et ses membres mettent tout en œuvre pour appréhender les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et tenter de faire évoluer les dispositions légales fiscales qui datent du siècle dernier et qui ne sont par conséquent plus adaptées.

Toutes ces problématiques touchent également la Suisse qui a pris une part active aux discussions internationales sur ce sujet. Quand bien même les États reconnaissent la nécessité d'une solution consensuelle au niveau international, la réalité des discussions est tout autre. La pratique démontre que les États ont tendance à se raccrocher à des solutions unilatérales et de menace de rétorsion en cas d'échec.

---

193 BOIVIN, p. 18.

194 *Ibid.*

195 *Ibid.*

196 Loi française N° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés.

197 BOIVIN, p. 18.

La Suisse quant à elle garde foi en ces discussions et prône l'adoption de solutions multilatérales à tout prix. Elle n'est d'ailleurs pas la seule à se refuser de prendre des mesures unilatérales durant ce laps de temps.

Comme l'a dit très justement M. Maric Zdravko<sup>198</sup> : « Le passage au numérique a profondément modifié le mode de fonctionnement des entreprises, de sorte que nous devons adapter nos règles, en particulier dans le domaine de la fiscalité. Il s'agit d'une question mondiale qui appelle une solution mondiale ».

On peut dès lors se demander si une solution consensuelle aboutira sur la manière d'appréhender l'imposition de l'économie numérique au niveau international ou si des DST nationales seront amenées à s'imposer en raison de l'échec de ces discussions ?

---

198 Ministre des finances de la Croatie, présidence croate du Conseil, 21 janvier 2020.