

7 NOVEMBRE 2019

Mesures d'imposition unilatérales des entreprises du secteur numérique : réactions possibles des États-Unis

Auteurs : [Peter Glicklich](#) et Heath Martin

La version anglaise de cet article est initialement parue dans [Bloomberg Tax](#). Nous reproduisons cet article ainsi que la traduction présentée ci-après avec la permission de The Bureau of National Affairs, Inc. © 2019 (800-372-1033) www.bna.com.

Étant donné la perturbation de l'ordre mondial qu'ont mis en évidence les récentes élections, guerres civiles et manifestations, sans compter le Brexit, il n'est peut-être pas surprenant de voir la fiscalité internationale subir également de grands changements.

Les pays s'alarment du fait que, par sa nature, le commerce sur Internet semble miner leur assiette fiscale dans bien des cas. Les géants du numérique comme Google et Facebook, presque tous des entreprises américaines, paient peu d'impôts malgré leurs milliards d'utilisateurs.

Certains pays et institutions de politique fiscale semblent être entrés en mode de crise, élaborant des politiques et des lois à un rythme frénétique. Des pays, particulièrement la France, se posent en justiciers dans la lutte contre la perte de recettes fiscales et proposent ou adoptent unilatéralement des taxes sur les services numériques (la « TSN ») pour que les entreprises faisant affaire sur Internet soient soumises à la justice fiscale.

Nous examinons ci-dessous les événements récents et voyons comment les sociétés américaines et le département du Trésor américain pourraient y réagir.

Contexte

Traditionnellement, les pays ont établi individuellement leur compétence fiscale. Si un pays constatait un chevauchement entre sa compétence fiscale et celle d'un autre pays qui risquait d'assujettir certains contribuables à une double imposition, les pays se partageaient la base d'imposition en dressant des conventions fiscales bilatérales. Peu d'efforts ont été déployés pour coordonner les compétences fiscales de plusieurs États-nations.

En général, les régimes fiscaux et les conventions fiscales des pays ont circonscrit la compétence fiscale en fonction du type de revenu (intérêts, dividendes, redevances ou loyers, par exemple) et du niveau et de la durée de la présence physique du contribuable dans le ressort.

Les cas difficiles ont toujours été ceux qui reposaient sur autre chose que la seule présence physique, par exemple dans les secteurs du transport transfrontalier de marchandises ou de personnes, de l'exploration ou de la mise en valeur de ressources naturelles dans des régions éloignées ou dans le cas des activités de bucherons ou d'artistes itinérants.

Toutefois, au fur et à mesure que les activités commerciales se sont mondialisées, elles ont été moins définies par leur emplacement physique. Les chaînes d'approvisionnement se sont développées et assurent la production et l'accroissement des stocks partout dans le monde. Les activités de gestion ne sont plus liées à la proximité physique : les participants entrent en communication à partir d'endroits éloignés pour conclure des affaires par vidéoconférence. Le lieu physique perd de plus en plus son importance, car les transactions sont réalisées au moyen de communications mondiales instantanées, de l'intelligence artificielle et de la technologie de la chaîne de blocs.

Situation actuelle

Les responsables des politiques fiscales et les législateurs semblent toujours avoir plusieurs longueurs de retard sur le marché. Les initiatives en cours concernant la numérisation de l'économie mondiale sont toujours en voie d'être mises au point. Elles avaient été lancées en 2012, lorsque l'Organisation de coopération et de développement économiques (l'« OCDE ») a commencé à élaborer son projet multilatéral exhaustif visant la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*base erosion and profit shifting*) (le « projet BEPS »). L'importance de l'économie numérique est soulignée par le fait que l'Action 1 du projet BEPS porte sur l'imposition des entreprises faisant affaire sur Internet. Il est prévu que l'OCDE publiera son rapport définitif sur l'Action 1 en 2020.

À la fin de mai 2019, l'OCDE a publié un Programme de travail lié à l'Action 1, dans lequel elle décrit globalement l'approche fondée sur deux piliers qui devrait être à la base de son rapport définitif. Le 9 octobre 2019, l'OCDE a fait suite au Programme de travail en publiant un document de consultation publique intitulé « Proposition du Secrétariat d'une "Approche unifiée" au titre du Pilier 1 », dans lequel elle donne des précisions sur le premier pilier, dont nous faisons état ci-dessous. Le document de consultation publique, qui décrit un mécanisme de répartition « unifiée » servant à déterminer la partie des bénéfices d'une entreprise du numérique qui est imposable dans un territoire donné, a pour but principal d'obtenir des commentaires et de soulever des questions concernant la mise en œuvre de l'approche proposée.

Les propositions que présente l'OCDE dans le Programme de travail et l'Approche unifiée s'articulent autour de deux « piliers ». Le premier pilier concerne les nouvelles règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien (*nexus*). Les contribuables pouvant maintenant tirer des bénéfices d'un territoire sans y avoir de présence physique, les règles du lien devront être revues pour tenir compte des entreprises n'ayant que des contacts virtuels avec le territoire.

Selon les dispositions du premier pilier, l'entreprise qui a un lien avec un pays aurait à répartir ses bénéfices entre ce pays et les autres territoires d'où elle tire des bénéfices. Dans le Programme de travail, on examine plusieurs méthodes pouvant être employées à cette fin : la « méthode de partage des bénéfices résiduels » modifiée, la « méthode de répartition fractionnaire » et une approche fondée sur la répartition. Dans le document de consultation publique, on décrit une approche de répartition unifiée fondée sur la répartition, selon une formule, des bénéfices résiduels estimatifs d'une entreprise, un rendement fixe en provenance des activités de commercialisation et de distribution et un mécanisme de règlement des différends.

Le second pilier du Programme de travail consiste en une proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (le « GloBE »), qui comprend un impôt minimum sur les bénéfices des sociétés et des dispositions visant à éliminer les déductions à l'égard des paiements ayant pour effet l'érosion de la base d'imposition.

Cependant, les pays en quête de recettes sont fatigués d'attendre que l'OCDE trouve une solution consensuelle. Certains pays étudient des approches unilatérales qui leur permettraient d'étendre leur compétence fiscale à l'égard des grandes sociétés faisant affaire sur Internet, souvent américaines. L'Espagne, l'Italie, le Royaume-Uni, l'Inde et la Nouvelle-Zélande ont tous proposé des TSN, et deux pays, la France et la Hongrie, ont adopté des TSN.

La TSN de la France a attiré beaucoup d'attention, notamment de la part du président Trump, qui a menacé de riposter en taxant le vin français. Les États-Unis et la France ont récemment annoncé qu'ils sont parvenus à un accord concernant la TSN française.

Considérations pratiques liées aux mesures fiscales unilatérales visant le secteur du numérique

Malgré l'accord qu'il a conclu avec la France, il est clair que le gouvernement des États-Unis perçoit la récente vague de TSN comme une attaque ciblée contre les entreprises américaines faisant affaire sur Internet. Les États-Unis disposent de plusieurs autres moyens de réagir aux TSN d'autres pays en l'absence d'un accord.

Réaction

Les TSN sont peut-être incompatibles avec le droit existant

Comme nous l'avons mentionné plus haut, c'est principalement en dressant des conventions fiscales bilatérales que les pays se partagent les recettes fiscales lorsque leurs compétences fiscales semblent se chevaucher. Sans pouvoir dire clairement que les TSN vont à l'encontre des dispositions habituelles des conventions fiscales, on peut dire, toutefois, qu'elles semblent contraires à leur esprit.

En général, les conventions fiscales ne limitent la compétence fiscale d'un État contractant qu'à l'égard de certains types d'impôts énumérés. La convention fiscale entre les États-Unis et la France, par exemple, stipule que, dans le cas de la France, la convention s'applique à tous « les impôts perçus pour le compte de l'État, quel que soit le système de perception, sur le revenu total, sur la fortune totale ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers ainsi que les impôts sur les plus-values » (article 2, paragraphe 1a) de la convention fiscale franco-américaine). Or, la TSN française est structurée en tant que taxe de vente et les conventions fiscales, en général, ne s'appliquent pas aux taxes de vente.

Les TSN, toutefois, font fi des dispositions des conventions fiscales qui limitent l'imposition en fonction de la présence physique. Selon la disposition relative à l'établissement stable qui figure dans la plupart des conventions fiscales, un pays convient de ne pas imposer les bénéfices d'une entreprise non-résidente à moins qu'elle n'ait une présence physique dans le pays. Même si la TSN française est structurée comme une taxe de vente, le fait qu'elle a pour but de remédier à la difficulté, selon les règles du lien, de percevoir des impôts sur les bénéfices des entreprises du secteur numérique laisse supposer que la TSN pourrait être un impôt sur le revenu se faisant passer pour une taxe de vente. Ainsi, l'on pourrait considérer que la TSN contrevient à la disposition relative à l'établissement stable. C'est peut-être le résultat inévitable d'une taxe conçue pour s'appliquer aux entreprises qui ne sont liées à aucun emplacement physique.

Toutes les conventions fiscales des États-Unis comportent une disposition de non-discrimination qui empêche un État contractant de soumettre les contribuables de l'autre État à une imposition plus lourde que celle à laquelle il assujettit ses propres résidents. En outre, cette disposition de non-discrimination ne se limite pas, en général, à un type particulier d'impôt, comme l'impôt sur le revenu, et pourrait donc s'appliquer à la taxe de vente. Les TSN sont déjà largement considérées comme discriminatoires parce qu'elles semblent conçues pour s'appliquer uniquement à certaines entreprises américaines; cependant, la façon dont la disposition est parfois rédigée laisserait un contribuable sans établissement stable passer entre les mailles du filet.

De plus, les TSN pourraient être vulnérables selon les dispositions du droit international autres que les conventions fiscales. Le fait, par exemple, que les TSN semblent être discriminatoires à l'égard d'une poignée d'entreprises américaines ou le fait que, dans de nombreux cas, il a été proposé que les TSN s'appliquent rétroactivement pourraient constituer le fondement d'une contestation devant l'Organisation mondiale du commerce ou en application d'autres accords commerciaux.

Qui supportera le coût des TSN?

Si les TSN survivent aux contestations judiciaires visant à faire obstacle à leur mise en place, il est probable que les entreprises qui les paieront en reportent simplement le coût sur les consommateurs. Elles agiraient ainsi comme elles le font à l'égard des tarifs commerciaux. Ces tarifs sont généralement payés par les importateurs, qui augmentent ensuite leurs prix pour transmettre le coût aux consommateurs. Si les entreprises qui paient la TSN d'un pays augmentent leurs prix pour les clients de ce pays, ce pourraient être les citoyens du pays ayant imposé la TSN qui supporteront, en fin de compte, son coût.

Médias sociaux

Les États-Unis pourraient également, pour lutter contre la TSN d'un autre pays, lancer à l'intention des citoyens de ce pays une campagne de sensibilisation concernant les effets néfastes de la TSN. Ce pourrait être un heureux retour des choses pour Facebook, Google et d'autres annonceurs en ligne de réussir à faire annuler une TSN au moyen d'une campagne d'information (ou de désinformation) ciblant les électeurs du pays la leur ayant imposée.

Réplique du gouvernement des États-Unis

En dernier recours, les États-Unis pourraient prendre les choses en main et riposter contre un pays qui adopte une TSN.

Les États-Unis ont ouvert une enquête indépendante sur la TSN française en vertu de leur loi intitulée *Trade Act of 1974*, mais y ont mis fin à la conclusion de leur accord avec la France. Toutefois, en général, pour formuler leur réponse à l'imposition d'une TSN par un autre pays, les États-Unis devraient d'abord, comme première mesure essentielle, invoquer le principe de pratique commerciale déloyale (*unfair trade practice*).

Une autre option serait d'invoquer une disposition peu connue énoncée à l'article 891 de l'*Internal Revenue Code* (le « Code »). Selon cette disposition, si le président constate que le régime fiscal d'un pays est discriminatoire à l'égard des ressortissants des États-Unis, il peut faire doubler le taux d'imposition applicable aux citoyens et aux sociétés de ce pays. Il existe peu d'information sur la mise en œuvre effective de cette disposition, et aucun président n'a tenté à ce jour de la faire exécuter. Toutefois, il serait très dissuasif, par exemple, de voir porté à 60 % le taux de la retenue à la source sur les dividendes versés aux citoyens d'un pays donné.

Il serait également possible, selon l'alinéa 901 j) du Code, de refuser un crédit pour impôt étranger à l'égard des impôts payés à certains pays étrangers. En leur refusant ainsi le crédit pour impôt étranger, le fisc américain découragerait les entreprises américaines et d'autres contribuables américains d'exercer des activités commerciales et d'effectuer des investissements dans le pays en question. Cette disposition du Code ne s'applique toutefois à un pays que si :

- les États-Unis ne reconnaissent pas, en général, le gouvernement du pays;
- les États-Unis ont rompu leurs relations diplomatiques ou n'entretiennent pas, pour un autre motif, de relations diplomatiques avec le pays; ou
- le secrétaire d'État des États-Unis a désigné le pays comme un pays soutenant le terrorisme international.

Il serait nécessaire que le Département d'État des États-Unis prenne des mesures draconiennes pour invoquer l'article 901 j).

Si les États-Unis voulaient prendre des mesures autres que fiscales, ils pourraient imposer des tarifs à l'importation ou imposer d'autres sanctions sur les marchandises importées du pays en question. Toutefois, comme nous l'avons mentionné plus haut, le coût de ces tarifs serait probablement reporté sur les consommateurs de ces marchandises aux États-Unis, de sorte que l'effet du tarif s'en trouverait annulé.

Enfin, les États-Unis pourraient avoir recours à des représailles draconiennes, comme la cessation des relations diplomatiques avec le pays concerné ou l'imposition de restrictions à l'immigration.

Questions administratives

En plus des questions politiques mentionnées ci-dessus, les TSN soulèvent nombre de questions administratives pratiques dont le règlement n'est pas évident. Même si une TSN demeure en vigueur malgré les mesures de contestation décrites ci-dessus, sa mise en place comporte des difficultés considérables.

Détermination du lien entre le contribuable et le ressort

En raison de la nature incorporelle des services assujettis à la TSN, la question de la détermination du lien entre un service imposable et le pays imposant la TSN n'est pas évidente. Il est peu probable que les principes fiscaux classiques liés à la présence physique fournissent des indications sur la détermination de ce lien. Il sera nécessaire de rédiger de nouvelles règles sur de nouvelles bases.

La TSN française, par exemple, s'applique aux services « fournis en France ». Il peut être difficile, en raison de la nature fluide des activités commerciales sur Internet, de déterminer le moment où ces services sont réellement fournis en France. En effet, dans le cas, par exemple, d'une personne à Paris qui utilise la plateforme Airbnb pour réserver un appartement à Tokyo pour un parent qui habite à New York, le service est-il fourni en France? Si le parent verse le loyer directement au locateur japonais, quelle est exactement la valeur incorporelle réalisée en France et comment l'État mesure-t-il cette valeur?

Détermination des seuils et méthodes comptables

L'application aux entreprises des TSN actuellement proposées et adoptées se fait généralement en fonction de seuils de produits bruts. De nouveau, en raison de la fluidité des activités commerciales sur Internet, les entreprises bénéficient d'une grande souplesse quant à la façon dont elles réalisent, et à l'endroit où elles réalisent, leurs produits et bénéfices. Contrairement aux entreprises classiques, elles ne relèvent peut-être pas d'une structure dans laquelle une seule grande société de portefeuille comptabilise toute la valeur.

La valeur que génèrent les entreprises ciblées par une TSN pourrait être excessivement difficile à mesurer. Si, par exemple, une entreprise canadienne diffuse par l'entremise de Google des publicités à un certain type de consommateur, quelle sera la somme imposable si l'une de ces publicités est diffusée à un consommateur en France? La somme variera-t-elle si le consommateur en France clique sur l'annonce? Que se passe-t-il si ce consommateur consulte l'annonce par l'intermédiaire d'un serveur mandataire, de sorte que Google n'est même pas au courant du fait qu'une personne en France consulte l'annonce?

Autres difficultés

La récente série de TSN soulève d'autres difficultés administratives dont, par exemple, celles que nous mentionnons ci-dessous.

Bon nombre des TSN sont rétroactives, de sorte que les entreprises qui y sont assujetties n'ont pas eu le temps de s'y préparer. Il est peu probable que les entreprises aient mis en place des systèmes de conformité leur permettant d'extraire les données nécessaires pour déterminer les sommes assujetties aux TSN, en particulier pour la période précédant leur adoption.

L'autorité fiscale d'un pays qui adopte une TSN est tout aussi prise au dépourvu par l'application rapide des règles la régissant. Il est peu probable qu'elle dispose de lignes directrices pour l'interprétation de la loi. En l'absence de telles lignes directrices, le risque associé à la conformité à la loi est accru pour les contribuables, qui pourraient se voir contraints, en raison du manque de clarté, d'adopter des positions trop prudentes et, par conséquent, payer des taxes excessives.

Il faudra du temps pour déterminer le mécanisme de paiement de ces taxes. En raison de la nature incorporelle des activités assujetties à la TSN, celle-ci s'étendra sans doute à des contribuables qui ne sauront pas comment se conformer aux procédures fiscales du pays. Comment un pays procédera pour détecter une activité assujettie à sa TSN et comment le pays avisera une entreprise qu'elle y est assujettie demeurent des questions à éclaircir.

Conclusion

Malgré ce tumulte, ce n'est probablement qu'une question de temps avant que soient réglés les différends entre les pays concernant les normes et les règles d'imposition appropriées des entreprises de l'économie numérique. Au cours des années, les États-Unis ont continué à résister aux mesures issues du programme BEPS et à d'autres initiatives en matière de politique fiscale internationale, et il est peu probable qu'ils changent leur ligne de conduite dans le cas des TSN.

L'accord récemment annoncé avec la France pourrait toutefois laisser entendre que les États-Unis assouplissent leur position contre les efforts d'harmonisation fiscale à l'échelle internationale. Cependant, les modalités de l'accord n'ont pas encore été dévoilées. Si les États-Unis se montrent ouverts aux TSN et à d'autres mesures semblables, il pourrait s'avérer que les questions pratiques concernant leur mise en place constituent les véritables obstacles.

Personnes-ressources : [Peter Glicklich](#), [R. Ian Crosbie](#) et [Michael N. Kande](#)